



MEMORIA DEL BUFETE DELGADO-LAMET & ASOCIADOS SOBRE NUESTRO SISTEMA FISCAL Y SU APLICACIÓN

AÑO 2008

Nuestro Sistema Tributario y su aplicación se conforman con la legalidad vigente, y ésta se debe conformar con los derechos, principios y valores que presiden y rigen nuestro Ordenamiento Jurídico, acuñados mayormente en nuestra Constitución y demás normas dictadas en desarrollo directo de la misma, formando todas ellas el llamado bloque de constitucionalidad. Junto con la doctrina jurisprudencial, en especial la emanada de nuestro Tribunal Constitucional y de nuestro Tribunal Supremo.

La consecución del objetivo señalado obliga pues a observar si esta adecuación se produce y si así no es a ponerlo de manifiesto. Bien anide la discordancia en la propia norma, en la interpretación que de la misma se haga o en su mera aplicación práctica.

De esta observación que no es ni puede ser exhaustiva surgen las notas que a continuación exponremos y desarrollaremos referidas al momento actual, al concluir el año 2008. Notas que procuraremos renovar anualmente.

Las mismas, como ya hemos adelantado, vienen referidas tanto a nuestro Sistema Tributario como a su aplicación a través de los distintos procedimientos administrativos. Y también a instituciones básicas que presiden éstos. Lógicamente también nos hemos de extender a las vías jurisdiccionales. A la vía contencioso-administrativa. A la constitucional. Y a la penal. También haremos referencia a la responsabilidad patrimonial del Estado y de las Administraciones Públicas en relación con los daños originados a los contribuyentes por la actuación tanto del Poder Legislativo como de las distintas Administraciones Públicas. Y por último a la labor del Poder Legislativo en relación con la materia tributaria.

Decir por último, por si hubiera alguna duda al respecto, que no debiera de haberla, que estas notas, obligadamente críticas, no persiguen la confrontación con ningún poder público y si coadyuvar a que los mismos, en el ámbito de sus respectivas competencias, actúen del mejor modo posible en la salvaguarda de los intereses públicos.



Salvaguarda que necesariamente exige el respeto a la legalidad que nos hemos dado.

Pero sin perjuicio de estas notas pensamos que la mejor garantía del correcto funcionamiento del Sistema Tributario y con él, la mejor salvaguarda de los derechos de los obligados tributarios está en la calidad de sus funcionarios, calidad técnica y sobre todo personal y por supuesto en la de los que les dirigen. Esta consideración se ha de extender a nuestros jueces y magistrados y a nuestros legisladores. Y por supuesto también a los profesionales, en nuestro caso abogados, dedicados a la defensa de los contribuyentes.



ÍNDICE

DE NUESTRO SISTEMA TRIBUTARIO

I.- IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS	11
1. El alejamiento progresivo de los principios constitucionales.	
2. La progresiva divergencia entre los tipos del Impuesto sobre la Renta de las Sociedades y los marginales máximos del impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.	
3. Las ganancias patrimoniales generadas por expropiación forzosa.	
4. Posibilidad de modificar la opción de tributación.	
II.- IMPUESTO DE SOCIEDADES	13
5. De los gastos deducibles y de las liberalidades.	
6. Operaciones vinculadas.	
7. Las ganancias patrimoniales generadas en el marco de determinadas operaciones societarias.	
8. Régimen especial de fusiones y otras operaciones societarias. En especial las escisiones “ratione personae”.	
9. Cánones. La cesión de equipos industriales, comerciales o científicos.	
III.- IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO	16
10. Las tramas de defraudación de IVA.	
11. Deduciones previas al inicio de la actividad.	
12. Facturas con defectos formales o concurrencia de otros defectos formales como la falta de registro o contabilidad.	
13. Garantías exigidas para la devolución.	
14. Cuotas soportadas no deducibles por mediar no sujeción o exención, especialmente.	
15. Cuotas caducadas.	
16. Entregas intracomunitarias.	



17. Cuotas repercutidas no percibidas.	
18. Urbanizadores de terrenos.	
IV.- IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES	19
19. El valor comprobado.	
20. El artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores.	
V.- IMPUESTO SOBRE ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS	20
21. Impuesto anacrónico.	
22. La cuota variable en los documentos notariales. Gravamen documental o no.	
23. Las diferencias en caso de sujeción al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales o al Impuesto sobre el Valor Añadido en el ámbito de la cuota variable.	
24. Incremento del tipo de tributación en caso de renuncia a la exención por el Impuesto sobre el Valor Añadido.	
VI.- RETENCIONES	22
25. Los límites a la exigencia a los retenedores de retenciones no practicadas.	
VII.- IMPUESTO SOBRE BIENES INMUEBLES	22
26. La perturbadora gestión compartida.	
27. La mejorable gestión catastral	
28. La notificación de los valores catastrales.	
29. Los recursos contra los valores catastrales. La suspensión.	
30. Las Ponencias de Valores.	
VIII.- HACIENDA MUNICIPAL	24
31. La gestión manifiestamente mejorable.	
32. Las tasas.	



DE LA APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS

IX.- DE LOS INTERESES DE DEMORA	25
33. De la exigencia de intereses de demora en caso de liquidación dictada en sustitución de otra previamente anulada.	
34. Intereses devengados por las sanciones tributarias.	
35. La “mora accipiendi” de la Administración.	
36. La liquidación de intereses de demora mediando comprobación de valor.	
X.- DE LOS RESPONSABLES TRIBUTARIOS	28
37. Los administradores de las personas jurídicas.	
38. De la prescripción de la responsabilidad del responsable.	
39. Ausencia del expediente de gestión o inspección en el expediente de derivación de responsabilidad.	
XI.- DE LA REPRESENTACIÓN	31
40. Respecto a la representación conferida en los procedimientos de gestión.	
XII.- DE LA COMPROBACIÓN DE VALORES	31
41. Dictamen de peritos de la Administración.	
42. Una Ley de Valoraciones.	
XIII.- DEL DEBER DE INFORMACIÓN	32
43. Excesos en el ejercicio de la potestad.	
XIV.- DE LAS NOTIFICACIONES	33
44. Las notificaciones edictales.	
XV.- DE LA DENUNCIA PÚBLICA	34
45. La ausencia de la denuncia pública en el expediente.	



XVI.- LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS EN GENERAL	34
46. Necesidad de motivación.	
47. Las comprobaciones a plazo. La comprobación de lo ya comprobado.	
48. La ausencia de debate procedimental.	
49. El respeto a las reglas de la carga de la prueba.	
50. Requerimiento de documentos ya obrantes en la Administración.	
51. La observancia del principio de facilidad o disponibilidad de los medios de prueba.	
52. Las limitaciones derivadas de los programas informáticos.	
XVII.- EL PROCEDIMIENTO DE GESTIÓN TRIBUTARIA	38
53. Verificación de datos. La imprecisión de los requerimientos.	
54. La motivación de las propuestas de liquidación y de las liquidaciones en los procedimientos de verificación de datos y en los procedimientos de comprobación limitada.	
55. Los límites de la comprobación limitada. Su inobservancia.	
56. Ausencia de debate en las comprobaciones limitadas.	
57. Constancia de las actuaciones realizadas.	
58. Ampliación de actuaciones en los procedimientos de comprobación de los Órganos de Gestión.	
XVIII.- EL PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN	40
59. Sobre los motivos de la inspección que se va a llevar a cabo.	
60. De los plazos y de sus inobservancias.	
61. Del abuso de las presunciones y de los meros indicios como medios de prueba en el procedimiento de inspección.	
62. La Oficina Técnica de Inspección.	
63. Cambios de actuarios.	
64. Actuarios que comparten despacho.	



- 65. El incentivo de productividad de la Inspección.
- 66. Actuaciones que determinen, junto a la liquidación de cuotas, la existencia de ingresos indebidos.

XIX.- EL PROCEDIMIENTO DE RECAUDACIÓN 44

- 67. El embargo de cuentas bancarias en el caso de deudas no firmes.
- 68. Momento en que se inicia la vía ejecutiva cuando las solicitudes de suspensión sin garantía no son admitidas a trámite en vía económico-administrativa.
- 69. El mantenimiento de la suspensión en vía administrativa estando pendiente de resolver en vía contencioso-administrativa.
- 70. Falta de identificación de las deudas en el procedimiento de recaudación ejecutiva.
- 71. Relaciones Impuestos sobre el Valor Añadido-Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.
- 72. Devoluciones de avales.

XX.- LA POTESTAD SANCIONADORA 47

- 73. La exigencia de la culpa.
- 74. La inversión de la carga de la prueba.
- 75. La falta de motivación.
- 76. La inobservancia del principio de intervención mínima.
- 77. La ausencia de separación real entre el procedimiento sancionador y el de comprobación.
- 78. Las sanciones no se deben exigir a los que no son infractores.

DE LA REVISIÓN DE LOS ACTOS TRIBUTARIOS

XXI.- DE LA REVISIÓN EN VÍA ADMINISTRATIVA 49

- 79. Los recursos económico-administrativos debieran de ser potestativos.



80. Es preciso que la vía económico-administrativa cuente con más remedios y con mayor independencia.
81. Adecuación del carácter revisor de la vía económico-administrativa y de la vía contencioso-administrativa.
82. Examen de cuestiones nuevas derivadas del expediente administrativo no planteadas por el interesado.
83. Incongruencias omisivas.
84. Respecto a la norma sobre la carga de la prueba.
85. La prueba.
86. Requerimiento de alegaciones no efectuadas en el procedimiento abreviado.
87. Límites derivados de la prohibición de la “reformatio in peius”.
88. Solicitudes de suspensión sin garantía o con garantía parcial.
89. Cuantía en caso de denegación de devolución.
90. Coordinación de las cuantías en vía económico-administrativa y en vía contencioso-administrativa.
91. Coordinación de los supuestos de acumulación.
92. Recurso de alzada de los Directores Generales.
93. Recurso contencioso-administrativo de las Comunidades Autónomas contra resoluciones económico-administrativas en materia de tributos cedidos.
94. La revocación de los actos.
95. Reclamaciones estimadas con anulación de los actos. La interrupción de la prescripción.

**XXII.- DE LA REVISIÓN EN VÍA JUDICIAL. LA VÍA
CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVA 56**

96. La especialización.
97. Los medios. La organización. La duración de los procesos.
98. Imparcialidad.
99. Coordinación.



100. Plazos de resolución. Intereses de demora.	
101. La suspensión de las sanciones. La innecesariedad de garantía.	
102. Recurso de Casación. Inadmisibilidad por razón de la cuantía.	
103. Plazo de interposición del recurso en caso de silencio administrativo negativo.	
104. Cuestiones prejudiciales ante el Tribunal de Justicia de las Comunidades Autónomas.	
105. Respeto a las normas sobre la carga de la prueba. Incongruencias omisivas. Medios de prueba distintos al expediente administrativo.	
XXIII.- DE LA SUSPENSIÓN DE LA EJECUCIÓN DE LOS ACTOS	60
106. La suspensión de la ejecución de los actos.	
XXIV.- LA VÍA CONSTITUCIONAL	60
107. El recurso de amparo.	
108. Los recursos y las cuestiones de inconstitucionalidad.	
XXV.- EL DELITO FISCAL	62
109. La especialización. La determinación del tipo.	
110. Las pruebas obtenidas en el procedimiento administrativo de comprobación.	
111. El principio de intervención mínima. Su frecuente ignorancia por parte de la Administración.	
112. El suprimido trámite de alegaciones previas.	
113. Los plazos de prescripción.	
XXVI.- LA RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL DE LA ADMINISTRACIÓN, LA DEL ESTADO LEGISLADOR Y LA DEL PODER JUDICIAL	65
114. La indemnización por los gastos que le suponga al obligado tributario recurrir, en vía administrativa o judicial cuando el recurso es estimado total o parcialmente. Especialmente los gastos de asesoramiento y defensa.	



115. Devolución de avales.

116. La responsabilidad del Estado Legislador.

117. La responsabilidad del poder judicial.

XXVII.- LA LABOR LEGISLATIVA EN MATERIA TRIBUTARIA 68

118. ¿Quién hace las leyes tributarias?.

119. La promulgación dispersa y errática de las leyes tributarias.



DE NUESTRO SISTEMA TRIBUTARIO

I.- IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS.-

1.- El alejamiento progresivo de los principios constitucionales.

La evolución experimentada por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas desde 1978 cuando se implantó, con la configuración básica que actualmente tiene, no puede considerarse acorde con lo dispuesto en el artículo 31.1 de nuestra Constitución vigente: **“Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”**.

En efecto, sin perjuicio de no perder formalmente su configuración como impuesto general sobre la renta de las personas físicas, las rentas, en función de su origen, han ido teniendo una tributación distinta, especialmente en el tipo de tributación y también, en menor medida, en la configuración de la base de tributación o base imponible, concluyendo con un trato privilegiado para las rentas del capital y para las ganancias patrimoniales y en menor medida para las rentas empresariales cuyos rendimientos se determinan de manera objetiva por el sistema de módulos.

Puede que este diferente trato venga respaldado por razones extrafiscales o por razones de gestión tributaria según los casos, pero desde luego conlleva el alejamiento de los principios de igualdad y progresividad y con ello de la configuración de un sistema tributario justo, asentado en el principio de capacidad económica.

2.- La progresiva divergencia entre los tipos del Impuesto sobre la Renta de las Sociedades y los marginales máximos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

En principio toda renta obtenida por una sociedad acaba tributando por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas al ser percibida por éstas en su condición de socios en forma, generalmente, de dividendos.

Sin embargo, en la realidad, ese trasvase de renta no se llega a realizar nunca, al menos plenamente, por la interposición de sociedades o por mantener el



beneficio en la misma sociedad que lo percibe en el caso de sociedades familiares o de un solo socio.

Partiendo de esta realidad y sin perjuicio de las razones, de nuevo, extrafiscales que pueda haber para ello, la paulatina divergencia entre los tipos del Impuesto de Sociedades y el tipo marginal máximo en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas tampoco se acomoda mucho a aquellos principios constitucionales antes referidos porque más que previsiblemente los que soportan la mayor carga tributaria por la imposición sobre la renta no son precisamente los que tienen una mayor capacidad de pago.

3.- Las ganancias patrimoniales generadas por expropiación forzosa.

Se trata, en este caso, de una cuestión muy particular: las ganancias patrimoniales derivadas de una expropiación forzosa.

Una Sra. Ministra, ya exministra, no ha mucho tiempo, llegó a decir, no sabemos si con cinismo o con tontez, que la ciudadanía estaba encantada de ser expropiada. Habrá casos y casos, desde luego, pero pensamos que en la realidad ello no es así.

