

Fernando Pérez Royo

Universidad de Sevilla

La Nueva Ley General Tributaria*

Lo primero que se pregunta uno, que me pregunto yo, al comenzar una introducción sobre la nueva LGT es cuál es el sentido de una norma semejante en el ordenamiento jurídico. Es necesario, de entrada, recordar que la existencia de un Código General Tributario, de un texto general sobre los principios, instituciones y procedimientos tributarios es una particularidad que distingue a nuestro ordenamiento de otros de nuestro entorno, en los que, salvo algunas excepciones, no se da un fenómeno legislativo semejante. De hecho, cuando aparece la LGT en 1963, no existía más que el precedente de la Ordenanza Tributaria Alemana de 1919, la *Reichsabgabenordnung*, ya reducida a *Abgabenordnung*. En ningún otro país de Europa existe un texto semejante