La expropiación no es un placer sino el sacrificio de un interés particular por un interés público, al menos así está configurada legalmente. Entendemos por ello que es muy cuestionable la tributación de las ganancias de patrimonio puestas de manifiesto a consecuencia de una expropiación. Ello, entendemos que va contra el principio de indemnidad que el artículo 33.3 de nuestra Constitución consagra: **“Nadie podrá ser privado de sus bienes y derechos sino por causa justificada de utilidad pública o interés social, mediante la correspondiente indemnización y de conformidad con lo dispuesto en las leyes.**

Por ello entendemos que por vía interpretativa, modificando el Tribunal Supremo su doctrina, se debería obviar la tributación de estos incrementos o mejor por vía normativa con el establecimiento de la correspondiente exención, justificada precisamente en las causas que justifican la expropiación, la utilidad pública o el interés social. No es den recibo, en efecto, que ese interés o esa utilidad se satisfaga doblemente: por la vía de la expropiación y por la vía tributaria.



4.- Posibilidad de modificar la opción de tributación.

Debería ser posible modificar la opción por la tributación conjunta o separada cuando una propuesta de liquidación modifique la calificación de alguna de las rentas declaradas resultando un mayor importe a ingresar respecto del declarado.

Al menos en todos aquellos casos en los que no se apreciara la comisión de infracción alguna.

II.- DEL IMPUESTO DE SOCIEDADES.-

5.- De los gastos deducibles y de las liberalidades.

En el mundo de la empresa no hay liberalidades.

La actual Ley del Impuesto de Sociedades se inclinó por acoger esta tesis en su artículo 14 1 e): **No se entenderán comprendidos en este párrafo e) (donativos y liberalidades) los gastos por relaciones públicas con clientes o proveedores ni los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa ni los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y la prestación de servicios, ni los que se hayan correlacionados con los ingresos.**

Así, con algunos titubeos y creemos que con una progresiva firmeza y claridad, lo han ido acogiendo nuestros Tribunales.

Sin embargo y ello es lo que queremos denunciar, nuestra Administración, y en especial la Inspección, sigue muchas veces, desde luego más de lo deseable, anclada en la vieja idea de la liberalidad para rechazar, en todo o en parte, este tipo de gastos, bien amparándose en motivos de fondo o bien, más frecuentemente, en motivos de forma, poniendo en cuestión los medios de prueba disponibles con desconocimiento de cual es la documentación habitual de este tipo de gastos.

Todo lo que constituye ingreso para un tercero debería ser gasto para la sociedad.



6.- Operaciones vinculadas.

La nueva regulación de las operaciones vinculadas establecida por la Ley 36/2006 y recientemente desarrollada a nivel reglamentario es todavía, si se nos permite la expresión, “un melón por calar”. Pero da la impresión y nos tememos que la Administración y en particular la Inspección, quiera guerrear con ella. Desde luego el asunto y más como ha quedado configurado, da para ello.

Tenemos la impresión de que, como tantas otras veces, se quiere convertir lo excepcional en general. Los instrumentos de uso singular para atajar la defraudación fiscal en instrumentos de uso general y habitual.

Desconocemos si las llamadas operaciones vinculadas son o no una importante vía de defraudación. Permítasenos que, aún sin rigor, lo pongamos en duda, al menos mientras no se nos demuestre lo contrario.

Aún siendo así consideramos que deberían controlarse cuando supongan una defraudación y ese sea su objetivo. Que corregir la defraudación debería bastar. Es decir no se debería imponer además sanciones en base al principio de intervención mínima acogido, como veremos, por el Tribunal Supremo en el ámbito de las infracciones tributarias, al no mediar ocultación.

Y menos aún nos parece aceptable el llamado ajuste secundario (artículo 16 8 de la Ley del Impuesto) ejemplo de ficción tributaria a la que tanta querencia ha venido teniendo nuestro legislador tributario. Esta ficción no parece acomodarse a los pronunciamientos de nuestro Tribunal Constitucional sobre las ficciones y la conculcación con ellas del principio de capacidad de pago.

En definitiva, queda en manos de nuestra Agencia Tributaria convertir o no las reglas de las operaciones vinculadas en una fuente inagotable de conflictos. De entrada, en cualquier caso, ya ha logrado con los cambios normativos llevados a cabo incrementar la carga burocrática de las empresas y su inseguridad jurídica.

7.- Las ganancias patrimoniales generadas en el marco de determinadas operaciones societarias.

En la imposición sobre la renta, la tributación de las ganancias patrimoniales se rige por el principio de realización que entendemos es el que mejor se acomoda al principio de capacidad de pago.



Pues bien, en el marco de ciertas operaciones societarias, disoluciones y liquidaciones de sociedades, separaciones de socios con las consiguientes reducciones de capital social y fusiones y escisiones no acogidas al régimen especial previsto para ellas, por citar las más importantes, conforme a lo establecido en el artículo 15 de la Ley del Impuesto, el principio de realización queda soslayado.

Se nos puede decir que ello no es así puesto que se produce una alteración patrimonial al salir los bienes y derechos que generan esas ganancias del patrimonio de las sociedades con motivo de esas operaciones societarias. Es una verdad a medias. Se produce la alteración pero la sociedad que se desprenda del elemento patrimonial no obtiene ninguna ganancia. Ve reducido o totalmente eliminado su patrimonio. El que realizará la ganancia será el socio que reciba el bien cuando lo transmita.

Por todo ello creemos que es necesaria una reflexión sobre la actual regulación de estas ganancias en orden a establecer el sistema de diferimento con carácter general ya establecido en el Régimen Especial de Fusiones y otras operaciones societarias a las que después nos referiremos para lograr un mejor acomodo con el principio de capacidad de pago.

8.- Régimen especial de fusiones y otras operaciones societarias. En especial las escisiones “ratione personae”.

Cuando concluye la “affectio societatis” la escisión “ratione personae” es la única vía de pervivencia de la empresa, aunque sea con una configuración distinta y más débil.

Este tipo de escisión a la luz de la Doctrina del Tribunal Económico Administrativo Central y de la Dirección General de Tributos vienen quedando a extramuros del Régimen Especial al exigirse en el caso de escisiones totales y cuando en las sociedades surgidas del proceso los socios no participen en la misma proporción en que lo hacían en la preexistente, que existan previamente las ramas de actividad que tengan por destino una y otras sociedades, no bastando que ello sea “a posteriori”.

Creemos que esta doctrina debe ser reconsiderada y que lo relevante sea que las nuevas sociedades surgidas del proceso de escisión sigan desarrollando una actividad empresarial en el futuro para aplicar el Régimen Especial.



9.- Cánones. La cesión de equipos industriales, comerciales o científicos.

La tributación de la cesión de equipos industriales, comerciales o científicos, como cánones y en el ámbito de la tributación de las rentas no obtenidas en el territorio español (artículo 13 1 e) 3º R.D.L. 5/2004), es muy perturbadora y desde luego está desacomodada por la evolución habida al respecto en el marco de la OCDE, donde, con carácter general, se ha excluido del ámbito de los cánones.

Por tanto debería también suprimirse en nuestro Ordenamiento.

Ello, además, contribuiría a salvaguardar mejor la seguridad jurídica acabando con los pronunciamientos contradictorios del Tribunal Económico Administrativo Central y de los Tribunales de Justicia, especialmente de la Audiencia Nacional, al respecto, con fundamentos muchas veces ambiguos y erráticos.

III.- DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO.-

Vamos a fijar nuestra atención, en primer lugar, en las restricciones que se vienen observando con cierta frecuencia, en la práctica de nuestra Administración Tributaria, al derecho a la deducción de las cuotas soportadas.

10.- Las tramas de defraudación de IVA.

No tenemos noticias de la aplicación del artículo 87 Cinco de la Ley del Impuesto introducido por la Ley 36/2006, que ha establecido la responsabilidad subsidiaria de los sujetos pasivos repercutidos por las cuotas no satisfechas por los sujetos pasivos repercutidores en base a una presunción “iuris et de iure” a caballo sobre un concepto jurídico indeterminado: el precio anómalo.

La presunción es del conocimiento de la falta de ingreso de las cuotas correspondientes. Del conocimiento de la falta de ingreso o incluso de la intención de no hacerlo.

Cuando se aplique, y si se recurre la aplicación, ya veremos lo que dicen nuestros Tribunales o el de las Comunidades Europeas. Aunque es previsible que la respuesta no sea favorable a la Ley por infracción del principio de seguridad jurídica.

Pero lo cierto es que antes de estar en vigor este precepto nuestra Administración ha venido endosándole, incluso sin reparo en acudir a la vía penal,



la defraudación de los defraudadores “profesionales”, léase “tramas de defraudación de IVA”, a los destinatarios de las operaciones negándoles la deducción con infracción de la doctrina del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas al prescindir de probar el conocimiento que éste haya tenido o haya podido tener de la actividad defraudadora de sus proveedores o clientes como aquél exige.

Esta forma de proceder será muy eficaz pero no es acomodado a derecho.

11.- Deducciones previas al inicio de la actividad.

Aunque la Ley del Impuesto se acomodó ya hace tiempo al Derecho Comunitario, en la práctica seguimos observando con frecuencia limitaciones y restricciones a las deducciones de cuotas soportadas con carácter previo al inicio de la actividad al margen de lo establecido en la misma Ley.

12.- Facturas con defectos formales o concurrencia de otros defectos formales como la falta de registro o contabilización.

El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, sin perjuicio de algún titubeo, ha puesto los defectos de forma en las facturas o su adecuado registro en un plano inferior al derecho a la deducción. En el plano de la prueba y en el del control administrativo.

Si el derecho a la deducción existe y se puede probar en derecho, los defectos formales o registrales no impiden su ejercicio.

Este criterio también se ha ido abriendo paso en nuestra jurisprudencia.

Sin embargo nuestra Administración Tributaria sigue dando con frecuencia a estos defectos de forma o registro una relevancia que no tienen, a la luz de esta doctrina jurisprudencial, negando injustificadamente el derecho a la deducción.

13.- Garantías exigidas para la devolución.

El Derecho Comunitario y con él la Ley del IVA permiten exigir garantías, para efectuar las devoluciones.

Pero la Administración Tributaria, con más frecuencia de la debida, abusa de esta facultad e incluso así se lo ha tenido que decir, a veces, el propio Tribunal



Económico-Administrativo Central exigiendo la motivación y, además, el respeto al principio de proporcionalidad.

14.- Cuotas soportadas no deducibles por mediar no sujeción o exención, especialmente.

En estos casos, así lo vienen exigiendo nuestros Tribunales de Justicia, el de las Comunidades Europeas e incluso el Tribunal Económico-Administrativo Central, es preciso que la Administración regularice globalmente la situación. Es decir, que si el IVA repercutido se ha ingresado se proceda a su devolución y a favor de quién lo soportó, con la consiguiente compensación.

15.- Cuotas caducadas.

Sin perjuicio de aceptar la caducidad de las cuotas soportadas por IVA y la pérdida del derecho a su deducción por el transcurso del tiempo establecido en la Ley del Impuesto, nuestro Tribunal Supremo (Sentencias de 4 de julio de 2007 y 3 de abril de 2008) ha venido a considerar que, en estos casos, la Administración debe proceder a devolver dichas cuotas.

Sin perjuicio de que la solución adoptada por nuestro Tribunal Supremo no nos parece la mejor y que cabrían otras más adecuadas (la interrupción de la caducidad) es menester observar su doctrina para lo que nuestra Administración Tributaria debe adoptar las medidas oportunas. En concreto que proceda a devolver de oficio las cuotas caducadas.

Vamos a referirnos ahora a dos cuestiones relativas al IVA repercutido.

16.- Entregas intracomunitarias.

El comportamiento, en muchas ocasiones, de nuestra Administración Tributaria en relación con las entregas intracomunitarias negándolas y exigiendo el IVA que ha debido repercutirse por no haber salido el objeto de las entregas del territorio nacional es muy similar al observable en relación con las llamadas “tramas de defraudación” a la que ya nos hemos referido antes..

En definitiva se responsabiliza al sujeto que ha realizado la entrega de la falta de ingreso por parte del adquirente por las entregas interiores que realice. Y ello aunque haya observado escrupulosamente lo establecido en el artículo 13 del Reglamento del Impuesto, sobre medios de prueba, cuando el transporte de las mercancías cuando se lleva a cabo por parte del adquirente.



Ello está en clara contradicción con el Derecho Comunitario a la luz de la interpretación del mismo hecha por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (especialmente Sentencia de 27 de septiembre de 2007).

En definitiva si se ha observado lo establecido en el precepto referido, nunca se puede exigir el IVA al sujeto que ha efectuado la entrega por más que lo vendido no haya salido del territorio nacional y se hayan falseado los documentos de transporte por parte del adquirente a salvo de que tuviera conocimiento de ello aquél y la Administración lo pruebe.

17.- Cuotas repercutidas no percibidas.

Los requisitos exigidos por la Ley del Impuesto (artículo 80 Cuatro) para poder dar por fallidos y poder recuperar las cuotas repercutidas pero no percibidas y más en este momento económico parecen excesivos. Y sobre todo a la luz de lo dispuesto al respecto en la Ley del Impuesto de Sociedades en relación con la provisión de clientes de dudoso cobro y su deducción.

18.- Urbanizadores de terrenos.

La condición exigida por nuestro Tribunal Supremo (entre otras, Sentencia de 23 de enero de 2001) para que los terrenos en curso de urbanización y los que la llevan a cabo entren en el ámbito del IVA entendemos debe ser revisada.

Exigir como se hace que la urbanización se haya iniciado materialmente no se acomoda a derecho. Al derecho urbanístico, en concreto.

Los terrenos, a nuestro juicio, han de entenderse en curso de urbanización desde que se aprueban los correspondientes instrumentos urbanísticos de planificación.

IV.- EL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES. LAS TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS.

19.- El valor comprobado.

A nuestro juicio, el valor comprobado, núcleo de la base imponible del Impuesto, es un acronismo.

Está justificada la consideración del valor cuando no hay precio. Pero no es el caso. Podría estar justificado el uso del valor aún habiendo precio cuando las



posibilidades de comprobación del mismo, de su exactitud, fueran limitadas por no disponer la Administración Tributaria de los medios adecuados. Pero éste, actualmente, tampoco es el caso.

20.- El artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores.

Sin duda alguna la presencia del artículo 108 de la ley 24/1988 de 28 de julio, del Mercado de Valores, precepto que establece las excepciones a la exención de la transmisión de valores es un precepto muy perturbador y muy criticable en su actual redacción.

Como norma antifraude, naturaleza que entendemos es indiscutible en su actual configuración, nos parece de todo punto excesivo y desproporcionado pues su ámbito de aplicación rebasa con creces los supuestos en los que razonablemente pueda entenderse que hay una transmisión encubierta de inmuebles a través de la transmisión de las participaciones en el capital social de una sociedad.

Ello, especialmente, sucede porque la norma se desentiende absolutamente del ejercicio o no de actividad empresarial por parte de la sociedad y de si los correspondientes inmuebles están o no afectos, total o parcialmente, a la misma.

En cualquier caso la norma también aparece injustamente configurada en el punto de la base imponible en el punto de las deudas que la minoran aunque ello es una mera consecuencia de lo anterior.

Por último tampoco parece admisible que no sea posible la renuncia a la exención por IVA, conforme a lo establecido en la Ley de este Tributo y cuando concurren las circunstancias previstas para que ello sea posible.

V.- EL IMPUESTO SOBRE ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS.-

21.- Impuesto anacrónico.

En una consideración general de este tributo debemos también decir que es un impuesto anacrónico que, sin más, debería desaparecer, dejando de encarecer y enrarecer el tráfico jurídico y en especial el tráfico empresarial.



22.- La cuota variable en los documentos notariales. Gravamen documental o no.

Tradicionalmente, se ha entendido el Impuesto en sus dos modalidades, cuota fija y cuota variable, como un impuesto documental.

Creemos que ello no es correcto y que en el caso de la cuota variable no es un impuesto documental sino un impuesto sobre el acto. La configuración de la base imponible creemos que abona lo que decimos.

La Jurisprudencia, con ciertos titubeos que persisten, se ha ido inclinando, sin entrar en cuestiones dogmáticas, por esta tesis, excluyendo de la tributación supuestos diversos como la transformación de las acciones de las sociedades anónimas de nominativas al portador, la rectificación de escrituras de declaración de obra nueva y división horizontal, etc., negando la existencia de uno de los requisitos para que se produzca la tributación: la existencia de cosa valuable.

Todo ello para evitar, normalmente, que se produzca doble tributación.

Sin perjuicio de esta línea jurisprudencial creemos, sobre todo en aras a la salvaguarda del principio de seguridad jurídica, que sería mucho más conveniente la adecuada modificación normativa con la configuración de la llamada cuota variable como tributo no documental sino como tributo sobre el acto, con todas sus consecuencias y sin perjuicio también de lo dicho en el número anterior.

23.- Las diferencias en caso de sujeción al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales o al Impuesto sobre el Valor Añadido en el ámbito de la cuota variable.

La cuota variable es incompatible con la simultánea sujeción al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales. También con la sujeción a Operaciones Societarias o al Impuesto de Sucesiones y Donaciones (artículo 31 2 del Texto Refundido). Es así ahora, y siempre lo ha sido. Lo era ya antes de la aparición y entrada en vigor del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Este, efectivamente, entra en vigor pero la Ley del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados siguió diciendo lo mismo. ¿Olvido justificado?. ¿Olvido intencionado?.

Sea una u otra cosa entendemos que no hay justificación alguna para el diferente tratamiento actualmente existente.



24.- Incremento del tipo de tributación en caso de renuncia a la exención por el Impuesto sobre el Valor Añadido.

A algunas Comunidades Autónomas se les ha ocurrido incrementar el tipo del Impuesto en caso de renuncia a la exención por el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Consideramos que este incremento es claramente contrario a lo establecido en la Ley Orgánica de Financiación de Comunidades Autónomas, en concreto a su artículo 12, como límite a la potestad normativa de las Comunidades Autónomas porque el incremento trata claramente de desincentivar esa renuncia para desviar recaudación desde el Impuesto sobre el Valor Añadido al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales. En definitiva desde el Estado a la Comunidad Autónoma correspondiente. Todo ello a cargo del contribuyente.

Por ello las leyes que lo han establecido son inconstitucionales a nuestro juicio.

VI.- RETENCIONES.-

25.- Los límites a la exigencia a los retenedores de retenciones no practicadas.

El Tribunal Supremo (Sentencias de 27 de febrero y de 2 de octubre entre otras) ha venido a considerar que supone un enriquecimiento injusto para la Administración la exigencia de retenciones no practicadas al retentor cuando, de manera indirecta, a través del cumplimiento de su propia obligación de tributación sobre la renta, el retenido lo hubiera ingresado ya. Además la carga de la prueba, atendiendo al principio de facilidad o disposición de la misma, es de la Administración.

La Administración debe observar puntualmente esta doctrina y adopte las medidas adecuadas para ello.

VII.- IMPUESTO SOBRE BIENES INMUEBLES.-

26.- La perturbadora gestión compartida.

Sin duda alguna la gestión compartida de este Tributo por parte de la Administración del Estado y las Corporaciones Locales o incluso por parte de otras



Administraciones como las Diputaciones Provinciales conlleva, con frecuencia, no pocos problemas a los contribuyentes.

Sería a nuestro juicio, mucho más ventajosa una gestión única, con un tipo de organización administrativa u otra. En cualquier caso es preciso un esfuerzo para coordinar esa gestión compartida para la salvaguarda de los derechos de los contribuyentes y probablemente también para la propia eficacia de la gestión del Tributo.

27.- La mejorable gestión catastral.

La llamada gestión censal del Tributo encomendada a la Administración del Estado, sin perjuicio de ser conscientes de sus dificultades ancestrales, creemos que es, en términos generales, manifiestamente mejorable.

Conseguir, entre otras cosas y por citar lo más frecuente, una modificación catastral, es tarea ardua que se suele prolongar muchísimo en el tiempo mientras que las liquidaciones y su recaudación se siguen produciendo implacablemente año a año con absoluta indiferencia y desatención a aquella modificación instada.

Cuando menos, en estos casos, deberían suspenderse estas liquidaciones hasta que se produjera la correspondiente modificación.

28.- La notificación de los valores catastrales.

Con más frecuencia de la deseable se obvia la notificación de los valores catastrales, sea de los inicialmente asignados, sea de los posteriores modificados a consecuencia de nuevas ponencias de valores antes de la notificación de las correspondientes liquidaciones que así devienen nulas pero tras los recursos correspondientes que el contribuyente viene obligado a interponer y a sufragar.

29.- Los recursos contra los valores catastrales. La suspensión.

En los recursos contra los valores catastrales es harto difícil conseguir su suspensión.

Así nos encontramos con valores recurridos y con liquidaciones que se siguen produciendo en base a aquellos valores dado que la velocidad de resolución de aquellos recursos es muy inferior a la de la práctica de estas liquidaciones.



Sin perjuicio de que nuestro Tribunal Supremo ha considerado que estas liquidaciones han de anularse por muy firmes que sean si los valores son anulados posteriormente y ello evita interponer sucesivos recursos, sería mucho más conveniente disponer la suspensión de las liquidaciones hasta tanto se resuelvan los recursos contra los correspondientes valores catastrales.

30.- Las Ponencias de Valores.

Es sabido que las ponencias de valores son la clave de bóveda del Impuesto.

Pues bien, estas ponencias suelen estar hechas con poco rigor.

Esta falta de rigor, siempre criticable y nunca excusable, es más grave aún en estos casos por la difícil impugnación de estas ponencias, directa o indirectamente con motivo de la notificación del correspondiente valor catastral, dada su complejidad.

En particular las Ponencias de valores suelen tener una incorrecta aplicación en todo aquellos casos en los que los inmuebles presentan características particulares lo que al fin y a la postre no deja de ser una manifestación significativa de esa falta de rigor que hemos denunciado.

VIII.- LA HACIENDA MUNICIPAL.-

31.- La gestión manifiestamente mejorable.

El principal problema que los tributos municipales plantean al contribuyente, posiblemente también a los propios Ayuntamientos, es el de su gestión, manifiestamente mejorable como hemos dicho en el título de este epígrafe. Y en especial en los Ayuntamientos con poca población.

Entendemos que hay aquí un problema básico de economías de escala, incrementado por la complejidad inevitable de la gestión tributaria.

Tal vez la labor de las Diputaciones Provinciales podría ser esencial en estos casos más allá de la labor recaudatoria que suelen tener encomendada.



32.- Las tasas.

De manera particular nos debemos referir a las tasas, tributo de especial trascendencia en este ámbito.

En su establecimiento o modificación sustancial es precisa la correspondiente memoria económico-financiera para poder evaluar si su importe se adecua a la utilidad que el servicio que la misma financia representa para el contribuyente (Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de diciembre de 2007).

Pues bien, estas memorias suelen ser muy defectuosas o incluso se suelen omitir.

DE LA APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS

IX.- DE LOS INTERESES DE DEMORA.-

33.- De la exigencia de intereses de demora en caso de liquidación dictada en sustitución de otra previamente anulada.

Frecuentemente se vienen liquidando intereses de demora en estos casos por parte de la Administración, en la ejecución de la correspondiente resolución o sentencia, por la totalidad de la nueva liquidación practicada considerando como “dies a quo” del periodo de liquidación el día en que venció el plazo de declaración-autoliquidación correspondiente, mediando esta obligación.

Nuestros Tribunales han fundamentado con frecuencia este modo de proceder en la distinción entre intereses de demora y suspensivos. No son exigibles estos últimos, devengados durante la tramitación del recurso al haber sido anulada la liquidación pero si los primeros en base al deber de autoliquidar. La distinción es de origen jurisprudencial desde luego pues no viene amparada en la Ley.

Este criterio en la actualidad no se acomoda a derecho pues es contrario a lo dispuesto en el artículo 26 5 de la Ley General Tributaria (y artículo 6 6 3 R.D. 520/2005). Al menos en la mayor parte de los casos.

A su amparo si el recurso o reclamación es íntegramente estimado y la liquidación con ello anulada la nueva liquidación de poderse producir (normalmente se trataría de estimaciones por motivos de forma) no puede devengar interés alguno, si suspensivo ni moratorio, en la terminología jurisprudencial antes referida.



Si el recurso es parcialmente estimado, los intereses de demora, como intereses moratorios en esa terminología serían exigibles pero sólo sobre la parte de la cuota liquidada correspondiente a la parte de la base tenida en cuenta para su determinación no afectada por la nulidad.

Así, acogiéndose al precepto referido, lo ha venido a decir nuestro Tribunal Supremo en su Sentencia de 31 de diciembre de 2006.

Por lo demás el precepto es un reflejo del principio de conservación de los actos administrativos y se separa del principio que niega el devengo de intereses de lo ilícito apoyándose en el deber de autoliquidar como ya lo hizo antaño el Tribunal Supremo.

34.- Intereses devengados por las sanciones tributarias.

El artículo 26 2 c) de la Ley General Tributaria establece que las sanciones no devengarán intereses de demora hasta que no finalice la vía administrativa de recurso en el caso de mediar este o estos.

¿Qué ocurre durante la pendencia del recurso, de haber éste, en vía judicial?

Los pronunciamientos judiciales hasta la fecha son dispares.

Nuestro criterio es que durante esta pendencia los intereses no se devengan.

En primer lugar por analogía con lo dispuesto para la pendencia en vía administrativa. Analogía que cabe traer a colación en primer lugar por la falta de regulación al respecto en la vía judicial (la Ley General Tributaria no es el texto normativo idóneo para regular esta cuestión sino la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa atendido el contenido normativo de una y otra).

En segundo lugar por la identidad sustancial, en este punto, que cabe encontrar entre una y otra vía de recurso.

En segundo lugar atendiendo a la naturaleza de las sanciones. Naturaleza que a la postre es el fundamento de la ausencia de devengo de intereses establecida en el artículo referido de la Ley General Tributaria.



Las sanciones no forman parte de la deuda tributaria. Ello queda claro en lo dispuesto en el artículo 58 de la Ley General Tributaria. No tienen una finalidad recaudatoria. Desde esta consideración no tiene sentido que las sanciones devenguen intereses de demora por muy pecuniarias que sean. ¿Tiene sentido que una pena, incluidas las pecuniarias, se incremente con el mero transcurso del tiempo?.

35.- La “mora accipiendi” de la Administración.

Una de las modificaciones más relevante de la actual Ley General Tributaria y positiva desde la perspectiva de los intereses de los contribuyentes y más allá de ello, de lo justo, es el acogimiento expreso de la llamada “mora accipiendi” de la Administración. En definitiva el retraso imputable a la misma en la práctica de las liquidaciones. Si se produce el mismo y durante el mismo los intereses no se devengan. Así lo establece el artículo 26 4 de la Ley General Tributaria.

Pues bien, entendemos que este precepto circunscrito a los incumplimientos de los plazos establecidos por parte de la Administración, en general, para resolver recursos, solicitudes o ejecutar resoluciones administrativas se aplique, en primer lugar, en todos los casos de incumplimiento de plazos por aplicación directa del precepto. Y más allá de ello, por analogía, en todos aquellos supuestos en los que aún sin haber plazo, haya demora en la actuación administrativa, por la identidad sustancial entre estos casos y los recogidos expresamente en la norma, que solo excluye los casos de solicitudes de aplazamiento y fraccionamiento de pago.

36.- La liquidación de intereses de demora mediando comprobación de valor.

Los pronunciamientos judiciales en el punto del devengo de intereses de demora de las liquidaciones practicadas, previa comprobación de valor, normalmente por Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y por el Impuesto de Sucesiones y Donaciones vienen siendo contradictorias, defendiendo algunos de ellos tal devengo.

Nosotros entendemos que tal devengo no es procedente y las razones ya están expuestas en el epígrafe anterior y a ellas nos remitimos. Más aún cuando viene siendo práctica habitual por parte de las Administraciones competentes, que son las de las diferentes Comunidades Autónomas, apurar injustificadamente el plazo de prescripción para efectuar las correspondientes comprobaciones de valor y las liquidaciones correspondientes.



X.- DE LOS RESPONSABLES TRIBUTARIOS.

37.- Los administradores de las personas jurídicas.

Sin duda alguna el supuesto de responsabilidad articulado en el artículo 43 1 a) de la Ley General Tributaria referido a los administradores de personas jurídicas es el más relevante y de utilización más frecuente por parte de la Administración.

Se ha venido sosteniendo, en no pocas ocasiones, que no nos encontramos ante una responsabilidad de naturaleza sancionadora ni, en consecuencia, ante un procedimiento sancionador.

Nosotros creemos que ello no es así desde el momento en que se exigen las sanciones impuestas al deudor principal al administrador como responsable subsidiario y que la comisión de infracciones por aquel deudor principal es presupuesto de la exigencia de responsabilidad.

En este sentido el Tribunal Constitucional en su Sentencia 85/06 de 27 de marzo ha venido a considerar este supuesto de responsabilidad como materialmente sancionador y el Tribunal Supremo en su Sentencia de 21 de diciembre de 2007 ha justificado la exigencia de la sanción en la participación en la comisión de la infracción tributaria por parte del deudor principal.

Desde esta perspectiva, entendemos, en contra de lo que viene sucediendo, situación caracterizada por la actuación bajo el esquema de la responsabilidad objetiva, que se deslinde debidamente en los procedimientos de derivación de responsabilidad la actuación y funciones de los distintos administradores, de haber varios desde luego, en relación con la comisión de infracción por parte de la persona jurídica. En definitiva que se atienda a su participación efectiva en la administración de la sociedad y a los cometidos en ella desarrollados, siquiera sea indiciariamente. Que ello se haga, en primer lugar, por parte de la Administración, y en concreto por sus órganos recaudatorios, como es lógico y después, si aquella no lo hace, por nuestros Tribunales de Justicia que salvo en algunos casos aislados acogen con beneplácito y de manera acrítica este modo automático del actuar administrativo como si de una responsabilidad objetiva se tratara, como responsabilidad puramente administrativa, sin reparar que se están exigiendo sanciones y que la comisión de las infracciones es el presupuesto de la exigencia de responsabilidad como ya hemos dicho.



38.- De la prescripción de la responsabilidad del responsable.

Creemos que el plazo de prescripción de la acción de derivación de responsabilidad, especialmente la determinación del “dies a quo” y de sus causas de interrupción es un asunto de especial relevancia desde la perspectiva del principio de seguridad jurídica y de la interdicción de toda indefensión.

Empecemos con las causas de interrupción. En este punto el artículo 68 7 de la Ley General Tributaria establece que la interrupción de la prescripción de, entre otras, la acción recaudatoria respecto del deudor principal tiene efectos sobre todos los posibles responsables.

En base a este precepto la Administración viene con frecuencia exigiendo responsabilidades a responsables, solidarios o subsidiarios, muchos años después de haberse producido las liquidaciones al amparo de la interrupción de la prescripción respecto del deudor principal.

Creemos que en estos casos hay una clarísima conculcación del principio constitucional de seguridad jurídica y desde luego suele colocarse al responsable en una situación de indefensión pues es muy difícil que pueda contar con los medios probatorios adecuados para poderse defender tanto en relación con los presupuestos de la responsabilidad como en relación con el fundamento de las liquidaciones dictadas, después de transcurrir tanto tiempo.

Por este motivo creemos que es precisa otra interpretación del mencionado precepto so pena de inconstitucionalidad.

En este sentido para que esas interrupciones de la prescripción tengan efectos sobre los responsables debe ser preciso que se le haya previamente derivado la responsabilidad y añadidamente que se le comuniquen estas actuaciones frente al deudor principal. La necesidad de este conocimiento formal del ejercicio de las acciones para entender interrumpida la prescripción de las diferentes acciones se desprende de lo dispuesto en el propio artículo 68 de la Ley General Tributaria.

Por lo que se refiere al “dies a quo” del periodo de prescripción para los responsables tributarios, conforme a lo establecido en los artículos 174, 175 y 176 de la Ley General Tributaria y también desde la observación del principio de seguridad jurídica, en el caso de los responsables solidarios debe ser el día en que la Administración tenga o pueda tener conocimiento de la responsabilidad.



Normalmente ese día será el día en que se incoe el expediente sancionador al deudor principal. En el caso de los responsables subsidiarios debe ser el día en que se declare la insolvencia del deudor principal o en el que se pueda o debe declarar. Ese día, necesariamente, será el día en que concluyeron las actuaciones cobratorias frente al deudor principal. O antes, después de vencer el plazo voluntario de pago, en caso de manifiesta insolvencia del deudor principal.

En definitiva, la Administración debe deriva la responsabilidad desde el momento en que concurren los presupuestos para ello y no más tarde, conforme al principio de la “actio nata” y la interrupción del periodo de prescripción por actuaciones con capacidad para ello, bien frente al deudor principal, bien frente al responsable, deben ser conocidas por éstos.

Precisamente, en relación con los responsables subsidiarios la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 18 de abril de 2007 alude expresamente al principal de la “actio nata”.

Cualquier otra interrupción sobre el “dies a quo” del periodo de prescripción de los responsables o sobre las causas de su interrupción no se conforma con el principio de seguridad jurídica además de con otros como el de la buena fe y el de la eficacia en la actuación de la Administración. Y está en desacuerdo con los propios preceptos de la Ley General Tributaria interpretados de manera sistemática.

39.- Ausencia del expediente de gestión o inspección en el expediente de derivación de responsabilidad.

El artículo 174 5 de la Ley General Tributaria confiere al responsable la posibilidad de impugnar la propia liquidación origen de su responsabilidad.

A pesar de ello es frecuentísimo, suponemos que por falta, una vez más, de coordinación administrativa, que en los expedientes de derivación de responsabilidad no aparezcan los expedientes de gestión o inspección de los que aquellos traen causa.



XI.- DE LA REPRESENTACIÓN.-

40.- Respecto a la representación conferida en los procedimientos de gestión.

Con frecuencia y a diferencia de lo que sucede en los demás procedimientos tributarios, en los diversos procedimientos de gestión tributaria a la hora de notificar las resoluciones con las que los mismos concluyen e incluso ciertos actos interlocutorios anteriores no se tiene en cuenta esa representación por los Órganos de Gestión efectuando la notificación directamente a los obligados tributarios, generando un problema de inseguridad jurídica e indefensión.

Estas notificaciones nunca deberían reconocerse como válidas.

XII.- DE LA COMPROBACIÓN DE VALORES.-

41.- Dictamen de peritos de la Administración.

Se observa una clara tendencia por parte de las Comunidades Autónomas a sustituir la comprobación de valor por peritos de la Administración por otros medios más simples y automáticos. Prácticamente por reglas de valoración, como se evidencia en la actual redacción del artículo 52 de la Ley General Tributaria. Sin perjuicio de que al estar enmarcadas en el ámbito de la comprobación de valor, su aplicación, siempre exigirá la adecuada motivación.

No obstante el dictamen de peritos de la Administración sigue utilizándose y suponemos que así seguirá haciéndose en menor o mayor medida.

Pues bien, debemos denunciar que en la mayor parte de los casos estas valoraciones se siguen practicando con total ausencia de rigor, en definitiva de motivación.

Suponemos que esta forma de actuar es más eficaz para las distintas Administraciones. Pero es sin duda inadmisibles pues sin perjuicio de la eficacia las Administraciones deben actuar conforme al principio de legalidad.

42.- Una Ley de Valoraciones.

Es una antigua reivindicación en la que hay que insistir.



Dos manifestaciones al respecto de distinto signo cabe reseñar. Por un lado, la Ley 16/2008 de 23 de diciembre de la Comunidad Autónoma de Galicia (B.O.E.16.03.09) configurando el catastro como único registro oficial de carácter fiscal para los bienes inmuebles en materia de comprobación de valores. Es un paso positivo.

En el otro extremo, la proliferación de esos supuestos medios de comprobación utilizados por las Comunidades Autónomas y recogidos en publicaciones comprensivas de valores que pretenden ser objetivos, alejados de la realidad y reiteradamente descalificados por nuestros tribunales, sin que los órganos gestores se den por aludidos. Los actos en masa siguen siendo rentables para la Administración, para qué modificar entonces la conducta.

XIII.- DEL DEBER DE INFORMACIÓN.

43.- Excesos en el ejercicio de la potestad.

Venimos observando un ejercicio cada vez más excesivo de esta potestad y vemos, además, con preocupación, que el mismo viene siendo amparado con notable laxitud por parte de los Tribunales de Justicia y por supuesto por parte del Tribunal Económico-Administrativo Central.

A unos y otros les basta con que los requerimientos, por muy masivos y genéricos que sean, tengan, al menos potencialmente, trascendencia tributaria, para estar justificados.

Esta trascendencia, a nuestro juicio, es necesario examinarla con mucho más rigor.

A veces también hemos observado que el ejercicio de esta potestad conlleva prácticamente una comprobación encubierta del propio obligado requerido a prestar la información con una clara desviación y uso indebido de procedimientos.

También debemos denunciar que tanto en vía económico-administrativa como en vía judicial es prácticamente imposible conseguir la suspensión de los actos bajo el argumento de que la suspensión conlleva una decisión anticipada sobre el fondo, argumento de poca seriedad ciertamente. Ello es obvio que hace estéril cualquier resolución o sentencia estimatoria de las reclamaciones o recursos



por más que se diga que en estos casos no es posible utilizar los datos obtenidos como fundamento de las liquidaciones.

Cabría denunciar, igualmente, que no sólo se pide información sino que se proporcione en una determinada forma o con un determinado soporte, a pesar de que el contribuyente no la tenga disponible en esas condiciones. En todo caso, no debe olvidarse que cabe exigir el reintegro del coste correspondiente a la documentación facilitada de conformidad con el Reglamento de la Inspección.

XIV.- DE LAS NOTIFICACIONES.-

44.- Las notificaciones edictales.

En el ámbito de las notificaciones queremos detener nuestra atención en las notificaciones edictales.

Ya se sabe que las notificaciones edictales son necesarias pues no puede quedar la Administración inerte ante la falta de colaboración de los obligados tributarios. Pero también sabemos que las notificaciones edictales con un simple remedio. En definitiva que difícilmente pueden llegar a conocimiento del destinatario lo que las convierte en un gran foco de indefensión.

Por ello, sin perjuicio de su justificación, son un último recurso como bien ha sostenido reiteradamente nuestro Tribunal Constitucional.

Ello obliga a la Administración a realizar un esfuerzo para evitarlas. Esfuerzo que rara vez se asume salvo para notificar actos del procedimiento recaudatorio.

En definitiva no se deben utilizar las notificaciones edictales como una especie de sanción o como un instrumento para evitar la defensa del obligado tributario.

En todo caso, de acuerdo con la jurisprudencia constitucional, si se acredita que las notificaciones posteriores se han recibido en el mismo domicilio, deben quedar sin efecto las notificaciones edictales y reponerse las actuaciones cual si de la primera notificación se tratase.



XV.- DE LA DENUNCIA PÚBLICA.-

45.- La ausencia de la denuncia pública en el expediente.

Difícilmente se puede encontrar la denuncia en el expediente administrativo que, normalmente, es expediente de inspección.

Especialmente en vía administrativa se ha negado que haya obligación alguna de incorporar la denuncia al expediente. A nosotros ello nos resulta incomprensible cuando la denuncia es la que desencadena el procedimiento.

Suele sostener el Tribunal Económico-Administrativo Central que sólo es necesaria la presencia de la denuncia en el expediente si su ausencia causa indefensión (Resolución de 17 de marzo de 2005, entre otras).

¿Y quién va a determinar si existe o no indefensión si el obligado tributario no lo va a poder alegar al desconocer la denuncia?. ¿La propia Administración, de oficio, sin debate alguno?. Poco serio nos parece el criterio sostenido.

XVI.- LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS EN GENERAL.-

46.- Necesidad de motivación.

Parece que tan sólo el administrado debe razonar y justificar sus actos.

Los reiterados pronunciamientos de nuestros tribunales descalificando textos preimpresos siguen sin tener por destinataria a una Administración Tributaria receptiva dispuesta a acabar con dichas corruptelas.

La situación denunciada tiene su corolario en la argumentación de los órganos económico-administrativos de que no existió indefensión pues pudo argumentarse de contrario. O en la afirmación de los órganos judiciales de que “siendo cierta la inexistencia de motivación suficiente, es lo cierto...”. Vuelvo al punto inicial (con carácter general): ¿Dónde podemos, que no sea en los tribunales, exigir y pretender que sea exigida la debida motivación de los actos administrativos más allá de los textos estereotipados utilizados?.

47.- Las comprobaciones a plazo. La comprobación de lo ya comprobado.

Antaño solo comprobaba y una sola vez la Inspección Tributaria. Ahora los comprobadores son muchos más y muchas más las comprobaciones sobre el



mismo obligado, incluso sobre el mismo tributo y el mismo periodo. El especial estado de sujeción a las comprobaciones tributarias se hace a veces permanente y reiterativo. La masificación de la clientela y el Estado cibernético a ello obligan y conducen.

Así los Órganos de Gestión comprueban y por supuesto los de Inspección. Y las comprobaciones pueden ser verificación de datos y comprobación limitada en el primer ámbito y limitadas y generales en el segundo.

Desde luego esta posibilidad y a veces realidad, de múltiples comprobaciones es no poco molesta pero más aún lo es y socava claramente el principio de seguridad jurídica el que se pueda volver a comprobar lo comprobado. Y también lo es la indefensión que pueden provocar requerimientos enigmáticos en vía de gestión, especialmente, o que en esta vía no se respeten los límites competenciales.

Centrémonos ahora, ya volveremos después sobre las demás cuestiones, en la posibilidad de comprobar lo ya comprobado y sus límites.

Detengamos nuestra atención en lo establecido en la Ley General Tributaria.

En primer lugar en el artículo 140, conforme a lo dispuesto en él. En una comprobación posterior a una comprobación limitada llevada a cabo por los Órganos de Gestión, bien efectuada por los mismos órganos o bien por los de Inspección, se podrá modificar la misma siempre en base a nuevos datos obtenidos por actuaciones distintas.

La mera posibilidad de modificación nos parece criticable desde la perspectiva del principio de seguridad jurídica.

En todo caso y en virtud de este principio entendemos que el precepto se ha de interpretar en el sentido de que las nuevas actuaciones nunca pueden ser aquellas que, dentro de las competencias de los distintos Órganos, se hubieran podido llevar a cabo en el momento de desarrollar la comprobación limitada anterior, con independencia de que se hubieran o no llevado a cabo.

En segundo lugar debemos fijar nuestra atención en el artículo 133 2 de la Ley General Tributaria. Conforme al mismo en el caso del procedimiento de verificación de datos no hay límite alguno para comprobar lo ya comprobado.



Obviamente esta ausencia de cualquier limitación nos parece de todo punto contraria al principio de seguridad jurídica.

De acuerdo con el mismo entendemos que lo ya verificado no puede ser modificado salvo por actuaciones, como en el caso anterior, que no hubieran podido llevarse a cabo dentro de las competencias del correspondiente Órgano de Gestión.

Entendemos que sólo bajo esta interpretación es posible salvaguardar la constitucionalidad del precepto desde la perspectiva del principio de seguridad jurídica.

En tercer lugar nos debemos de ocupar de lo dispuesto en el artículo 148 3 también de la Ley General Tributaria, ya en el ámbito del procedimiento de inspección.

En este caso, de manera más respetuosa con el principio de seguridad jurídica, los motivos por los que se pueden modificar una liquidación provisional derivada de una comprobación limitada llevada a cabo por los Órganos de Inspección aparecen tasados y en principio son razonables.

No obstante no deja de causar inquietud la delegación reglamentaria en relación con esos motivos contenidos en el artículo 101 4 b) de la ley General Tributaria. Y atendiendo a la actual regulación reglamentaria no nos parece de recibo el motivo recogido en el artículo 190 3 b) del R.D. 1.065/2007: “Cuando no se haya podido finalizar la comprobación o investigación de los elementos de la obligación tributaria como consecuencia de no haberse obtenido los datos solicitados a terceros”.

Este motivo en los términos en los que aparece articulado no puede ser admitido. Sería tanto como decir que la liquidación no es firme porque el obligado tributaria no ha podido aportar determinados medios de prueba.

En cualquier caso, con carácter general, para que las limitaciones sean efectivas es necesario que haya plena y detallada constancia de las actuaciones de comprobación llevadas a cabo en cada caso. Ello, nos tememos, no es la tónica general en la actuación de los Órganos de comprobación. Menos aún en el caso de los Órganos de Gestión siendo precisamente más necesario en estos casos al ser los límites más laxos como acabamos de ver. Habrá de tratar de que ello no suceda así.



48.- La ausencia de debate procedimental.

Ya volveremos sobre las incongruencias omisivas con más detalle en el momento oportuno.

Pero ya queremos denunciar, en especial en el procedimiento de comprobación llevado a cabo por los Órganos de Gestión Tributaria, que se suele producir, en no pocas ocasiones, un auténtico diálogo de sordos estando desde luego la sordera habitualmente del lado de la Administración. Y así, se alegue lo que se alegue la Administración sigue imperturbable en sus propósitos liquidadores sin reparar ni atender en modo alguno lo dicho por el obligado y sin decir porqué, con el uso de motivaciones, sea llamándoles generosamente, de estilo.

49.- El respeto a las reglas de la carga de la prueba.

El artículo 105 1 de la Ley General Tributaria establece: “En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos del mismo”.

Como es sabido este precepto recoge la llamada regla de la carga de la prueba.

Pues bien con más frecuencia de lo debido, ya volveremos sobre ello de manera especial en el caso del procedimiento sancionador, la Administración altera la misma.

Y lo peor es que los Tribunales, incluidos los de Justicia, se quedan muchas veces impertérritos ante ello, deslumbrados por la ancestral presunción de legalidad de los actos administrativos que todo lo purifica.

50.- Requerimiento de documentos ya obrantes en la Administración.

El mismo artículo antes citado en su apartado 2 establece: “Los obligados tributarios cumplirán su deber de probar si designan de modo concreto los elementos de prueba en poder de la Administración Tributaria”.

Pues bien, tampoco este precepto es muchas veces observado por la Administración que reitera y reitera la presentación de documentos que ya obran o deben obrar en su poder. O bien en otras Administraciones obviando la intercomunicación administrativa regulada en la Ley de Régimen Jurídico de Administración del Estado.



51.- La observancia del principio de facilidad o disponibilidad de los medios de prueba.

El principio enunciado, positivizado y con amplio eco en nuestra doctrina jurisprudencial que determina que quien ha de aportar el medio probatorio es aquél que está en mejores condiciones de hacerlo, tampoco suele ser especialmente observado por la Administración cuyas posibilidades en este punto suelen ser mucho mayores en virtud de sus muchas e importantes potestades.

52.- Las limitaciones derivadas de los programas informáticos.

Es sabido que la informática cada día ha ido teniendo más presencia en nuestras vidas y desde luego en la de la Administración Tributaria.

Con frecuencia nos sorprendemos con que los programas informáticos están por encima de las propias disposiciones y lo que no pueden los mismos no se puede, por mucho que se debiera poder de acuerdo con las normas vigentes. Más sorprendente es aún que los programas vengan a derogar de hecho estas normas.

XVII.- EL PROCEDIMIENTO DE GESTIÓN TRIBUTARIA.-

53.- Verificación de datos. La imprecisión de los requerimientos.

En los requerimientos que vienen efectuando los Órganos de Gestión se suele, sin más, reproducir a modo de cláusula de estilo, los motivos genéricos para llevar a cabo el procedimiento contenido en el artículo 131 de la Ley General Tributaria.

A todas luces no es esta la manera correcta de proceder, pues está claro que el requerimiento ha de concretarse dentro de los supuestos comprendidos en la Ley para que aparezca motivado. Es decir, refiriéndonos al supuesto más frecuente, no se puede decir que los datos de la declaración no coinciden con los obrantes en poder de la Administración sino que se ha de señalar cuales son esos datos y cuál es el motivo concreto de discrepancia.



54.- La motivación de las propuestas de liquidación y de las liquidaciones en los procedimientos de verificación de datos y en los procedimientos de comprobación limitada.

El mandato contenido al respecto en los artículos 132 4 y 133 1 b) de la Ley General Tributaria, es de que tanto las propuestas de liquidación como las liquidaciones derivadas de un procedimiento de verificación de datos han de ser motivadas. El mandato no se suele cumplir acudiéndose, con frecuencia, a supuestas motivaciones ininteligibles e imprecisas en las que además, curiosamente, se suelen mezclar otros motivos que para nada vienen al caso.

Esta falta de motivación, por lo demás, suele estar también presente en las liquidaciones de procedimientos de comprobación limitada incumpliendo también el mandato contenido en el artículo 139 2 c) de la Ley General Tributaria.

55.- Límites de la comprobación limitada. Su inobservancia.

Los límites competenciales de las comprobaciones limitadas, contenidas en los apartados 2 y 3 del artículo 136 de la Ley General Tributaria y en especial la imposibilidad de comprobar la contabilidad mercantil son muchas veces infringidos.

Y no solo, en este sentido, se infringe este límite cuando directamente se solicita la exhibición de la contabilidad, supuesto que no se suele dar, sino también cuando la prueba pertinente a utilizar en el caso, dadas las circunstancias, es la contabilidad.

56.- Ausencia de debate en las comprobaciones limitadas.

Ya nos referíamos antes, con carácter general, a la ausencia de auténtico debate en los procedimientos de comprobación. En los de comprobación limitada llevada a cabo por parte de los Órganos de Gestión, por supuesto en los de verificación, esta ausencia se suele acentuar notablemente actuando aquella con un automatismo exasperante en no pocos casos.

57.- Constancia de las actuaciones realizadas.

Como ya hemos dicho la constancia de las actuaciones realizadas en todos los procedimientos de comprobación limitada es esencial para la seguridad jurídica a fin de delimitar debidamente los límites de posibles actuaciones de comprobación futuras. El artículo 139 2 b) de la Ley General Tributaria establece, por lo demás,



que en la resolución con la que concluya el procedimiento de comprobación limitada han de especificarse las actuaciones concretas realizadas.

Pues bien, este mandato legal, se suele incumplir con absoluta generalidad.

58.- Ampliación de actuaciones en los procedimientos de comprobación de los Órganos de Gestión.

Tanto en el procedimiento de verificación de datos como en el de comprobación limitada el R.D. 1.065/2007, Reglamento General de Gestión e Inspección, establece la posibilidad, sin necesidad de iniciar otro nuevo, de ampliar actuaciones en el mismo (artículo 155 2 y 164 1).

Tanto en un caso como en otro se exige que esta ampliación se haga formalmente y esté debidamente motivada.

Pues bien, en la práctica, cuando tales ampliaciones tienen lugar, ni una ni otra cosa se suelen observar.

XVIII.- EL PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN.-

59.- Sobre los motivos de la inspección que se va a llevar a cabo.

El artículo 147 2 de la Ley General Tributaria establece: "Los obligados tributarios deberán ser informados al inicio de las actuaciones del procedimiento de inspección sobre la naturaleza y alcance de las mismas, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales inspecciones.

Desde luego los términos utilizados por el precepto, nos referimos a su primera parte, no son nada precisos.

Sorprende, por lo demás, que no haga referencia alguna a los planes de inspección, sí regulados en el artículo 170 del Reglamento.

Desde la perspectiva del correcto ejercicio de las potestades administrativas entendemos que el precepto transcrito obliga a la Inspección a poner de manifiesto al inicio del procedimiento y a lo largo de su desarrollo los motivos de discrepancia con las declaraciones presentadas por el obligado tributario y su fundamento. Los cargos contra él, si se nos permite la expresión. Tanto los iniciales como los que vayan apareciendo a lo largo del procedimiento



Esto, desde luego, no se suele hacer o mejor dicho no se hace casi nunca.

Parece que muchos inspectores tienen una querencia excesiva a actuar como fiscales o como policías. O incluso como jueces instructores.

Indudablemente la Inspección ha de investigar. Pero esta es una fase previa al inicio del procedimiento de comprobación que ha de conducir al mismo. Una vez iniciado es necesario poner en conocimiento del obligado el resultado de aquella investigación, si la ha habido claro está. Esto es, en suma, lo que creemos exige este artículo 147 2 de la Ley General Tributaria, precepto que no permite el juego de ocultaciones y sorpresas al que a tantos inspectores les gusta jugar.

En cuanto a los planes de inspección entendemos que es absolutamente exigible que conste la inclusión del contribuyente inspeccionado en los mismos y el porqué de su inclusión. Creemos que ello es de todo punto exigible so pena de originar indefensión en el obligado tributario y de impedir el control de posibles arbitrariedades y particularmente de posibles desviaciones de poder.

En este sentido debería ser obligatorio incorporar a la notificación del inicio de las actuaciones de comprobación o a la primera diligencia, la orden de inclusión en el plan de inspección del equipo actuario.

60.- De los plazos y de sus inobservancias.

Recordamos lo oído en una ocasión, públicamente y en la sede de un Ilustre Colegio de Abogados a un inspector entonces y ahora en activo. Lo dicho entonces por aquel probo funcionario fue que una inspección dura lo que el inspector quiere que dure.

Probablemente lo dicho es cierto pero es también ilegal pues se está infringiendo lo establecido en el artículo 150 de la Ley General Tributaria entendido y aplicado en su recto sentido, sentido que, en general, ha ido marcando nuestra jurisprudencia. Y lo ha tenido que ir marcando por los abusos o al menos descuidos en este capítulo de la Inspección, de los que nos daba cuenta con gran desahogo, por cierto, aquel Sr. actuario.

Abuso en cuanto a las interrupciones del procedimiento con la utilización, mucho más frecuente de lo deseable, de las llamadas “diligencias argucias”.



Y abuso en cuanto al plazo máximo de las actuaciones inspectoras utilizando su posible prórroga de una manera cuasi-automática, con mera referencia, habitualmente, a la “especial complejidad”.

Ni aquellas “diligencias argucias” que solo tratan, sin ton ni son, de dilatar los procedimientos, ni aquellas ampliaciones inmotivadas son de recibo.

Parece claro que, atendidas las circunstancias actuales, es exigible un mayor respeto a la Inspección de los plazos en el procedimiento inspector.

61.- Del abuso de las presunciones y de los meros indicios como medios de prueba en el procedimiento de inspección.

Sin duda las presunciones son un medio de prueba. Pero, por una parte, dada su débil consistencia, siempre se ha considerado un medio subsidiario y de otra es necesario observar sus requisitos de admisibilidad. Es el recogido en el artículo 108 2 de la Ley General Tributaria . El mismo exige lo exigido siempre: el enlace preciso y directo entre el hecho demostrado y el que se pretende demostrar según el criterio humano.

El enlace ha sido entendido por la jurisprudencia como conclusión inequívoca o muy probable al menos. El criterio humano se supone que es un criterio racional, aunque a lo mejor es mucho suponer.

Pues bien lo cierto es que las presunciones e indicios no solo son utilizadas solo como medio de prueba subsidiario sino que en muchas ocasiones es la prueba estrella, si se nos permite la expresión, en el procedimiento de inspección.

Y, desde luego, el llamado enlace preciso y directo brilla, muchas veces, por su ausencia.

Indudablemente las presunciones son un modo cómodo y rápido de probar las cosas. Pero es claro que su uso debe ser mucho más moderado y cuando lo sea mucho más riguroso de lo que lo viene siendo habitualmente.

62.- La Oficina Técnica de la Inspección.

Tal vez sea una ingenuidad pedir que la Oficina Técnica de la Inspección sirva para conseguir un control de la legalidad de las actuaciones inspectoras.



Pero sin perjuicio de que nos tachen de ingenuos y aunque abriguemos pocas esperanzas al respecto debemos de pedir tanto el reforzamiento de las mismas como el adecuado desarrollo de sus cometidos que, naturalmente, pasa por su independencia y por contar con los funcionarios adecuados al frente de ella.

63.- Cambios de actuarios.

Cuando el actuario que está desarrollando la actuación inspectora es sustituido rara vez se motiva. Desde luego, entendemos, se debe hacer. En cualquier caso esos cambios suelen conllevar molestias adicionales al obligado tributario y dilaciones indebidas del procedimiento por lo que debieran evitarse.

64.- Actuarios que comparten despacho.

Con frecuencia o casi siempre los subinspectores comparten despacho. Puede parecer una cuestión baladí. Pero no es así. Cuando en esos despachos compartidos se desarrolla de manera simultánea más de una comprobación, ¿no se está infringiendo el derecho establecido en el artículo 34 1 i) de la Ley General Tributaria que establece el carácter reservado de los datos, información, etc., proporcionada a la Administración Tributaria?. Creemos que sí, porque esos datos o informes pueden entonces no solo estar al alcance de la Administración Tributaria sino también de terceros.

65.- El incentivo de productividad de la Inspección.

El artículo 103 de la Constitución establece que la Administración sirve con objetividad los intereses generales, afirmación ciertamente obvia.

Esos intereses, en unos casos serán unos y en otros casos serán otros. En cualquier caso parece que son los de todos en general y que su consecución ha de conllevar el respeto a las normas porque estas normas han sido establecidas, se supone, en interés de todos.

Siendo así las cosas, causa al menos inquietud que en el procedimiento de inspección se pueda insertar lo que obviamente puede ser, claramente, un interés particular del actuario. Su dinero y su propio reconocimiento como funcionario. Ello creemos, sin perjuicio de la honorabilidad de cada cual, en la que creemos mientras no se demuestre lo contrario, se puede fácilmente dar si la retribución y el reconocimiento profesional del actuario viene ligado, si quiera en parte, a las cuotas liquidadas y a las sanciones impuestas.



Por tanto, pensamos que ese enlace entre retribución y reconocimiento, cuotas y sanciones liquidadas e impuestas, no debería de existir en salvaguarda, siquiera preventiva, de la actuación conforme a los intereses generales, es decir con respeto a la legalidad en el procedimiento inspector. En otras términos por imponerle la presunción de validez de los actos administrativos.

66.- Actuaciones que determinen, junto a la liquidación de cuotas, la existencia de ingresos indebidos.

En estos casos, a veces, sin perjuicio de la liquidación de las cuotas, la Inspección no proceda, de oficio, a practicar la devolución de ingresos indebidos.

Lógicamente este proceder no se acomoda con el uso correcto de las potestades administrativas. La Administración debe iniciar el procedimiento de devolución, reconocer el derecho y proceder al pago mediante la compensación con las deudas tributarias liquidadas, si éstas no están suspendidas.

XIX.- EL PROCEDIMIENTO DE RECAUDACIÓN.-

67.- El embargo de cuentas bancarias en el caso de deudas no firmes.

En el caso de los embargos que dan título al epígrafe la Administración dispone del importe depositado en la cuenta y además con carácter definitivo. ¿Es ello acomodado a derecho?.

El artículo 172 3 de la Ley General Tributaria impide, en términos generales, la enajenación de bienes y derechos embargados si la deuda no es firme.

El artículo 79 6 del Reglamento General de Recaudación establece que las cantidades embargadas serán ingresadas en el Tesoro por las entidades financieras.

¿Este ingreso es a título de pago de la deuda?.

Entendemos que no, pues si así fuera se estaría contraviniendo lo establecido en el artículo 172 3 de la Ley General Tributaria antes referido.

Pero el caso es que se viene haciendo a título de pago. Y se justifica ello diciendo que así el obligado tributario podrá tener derecho a intereses de demora en caso de devolución de las mismas por resultar anulada la deuda.



Entendemos que para tener derecho a este interés no es menester que el ingreso se efectúe a título de pago porque aunque sea a título de depósito el obligado tributario debe tener derecho al interés de demora puesto que las cantidades han podido ser dispuestas por parte de la Administración al ser aquél un depósito irregular.

La cuestión no es sólo dogmática y puede tener su trascendencia.

Ello sucede cuando el obligado tributario en el curso del procedimiento de la reclamación contra la deuda, no habiéndolo podido hacer inicialmente, consiga su suspensión. Verá entonces levantado los embargos pero no el de cuenta bancaria puesto que en este caso se ha producido el pago parcial de la deuda tributaria y no se puede devolver en cuanto exista la deuda.

68.- Momento en que se inicia la vía ejecutiva cuanto las solicitudes de suspensión sin garantía no son admitidas a trámite en vía económico-administrativa.

Lo dispuesto en el artículo 47 4 3º párrafo del Reglamento General de Revisión, “la inadmisión a trámite supondrá que la solicitud de suspensión se tiene por no presentada a todos los efectos” viene interpretándose por parte de las Dependencias de Recaudación como que el obligado tributario está en periodo ejecutivo desde que venció el correspondiente plazo voluntario de pago, mucho antes.

Esta interpretación, sin perjuicio de la literalidad de la norma, creemos que en modo alguno se acomoda a derecho.

En primer lugar se está infringiendo la misma potestad de revisión atribuida a los Órganos Económico-Administrativos que han de enjuiciar debidamente las solicitudes de suspensión.

En segundo lugar se está infringiendo el principio de seguridad jurídica.

69.- El mantenimiento de la suspensión en vía administrativa estando pendiente de resolver en vía contencioso-administrativa.

El artículo 233 8 de la Ley General Tributaria ha venido a resolver, en parte, el problema secular que se apunta en este epígrafe. En definitiva el mantenimiento de la suspensión en vía administrativa mientras no se resuelva la



suspensión en vía contencioso-administrativa siempre que la deuda hubiera estado suspendida con garantía o siempre que lo recurrido sean sanciones.

Pero la situación es otra y el problema persiste cuando lo recurrido es la denegación de suspensión con otras garantías distintas de las que permiten la suspensión automática o sin garantía, total o parcial.

Parece claro que a la luz de nuestra doctrina jurisprudencial y al amparo del derecho a la tutela judicial efectiva, ello no debe suceder en modo alguno. En definitiva la Administraciones ha de abstenerse de proseguir con el procedimiento recaudatorio mientras por parte del correspondiente Órgano Contencioso-Administrativo no se resuelva la suspensión solicitada ante el mismo.

70.- Falta de identificación de las deudas en el procedimiento de recaudación ejecutiva.

En los distintos actos del procedimiento de recaudación ejecutiva, sea la providencia de apremio o sean las diligencias de embargo, suele ser imposible identificar las deudas que originan los mismos por no aparecer identificados en ellos.

Ello se acentúa en el caso de embargos de cuentas bancarias. En estos casos ni la Administración Tributaria ni las entidades financieras suelen dar cuenta alguna de aquel origen. Ello, desde luego, crea indefensión o cuando menos molestias y debería ser evitado.

71.- Relaciones Impuestos sobre el Valor Añadido-Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.

Muy bien puede ocurrir y ocurre desde luego que una determinada entrega o transmisión venga gravada bien por el IVA o bien por el ITP, pero, por error, tribute por el tributo que no corresponde.

A esta situación atiende el artículo 62 8 de la Ley General Tributaria desarrollado por el artículo 42 del Reglamento General de Recaudación.

La regulación trata de evitar la doble tributación que se puede producir en estos casos y exige la coordinación entre las distintas Administraciones Tributarias. La del Estado y la de la correspondiente Comunidad Autónoma.



Pues bien, nuestra experiencia es que esta coordinación, no es desde luego ninguna sorpresa dadas las deficiencias ancestrales de la coordinación administrativa, no es ni mucho menos satisfactoria en la mayor parte de los casos.

72.- Devolución de avales.-

Suele ser arduo conseguir la devolución de un aval prestado en garantía de la suspensión de deudas recurridas.

No se comprende que lo que tan diligentemente se pide tarde habitualmente tanto tiempo en devolverse y la Administración rara vez actúe de oficio, lo cual es aún más sorprendente teniendo en cuenta que con ello se incrementa la cuantía de su responsabilidad en caso de anulación parcial o total de las deudas al venir obligada a indemnizar por los gastos de aval.

XX.- LA POTESTAD SANCIONADORA.-

73.- La exigencia de la culpa.

Es en este punto y en el ámbito de la aplicación de los tributos en el que se produce una mayor divergencia entre la actuación de la Administración y lo que la Ley y los Tribunales dicen.

En efecto la imposición de las sanciones por parte de la Administración discurre por el cauce de la responsabilidad objetiva y no por el de la culpa.

¿Hasta cuando la Administración va a seguir actuando así? y, ¿cuándo va a dejar de ser automática y general la imposición de sanciones?

74.- La inversión de la carga de la prueba.

Ligada íntimamente a la inobservancia del requisito de la culpa está la inversión de la carga de la prueba. En la práctica, como la norma está clara (para la Administración Tributaria habitualmente la norma está clara aunque tantas veces no lo esté) es el obligado tributario el que ha de demostrar su inocencia.

Todo lo dicho en el epígrafe anterior es trasladable aquí.



75.- La falta de motivación.

La falta de motivación de las sanciones es, realmente, una mera consecuencia de la inobservancia de la culpa y de la inversión de la carga de la prueba. Así que todo está dicho ya.

76.- La inobservancia del principio de intervención mínima.

Si la Administración fácilmente puede corregir el defectuoso cumplimiento de la obligación tributaria o incluso su incumplimiento a través de los cauces masivos y habituales es de comprobación, deberá corregirlo sin más pero no imponer además sanciones, al menos por infracción grave.

A esto debiera conducir el principio de intervención mínima, de carácter penal, pero que también, como otros de aquel orden, ha de entenderse aplicable en el ámbito administrativo en virtud de nuestra doctrina jurisprudencial.

Así lo vienen considerando nuestros Tribunales de Justicia y en especial el Tribunal Supremo. Pero no nuestra Administración.

77.- La ausencia de separación real entre el procedimiento sancionador y el de comprobación.

En la actualidad el procedimiento sancionador no es, en modo alguno, ni siquiera normativamente, un procedimiento realmente separado del procedimiento de comprobación.

Ello pone claramente en entredicho el respeto a la prohibición de la autoincriminación y en general la pureza exigible al procedimiento sancionador.

78.- Las sanciones no se deben exigir a los que no son infractores.

Ya hemos hablado de este asunto al hablar de la derivación de responsabilidad a los administradores de personas jurídicas.

Por el principio de personalidad de la pena las sanciones no se pueden exigir a los que no son infractores con algún grado de participación.

El artículo 58 de la Ley General Tributaria, por fin, distingue la deuda tributaria y la sanción.



Por ello el artículo 40.5 de la Ley General Tributaria, so pena de inconstitucionalidad, debe entenderse en el sentido de que las sanciones tributarias sólo son exigibles a los socios de las entidades disueltas y liquidadas o a cualquier otro que suceda a los mismos que hayan participado en la comisión de la infracción.

DE LA REVISIÓN DE LOS ACTOS TRIBUTARIOS

XXI.- DE LA REVISIÓN EN VÍA ADMINISTRATIVA.-

79.- Los recursos económico-administrativos debieran de ser potestativos.

El recurso de reposición, el recurso más general en vía administrativa, es potestativo incluido el recurso de reposición en materia tributaria, de tal modo que el acceso a la vía contencioso-administrativa es directo si así lo decide el administrado.

Pues bien, no vemos ninguna razón para que las reclamaciones económico-administrativas no lo sean también, máxime cuando éstas, en no pocos casos, se convierten en un mero fielato para llegar a la vía contencioso-administrativa y además, con una muy larga duración, frecuentemente. Larga duración “in crescendo”.

El mantenimiento de la vía económico-administrativa con carácter preceptivo y sin perjuicio de lo que después diremos se erige en un privilegio para la Administración Tributaria poco justificable a esta altura de los tiempos.

80.- Es preciso que la vía económico-administrativa cuente con más medios y con mayor independencia.

Lo que decimos y da título a este epígrafe puede parecer que está en contradicción con lo antes dicho. Entendemos que no.

En el actual estado de cosas en el ámbito judicial, ya nos referiremos con más detalle a ello más adelante, no es una contradicción con lo dicho abogar por un fortalecimiento de la vía económico-administrativa en todos los aspectos y en especial en su independencia.

Y desde luego si la vía económico-administrativa actuara con celeridad y fuera realmente independiente, aún siendo potestativo el recurso, muchos obligados tributarios optarían por su uso.



81.- Adecuación del carácter revisor de la vía económico-administrativa y de la vía contencioso-administrativa.

Tanto en vía de reposición como en vía económico-administrativa se está aplicando por parte de la Administración lo dispuesto en el artículo 11 2 de la Ley del Régimen Jurídico de la Administración del Estado y Procedimiento Administrativo Común: “No se tendrán en cuenta en la resolución de los recursos, hechos, documentos o alegaciones del recurrente, cuando habiendo podido aportarlos en el trámite de alegaciones no lo haya hecho”.

La aplicación, entendemos, no se ajusta a derecho.

De una parte porque la invocación como derecho supletorio no es procedente.

Nada se ha de suplir. Como sostiene nuestro Tribunal Constitucional todo lo no prohibido está permitido y esta norma prohibitiva no está presente en nuestro derecho tributario.

Por otro lado el criterio que se sostiene no es conforme con el sentido revisor que actualmente se otorga a la vía contencioso-administrativa, superando, definitivamente, viejos criterios. Citemos al respecto la sentencia del Tribunal Constitucional 75/08 de 23 de junio en la que se otorga amparo por quiebra del derecho a la tutela judicial efectiva porque la correspondiente Sala de lo Contencioso-Administrativo no había querido entrar en el fondo del asunto por no haberse efectuado alegaciones en la vía económico-administrativa previa.

Siendo así las cosas no tiene sentido alguno que la vía económico-administrativa no pueda entrar a examinar nuevas cuestiones, alegaciones o hechos planteados por el reclamante cuando si lo puede hacer después la vía contencioso-administrativa.

82.- Examen de cuestiones nuevas derivadas del expediente administrativo no planteadas por el interesado.

Los artículos 223, en el caso del recurso de reposición y el 237 en el caso de las reclamaciones económico-administrativas, ambos de la LGT, permiten al Tribunal examinar cuestiones nuevas, siempre que estén presentes en el expediente administrativo. Es decir, desviarse del debate procedimental planteado en la vía de gestión.



Pero se exige dar audiencia a los interesados a fin de no provocarles indefensión.

Pues bien, esta audiencia, llegado el caso, se suele omitir.

83.- Incongruencias omisivas.

Ya nos hemos referido a ellas y habremos de referirnos también a las mismas en el ámbito contencioso-administrativo.

¿Hay incongruencia sólo cuando la resolución se desvía de la pretensión obviando ésta o también cuando no se rebaten las alegaciones efectuadas?.

Nosotros entendemos que tanto en un caso como en otro. Y así lo entiende el Tribunal Constitucional en su Sentencia de 2 de junio de 2004, entre otras.

Se defiende, con frecuencia, en relación con la réplica a los fundamentos de la pretensión, que basta con contestar los esenciales o que cabe el rechazo implícito. Y ello se defiende tanto en vía económico-administrativa como en vía contencioso-administrativa.

No nos satisface este criterio. No sólo hay que negar la razón sino decir porqué se deniega..

84.- Respecto a la norma sobre la carga de la prueba.

Sólo es preciso decir en este punto lo ya dicho, con carácter general, para los procedimientos administrativos. Es exigible que la vía económico-administrativa, tal vez aún más por su función revisora, sea respetuosa con la norma de la carga de la prueba recogida en el artículo 105 de la Ley General Tributaria.

85.- La prueba.

La prueba es esencial en el derecho. Especialmente en el ámbito procesal y también en el procedimental administrativo, antesala de aquél. Pero tiene escasísimo juego en este último y también en el primero, al menos en materia tributaria.

Parece que la única prueba en estos casos es el expediente administrativo.



Ciertamente, con frecuencia, basta el expediente administrativo. Pero esto no es así siempre.

Pues bien, en la actualidad, en vía económico-administrativa, ya hablaremos más tarde de la contencioso-administrativa, la admisión de la práctica de pruebas se suele rechazar sistemáticamente y menos aún los Tribunales, de oficio, plantean alguna.

86.- Requerimiento de alegaciones no efectuadas en el procedimiento abreviado.

Viene sosteniendo el Tribunal Económico-Administrativo Central (entre otras Resoluciones de 27 de octubre de 2005) que no se deben requerir alegaciones en estos casos en virtud de lo dispuesto en el artículo 65 del Reglamento de Revisión.

Discrepamos de este criterio.

De una parte el precepto transcrito no prohíbe requerir las alegaciones y como hemos ya dicho y de acuerdo con lo sostenido por nuestro Tribunal Constitucional todo lo no prohibido está permitido.

En segundo lugar requerir las alegaciones es mucho más conforme que el no hacerlo con la naturaleza del procedimiento administrativo en general y procedimiento administrativo son las reclamaciones económico-administrativas.

87.- Límites derivados de la prohibición de la “reformatio in peius”.

La posibilidad de examinar cuestiones nuevas, a las que ya nos hemos referido antes, tiene como límite la prohibición de la “reformatio in peius”. Es decir, dicho con otras palabras, la situación del recurrente no puede empeorar a consecuencia del recurso. Ello se recoge expresamente en el artículo 237 de la Ley General Tributaria.

Pues bien, el Tribunal Económico-Administrativo Central, sostiene una interpretación de esta prohibición que no podemos compartir.

Dice el Tribunal (por ejemplo, Resolución de 19 de abril de 2007) que la prohibición no se infringe, en el caso de que la reclamación abarque más de una liquidación, aunque la cuantía de una de ellas se incremente si la otra se reduce en igual o mayor cuantía.



Este entendimiento, llamémosle acumulativo, de la prohibición de la “reformatio in peius” no se puede sostener pues cada liquidación se ha de ver con independencia de las demás. Así lo sostiene el Tribunal Supremo en su Sentencia de 22 de diciembre de 2001, entre otras.

88.- Solicitudes de suspensión sin garantía o con garantía parcial.

Son, como es sabido, éstas las únicas solicitudes de suspensión de las que entienden los Tribunales Económico-Administrativos.

Pues bien, en la práctica (y ello se puede extender como diremos a la vía contencioso-administrativa) los Tribunales Económico-Administrativos son muy reacios a otorgar estas suspensiones e incluso a admitirlas a trámite por muy fundamentadas que estén.

Obviamente esta dejación de potestades no es admisible. Y en los tiempos económicos actuales menos.

89.- Cuantía en caso de denegación de devolución.

El Tribunal Económico-Administrativo Central viene sosteniendo últimamente y en contra de lo sostenido antes, que en los casos de denegación de devoluciones la cuantía de la reclamación es cero.

Este criterio, a nuestro modo de ver, es erróneo a la luz de lo establecido en el artículo 35 del Reglamento de Revisión en una interpretación correcta y sistemática del mismo.

En este sentido la cuantía no puede ser otra que la de la devolución denegada. O la suma de ésta y la de la liquidación practicada. Es esta la auténtica cuantía del acto. También hay actos negativos.

90.- Coordinación de las cuantías en vía económico-administrativa y en vía contencioso-administrativa.

Parece claro que las cuantías de los actos recurridos en una y otra vía deberían de ser las mismas a fin de la mejor coordinación entre una y otra. Y en la actualidad no lo son atendiendo a las distintas normas reguladoras.

La cuantía, en general, en la vía económico-administrativa es la de la totalidad de la deuda tributaria, cuota más intereses de demora generalmente.



Por el contrario en la vía contencioso-administrativa es el débito principal, normalmente sólo la cuota.

En el caso de que el acto recurrido sea la determinación de la base imponible, en particular una comprobación de valor, la cuantía en vía económico-administrativa será la del acto recurrido mientras que en vía contencioso-administrativa, de acuerdo con la doctrina jurisprudencial, será la de la liquidación que resulte de considerar la correspondiente base imponible o valor comprobado.

En los casos de acumulación, en vía económico-administrativa, la cuantía será la del acto de mayor cuantía y determinará la posibilidad de la alzada.

En vía contencioso-administrativa si son varios demandados no se acumulan y si son varios actos y un solo demandante si se acumulan pero no a efectos de recurso de casación o apelación.

Por lo demás si el acto recurrido contiene varias deudas en vía económico-administrativa la cuantía será la de la deuda de mayor cuantía. En la vía contencioso-administrativa no hay regla al respecto, aunque conforme a una interpretación sistemática debe ser la de la acumulación.

91.- Coordinación de los supuestos de acumulación.

Lo mismo cabe decir en este caso.

La regulación de la acumulación en vía contencioso-administrativa (artículo 24 L.J., básicamente) está hecha en unos términos muy amplios. Procederá la acumulación siempre que haya una conexión directa entre los actos recurridos, sean uno o más los demandantes.

Por el contrario, en vía económico-administrativa la regulación contenida en el artículo 230 de la Ley General Tributario es cerrada y casuística.

92.- Recurso de alzada de los Directores Generales.

A nuestro juicio, este recurso, regulado en el artículo 241 3 de la Ley General Tributaria, no debiera existir. No es, sencillamente, presentable, fuera del marco de la declaración de lesividad y de la revisión de oficio que la Administración, en vía administrativa, puede recurrir sus propios actos en perjuicio del contribuyente.



93.- Recurso contencioso-administrativo de las Comunidades Autónomas contra resoluciones económico-administrativas en materia de tributos cedidos.

Los tributos cedidos son tributos, a pesar de la cesión, de titularidad estatal y la revisión de los actos dictados en su aplicación está sometida a la vía económico-administrativa.

Por este motivo una resolución económico-administrativa ha de entenderse que es una resolución, también, de la propia Administración Autonómica que gestiona el tributo.

Conforme a ello la doctrina del Tribunal Supremo (entre otras, Sentencia de 29 de septiembre de 2001) que permite a las Comunidades Autónomas recurrir en vía contencioso-administrativa esas resoluciones no se acomoda a derecho, a nuestro juicio, al hacerse fuera del cauce de la declaración de lesividad (artículo 218 de la Ley General Tributaria).

94.- La revocación de los actos.

La revocación de los actos, en beneficio de los obligados tributarios, está configurada como facultad graciable de la Administración en el artículo 219 de la Ley General Tributaria. Pero graciable no es imposible. E imposible parece que la Administración revoque un acto en beneficio del contribuyente.

95.- Reclamaciones estimadas con anulación de los actos. La interrupción de la prescripción.

¿Interrumpen la prescripción estas resoluciones?. La misma pregunta cabría hacer respecto a las sentencias dictadas en vía contencioso-administrativa.

Nos referimos en concreto a las estimaciones plenas por motivos de forma. Son éstas, en ejecución, las que dan lugar a un nuevo acto administrativo.

A la luz de lo dispuesto en el art. 68 1 b) de la Ley General Tributaria la contestación ha de ser afirmativa.

No obstante, cabe hacerse algunas preguntas. ¿Cuántas veces puede ejercitar sus potestades administrativas la Administración?. ¿Cuántas veces puede equivocarse?. ¿Dónde están los límites que impone el principio de seguridad jurídica al ejercicio de las potestades administrativas?.



En materia de comprobación de valores nuestro Tribunal Supremo ha dicho que son dos esas oportunidades. Igual podrían haber sido más o una sola porque los fundamentos no son muy claros.

Creemos que es menester una reflexión detenida sobre este asunto y abordarlo normativamente, con carácter general, a la luz, como hemos dicho, del principio de seguridad jurídica de la relación de confianza que ha de mediar entre la Administración y los administrados y del principio de eficacia de la actuación administrativa.

XXII.- DE LA REVISIÓN EN VÍA JUDICIAL. LA VÍA CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVA.-

96.- La especialización.

No sabemos cuantas veces se habrá abogado, desde unas instancias y otras, en público o en privado, por la especialización de la vía contencioso-administrativa en materia tributaria (y probablemente también en otras).

La especialización parece una obviedad. Pero el caso es que no se ha producido.

Así conocemos magistrados especializados a título personal pero no conocemos ni Salas, ni siquiera Secciones, especializadas en derecho tributario.

Como parece que es comúnmente aceptada la necesidad de especialización parece no hay que añadir argumentos. Por tanto, una vez más, nos limitamos a pedirla.

97.- Los medios. La organización. La duración de los procesos.

La duración actual de los procesos contencioso-administrativos, suele ser, simplemente.

Más inadmisibles aún si tenemos en cuenta la presunción de legalidad de los actos administrativos y su consecuencia: el principio de ejecutividad. Lo que conduce a pagar o a suspender con las correspondientes garantías los actos recurridos durante todo ese tiempo.

Y más aún si consideramos, en el orden tributario, la existencia previa y preceptiva de la vía económico-administrativa .



Se ha dicho hasta la saciedad que una justicia tardía no es justicia. Pero ello es cierto. No es un tópico. Cuando se produce el fallo, en muchas ocasiones, aún siendo favorable al contribuyente, sus efectos son muy limitados por el tiempo transcurrido.

El fallo tardío, además, difícilmente puede ser un fallo bien y cuidadosamente construido. Las medidas “desatascadoras” que se suelen adoptar, sacar recursos como rosquillas si se nos permite la expresión, dan miedo en este sentido y naturalmente suelen dar malas sentencias.

¿Faltan medios personales?. ¿Faltan medios materiales?. ¿Falta organización?. ¿Falta trabajar más y con mayor rigor por unos y otros?..

Analícese la situación y adóptense las medidas oportunas por parte de aquellos a quienes les corresponda. Pero que sepan que la situación actual, a nuestro modo de ver, es de todo punto insatisfactoria y no se está cumpliendo el mandato constitucional de la tutela judicial efectiva.

98.- Imparcialidad.-

Sin perjuicio del sentido actual del carácter revisor de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa y de su general aceptación, parece muchas veces que ello se produce más en el plano formal que en el real. Que las resoluciones económico-administrativas gozan de una presunción de legalidad y antes la gozan los actos recurridos ante ella. Que el recurso contencioso-administrativo es una segunda (o tercera o cuarta) instancia administrativa. Que no hay un auténtico debate procesal “ex novo” y en pie de igualdad como debiera ser.

La presunción de legalidad de los actos administrativos hay que situarla en su lugar. En el del aseguramiento de su ejecución a pesar de la disconformidad del administrado. Pero esa presunción no puede tener plaza en la vía contencioso-administrativa. Y menos aún el magistrado puede entender que su labor es la de la preservación de los intereses de la Administración, equiparando éstos, necesariamente, al interés público. El interés público en este caso, es el de tener un juicio de todo punto imparcial. Eso es la tutela judicial efectiva.

Que duda cabe, por lo demás, que tanto la especialización como los medios adecuados de los que antes hemos hablado contribuyen a lograr la imparcialidad que pedimos.



99.- Coordinación.

A veces se producen fallos dictados en la misma Sala e incluso a veces en la misma Sección, contradictorios.

Sin perjuicio de la independencia judicial creemos que el principio de seguridad jurídica y también el de igualdad exigen salvar estas contradicciones.

100.- Plazos de resolución. Intereses de demora.

Ya nos hemos referido al artículo 26 4 de la Ley General Tributaria. El mismo viene referido a la “mora accipiendi” de la Administración cuando no cumpla los plazos y a su consecuencia: el no devengo de intereses.

En la vía contencioso-administrativa no hay plazos. Sí hay dilaciones indebidas que pueden desencadenar la responsabilidad patrimonial del poder judicial. Pero muy excepcional ha de ser la dilación para que estas consecuencias u otras se produzcan. Y desde luego inconsecución siempre será hartamente difícil.

¿No cabría exigir una adecuación entre ambos órdenes, el administrativo y el judicial siquiera en este punto de los intereses de demora?

101.- La suspensión de las sanciones. La innecesidad de garantía.

Las sanciones, su suspensión en particular, no se han de garantizar en vía administrativa en caso de recurso contra ella hasta que el recurso concluya.

A nuestro juicio lo mismo debe suceder en vía contenciosa siquiera sea por la necesaria coherencia entre una y otra, coherencia que siempre se tuvo en cuenta y justamente en materia de suspensión de la deuda tributaria.

102.- Recurso de Casación. Inadmisibilidad por razón de la cuantía.

La interpretación que nuestro Tribunal Supremo viene haciendo del artículo 86 2 b) de la Ley de la Jurisdicción sobre la cuantía del recurso de casación en orden a resolver su inadmisibilidad no nos parece ajustada a derecho.

En este sentido el Tribunal Supremo (por ejemplo en Sentencia de 6 de junio de 2003) viene sosteniendo que en los tributos de declaración periódica, especialmente en el Impuesto sobre el Valor Añadido, también en las retenciones, la cuantía no es la relativa al periodo impositivo sino la de cada declaración.



La cuantía ha de referirse al periodo impositivo por dos razones, a nuestro juicio.

En primer lugar porque el periodo impositivo y no el de declaración es el elemento estructural del tributo.

En segundo lugar porque hacer depender la cuantía del periodo de declaración conduce al absurdo de hacer de una u otra condición a los obligados tributarios conforme a que declaren de una forma u otra, normalmente además viniendo obligados a hacerlo. Estamos, a nuestro juicio, ante una clara infracción del principio de igualdad.

Ello, además, está en oposición con las propias normas de la Ley de la Jurisdicción par determinar la cuantía de los asuntos.

103.- Plazo de interposición del recurso en caso de silencio administrativo negativo.

Hay una clara contradicción, en la actualidad, entre lo establecido en el artículo 46 1 de la Ley de la Jurisdicción sobre el plazo de recurso contencioso-administrativo en caso de silencio administrativo negativo, seis meses desde la producción del silencio y lo sostenido al respecto por el Tribunal Constitucional: el plazo está abierto mientras la Administración no resuelva expresamente (Sentencia 188/03 de 27 de octubre, entre otras).

Parece claro que es exigible, por esto, y en virtud del principio de seguridad jurídica, la correspondiente modificación normativa.

104.- Cuestiones prejudiciales ante el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas.

Nuestro Tribunal Supremo viene sosteniendo que no es necesario plantear la correspondiente cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas por posible quiebra del Derecho Comunitario por parte de norma interna aún siendo quien lo ha de plantear la última instancia jurisdiccional, si es claro para el Tribunal que tal contradicción no se da. Es la llamada doctrina del acto claro.

No podemos estar de acuerdo con esta doctrina.



Creemos que con ella se está hurtando al Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas su competencia y se está impidiendo la posibilidad de acomodar nuestro derecho al derecho comunitario. Y, además, no vemos los beneficios que pueden derivarse de esa doctrina.

105.- Respeto a las normas sobre la carga de la prueba. Incongruencias omisivas. Medios de prueba distintos al expediente administrativo.

Nos remitimos, en este punto, a lo dicho en relación con la vía económico-administrativa por ser comunes las consideraciones a realizar.

XXIII.- DE LA SUSPENSIÓN DE LA EJECUCIÓN DE LOS ACTOS.

106.- La suspensión de la ejecución de los actos.

Sin perjuicio de lo que puntualmente diremos sobre la suspensión, la verdadera reforma en esta materia debería venir de la mano de una nueva regulación en la que la suspensión tuviera carácter automático, salvo que la Administración acreditara la posible existencia de perjuicios, en aquellos supuestos en que no exista ocultación y se discrepe sobre la aplicación de la norma.

Por otra parte debería establecerse el mantenimiento de la suspensión durante la tramitación de los incidentes de ejecución mientras no sean objeto de resolución, bien en vía económico-administrativa o en vía judicial.

XXIV.- LA VÍA CONSTITUCIONAL.-

107.- El recurso de amparo.

El recurso de amparo suele ser tarea imposible.

¿Puede alguien creer que la causa de la tan altísima inadmisión de los recursos de amparo sea su incorrecto planteamiento o su improcedencia por motivos de fondo? Es difícil creerlo.

¿Cuál es la causa por tanto, más probable?. Pues parece que el desequilibrio entre el número de recursos planteados y los medios para resolverlos a disposición del Tribunal Constitucional, según sus propias manifestaciones.

Si ello es así la situación no parece admisible. Los derechos constitucionales susceptibles de amparo y en particular el que fundamenta más



recursos, el derecho a la tutela judicial efectiva, no se está amparando debidamente.

¿Cuál es la solución?. Parece claro que hay dos. O que el Tribunal Constitucional tenga más medios o que los recursos sean menos.

Que los recursos sean menos se está tratando de lograr mediante la misma actitud del Tribunal Constitucional, muy poco receptiva como hemos dicho a la admisión de los recursos o mediante reformas normativas como la última sufrida por el recurso. Pero éstas medidas desalentadoras son soluciones falsas porque los motivos de los recursos subsisten.

¿Cuál es de verdad la solución?. Pues que los derechos constitucionales susceptibles de amparo y particularmente el derecho a la tutela judicial efectiva sean mejor salvaguardados. Para ello es necesario, que la justicia funcione mejor en todas sus instancias y jurisdicciones. Realmente el recurso de amparo es un espejo fiel del estado actual de nuestro sistema judicial.

Sin perjuicio de ello cabe hacer algunas propuestas concretas:

- La interpretación del requisito de “especial trascendencia constitucional” introducida por la L.O. 6/2007 debe hacerse en términos de mayor y mejor fundamentación del recurso (lesión de un derecho fundamental) y no en relación con la “novedad” del objeto del mismo. Es inadmisibles llegar a pensar que la lesión de un derecho fundamental no pudiera ser subsanada por tratarse de una cuestión reiteradamente tratada por el T.C. con anterioridad.
- Si verdaderamente se quisiera que el TC no volviese a tratar lo reiterada y previamente examinado, debería abrirse otro cauce para denunciar esa situación y exigir la responsabilidad patrimonial y de otra índole de la Administración cuando en vía administrativa o judicial se aparte de dicha interpretación.
- Como complemento de lo anterior, la doctrina del T.C. debería plasmarse, con la necesaria inmediatez desde su manifestación, en las correspondientes normas (incluidas Circulares e Instrucciones) que divulgasen la misma y exigieran su aplicación a los funcionarios a quienes fuesen dirigidas.



- Dado que la garantía del respeto y del ejercicio de los derechos fundamentales recae especialmente en jueces y abogados, no es aventurado considerar que el derecho a la tutela judicial conlleva suplir las deficiencias del Abogado e incluso la sustitución de éste (caso del sistema estadounidense) para la mejor defensa de los derechos e intereses del justiciable, quien no debe de soportar la denegación de justicia por la impericia o falta de celo de los técnicos del Derecho a los que ha confiado su defensa.

Y se expone lo anterior sin desconocer las preocupantes manifestaciones de rigorismo formal de nuestros tribunales; incluidas interpretaciones arbitrarias de las normas que se aplican, las cuales incluso pretenden deben de ser no sólo conocidas por los abogados sino que éstos deben ajustar su conducta profesional a dichas interpretaciones.

108.- Los recursos y las cuestiones de inconstitucionalidad.

A fin de evitar situaciones de desigualdad y también de evitar múltiples procesos debería establecerse la suspensión de todos aquellos procesos cuyo fallo dependiera de la aplicación de una ley sometida a juicio de constitucionalidad ante el Tribunal Constitucional a través del planteamiento de la correspondiente cuestión de inconstitucionalidad.

XXV.- EL DELITO FISCAL.-

109.- La especialización. La determinación del tipo.

Lo dicho en este punto en relación con la vía contencioso-administrativa es trasladable aquí.

El tipo de delito de defraudación tributaria es un tipo en blanco. En suma, su configuración está a merced de las leyes tributarias.

Si el conocimiento de éstas es un conocimiento especializado y escasea en la vía contencioso-administrativa más aún es de suponer y se supone bien, escasea en la vía penal.

El que nos encontremos en los procesos por este delito con informes en derecho lo dice todo. En derecho tributario, claro está. Más que una aberración como alguien ha dicho es un fiel reflejo de lo que decimos y que a la postre es el principal problema del enjuiciamiento del delito que comentamos.



Porque la realidad, en este punto, es que el tipo, si bien formalmente se determina en sede judicial como no podría ser menos, en realidad se está determinando, en no pocos casos, en sede administrativa sin el control, siquiera, de la vía contencioso administrativa. Y el actuario acaba actuando de hecho como juez instructor. Y para colmo, además, de derecho, como perito judicial. ¡Vivir para ver!.

110.- Las pruebas obtenidas en el procedimiento administrativo de comprobación.

Bien es sabido que al proceso penal le suele preceder un procedimiento de comprobación tributaria, normalmente de inspección.

Como todo procedimiento administrativo y de manera especial el de inspección, es este un procedimiento coactivo e inquisitivo guiado por el principio de actuación de oficio. Así las pruebas obtenidas en él lo son, necesariamente, de esa forma.

Y muchas veces esas pruebas son esenciales en el proceso penal posterior.

¿Cómo se compagina ello con lo dispuesto en el artículo 24.2 de nuestra Constitución: defensa y asistencia letrada, no declarar contra si mismo, no confesarse culpable, ser informado de la acusación formulada?.

Recientemente el Tribunal Constitucional se ha ocupado de ello en su Sentencia 68/06 de 13 de marzo de 2006 con una respuesta muy poco satisfactoria. El Tribunal no ha considerado que haya infracción del precepto constitucional porque en el proceso penal los acusados eran los administradores judiciales y en el procedimiento administrativo era la sociedad.

Ello, hablando en román paladino es salirse por la tangente. Simplemente el Tribunal Constitucional olvida o quiere olvidar que las personas jurídicas, hoy por hoy, no son susceptibles de ser inculcados por delito fiscal y que los administradores lo son en base a las pruebas obtenidas en aquel procedimiento de comprobación.

El problema se acentúa porque los procedimientos de inspección se dilatan normalmente mucho más allá del momento en que aparecen los indicios de delito, indicios que a veces existen antes del mismo procedimiento de comprobación.



Entendemos que esta situación es totalmente incompatible con lo establecido en el artículo antes citado de nuestra Constitución.

Y que en salvaguarda del mismo todo lo actuado en el procedimiento, después de concurrir los indicios de delito, debe considerarse nulo como prueba ilícitamente obtenida. Eso al menos.

111.- El principio de intervención mínima. Su frecuente ignorancia por parte de la Administración.

La Administración Tributaria y en concreto la Inspección creemos que están utilizando, con exceso, la denuncia por comisión de delito fiscal. Particularmente está observando, en escasa medida, el principio de intervención mínima.

En este sentido entendemos que las denuncias deberían de circunscribirse, en todo caso, a los supuestos de ocultación. Y que, en cualquier caso, la Administración debe ser exigente con la apreciación de la culpa. Antes de delito debe haber infracción. Y ésta exige aquella.

112.- El suprimido trámite de alegaciones previas.

Ya sabemos, lo hemos dicho ya en varias ocasiones, que las alegaciones en vía administrativa suelen servir de poco. Y no iban a ser una excepción las alegaciones previas en el procedimiento de inspección antes de su remisión al Ministerio Fiscal.

Pero, cuando menos, podrían servir al Ministerio Fiscal o al Juez Instructor para fijar mejor su criterio.

Por tanto abogamos por el restablecimiento del trámite incorporado inicialmente a la Ley General Tributaria, e injustificadamente suprimido más tarde.

Todo un símbolo de la involución que se viene observando en el respeto de los derechos y garantías de los contribuyentes.

113.- Los plazos de prescripción.

La situación actual, con plazos de prescripción distintos para la obligación tributaria y para el delito fiscal, no es razonable. Más aún desde la naturaleza patrimonial que se le suele dar al delito de defraudación. Urge, por tanto, su unificación.



XXVI.- LA RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL DE LA ADMINISTRACIÓN, LA DEL ESTADO LEGISLADOR Y LA DEL PODER JUDICIAL.

114.- La indemnización por los gastos que le suponga al obligado tributario recurrir, en vía administrativa o judicial cuando el recurso es estimado total o parcialmente. Especialmente los gastos de asesoramiento y defensa.

La Audiencia Nacional hasta hace un tiempo venía reconociendo, en estos casos, al obligado tributario el derecho a ser indemnizado por los gastos de asesoramiento profesional en vía administrativa o económico-administrativa en vía de recurso. Además de por otros gastos.

Por lo que se refiere a los mismos gastos, ya de defensa, en vía judicial, el Tribunal Supremo se venía remitiendo a las costas.

Al criterio de la Audiencia Nacional se venía oponiendo a la Administración en base a la innecesariedad de tales gastos por no ser preceptivo el asesoramiento en la vía administrativa.

La Audiencia Nacional, de pronto, empezó a cambiar de criterio oponiéndose a las pretensiones de indemnización.

Finalmente, el Tribunal Supremo ha mediado en la polémica y ha fijado doctrina legal. Sólo habrá derecho a indemnización si la Administración ha actuado irrazonablemente. ¡Cuan largo me lo fías, Tribunal Supremo!.

Nos tememos que con esta Sentencia de 14 de julio de 2008 haya llegado a su fin el derecho de los obligados tributarios a ser indemnizados por esos gastos (y otros análogos). Salvo en alguna rara ocasión.

¡Se acabó con la mutua de seguros jurídicos montada por la Audiencia Nacional en palabras de la Sentencia reseñada!.

Sin perjuicio de que tal vez, ahora, podría ser posible la indemnización por los gastos de defensa, al margen de la condena en costas en supuestos excepcionales de irrazonabilidad.

Como en otras tantas ocasiones las leyes van por un lado y nuestros Tribunales por otro. Y acaba habiendo dos normas. La creada por el legislador y la creada por el intérprete judicial.



¿Está ese concepto de irrazonabilidad que maneja el Tribunal Supremo en la regulación de la responsabilidad patrimonial de la Administración?. Pues, claramente no. Sólo es necesario un funcionamiento normal o anormal de la Administración (artículo 391 de la Ley 30/1992 de 26 de noviembre). Lo que por parte de la Jurisprudencia ha sido interpretado como no tener el administrado el deber jurídico de soportar el daño, atendidas las circunstancias del caso.

¿Tiene el obligado tributario el deber de soportar un ejercicio incorrecto de las potestades administrativas?. Parece que no, a la luz de nuestro Ordenamiento Jurídico y de la doctrina jurisprudencial referida al mismo.

Pues bien, el Tribunal Supremo en la Sentencia reseñada añade la irrazonabilidad. Es decir hay el deber jurídico de soportar la incorrecta actuación administrativa siempre que no sea irrazonable. Es decir, aunque concurra anomalía pues lo normal debe ser que la Administración actúe en derecho.

Por todo lo hasta ahora dicho la doctrina nos parece claramente errónea por contraria, tanto a nuestro Ordenamiento Jurídico como a nuestra doctrina jurisprudencial.

Y desde luego es también contraria al principio de indemnidad para las actuaciones no ajustadas a derecho que viene a establecer la Sentencia del Tribunal Constitucional 87/04 de 10 de mayo de 2004.

Y, de alguna manera, a la propia Ley General Tributaria que reconoce, como sabemos, el reintegro de los gastos en los que se haya incurrido para lograr la suspensión de los actos en caso de estimación total o parcial del recurso.

115.- Devolución de avales.

Debe corregirse la negativa a su restitución, en supuestos de anulación de las liquidaciones por estimación parcial, en tanto no se emitan y garanticen nuevas liquidaciones.

Se debería establecer la obligación de la Abogacía del Estado de comunicar a los órganos gestores la existencia de las sentencias judiciales y su intención de recurrir o no, o la imposibilidad de hacerlo. Se evitarían así gran parte de los retrasos ahora existentes.

La incorporación por el T.S. (S 14.07.08 y 22.09.08) del criterio de racionalidad en la actuación de la administración tributaria, podría tener sentido si



esa misma vara de medir la aplicase la administración tributaria, por ejemplo, a la actuación del contribuyente antes de iniciar expediente sancionador alguno, lo que no sucede.

Obsérvese que el T.S. se extiende en consideraciones sobre la diferencia entre el recurrente persona física (que se enfrenta esporádicamente a la Administración Tributaria) y las personas jurídicas habituadas a ese penar y que tienen unos medios adecuados para afrontarlos. Es el mismo argumento que ha utilizado el T.E.A.C. para sancionar a las empresas “por estar debidamente asesoradas y saber lo que hacían”. De nuevo: ¿no habría que utilizar ese mismo argumento para sancionar a los formados y competentes funcionarios que comprueban y proponen liquidaciones y sanciones? ¿No habría que revisar sus retribuciones por actuaciones anuladas?

El criterio del T.S. pretende que el contribuyente soporte pacíficamente cualquier actuación mínimamente “racional” de los órganos de la administración tributaria y acepte que se niegue ese carácter a sus actos cuando son objeto de todo tipo de calificaciones por esa misma administración. ¿Podríamos exigir, como en el recurso de amparo, una justificación por los órganos de la administración tributaria de la “racionalidad” de su actuación más allá de una simple enumeración de preceptos?. ¿No correspondería apreciarla vía motivación?.

116.- La responsabilidad del Estado Legislador.

La responsabilidad del Estado Legislador arbitrada por nuestro Tribunal Supremo como último recurso contra los daños ocasionados por actos dictados en aplicación de leyes declaradas inconstitucionales, siendo firmes al momento de publicarse la Sentencia de inconstitucionalidad en el Boletín Oficial del Estado creemos que necesita aclararse, en coordinación con los efectos de las Sentencias del Tribunal Constitucional, pasando del ámbito jurisprudencial al normativo en orden a conseguir un mayor grado de seguridad jurídica.

Igual cabe decir de esa misma responsabilidad por leyes declaradas contrarias al Derecho Comunitario.

Tal vez, por lo demás, tal como hemos dicho si se suspendieran los correspondientes procesos afectados por normas con rango de ley sometidas al juicio del Tribunal Constitucional o del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas se podría evitar muchas de estos problemas y la aparición de estos escenarios de inseguridad y de desigualdad.



117.- La responsabilidad del poder judicial.

Se debería establecer una duración máxima de los procesos judiciales contencioso-administrativos. Su infracción, al igual que ocurre con los procedimientos administrativos de revisión debería ser el que no se devengara interés de demora a partir del momento en el que se produjera la infracción.

XXVII.- LA LABOR LEGISLATIVA EN MATERIA TRIBUTARIA.-

118.- ¿Quién hace las leyes tributarias?.

Decía el profesor García Añoveros que las leyes tributarias mayormente las hacía el Ministerio de Hacienda. Como quiera que también fue Ministro del Ramo suponemos que hablaría con especial propiedad.

¿Siguen siendo así las cosas?. En gran medida, conforme a nuestro conocimiento de algunas tramitaciones parlamentarias, creemos que sí. De nuevo el temor reverencial ocasionado por lo tributario.

¿Es que no pueden dotarse nuestro Parlamento y nuestros distintos Grupos Parlamentarios de los medios personales adecuados para evitar esta situación?.

119.- La promulgación dispersa y errática de las leyes tributarias.

Asistimos, con frecuencia, a la promulgación de normas tributarias dentro de las leyes más insospechadas y a través de sus disposiciones adicionales muchas veces.

Esta práctica, muy eficaz ciertamente, es muy contraria, como es evidente, al principio de seguridad jurídica y debiera evitarse.

Sevilla, a 17 de abril de 2009.

Fdo.- Antonio F. Delgado González
Doctor en Derecho. Abogado
Bufete Delgado, Lamet y Asociados, S.L.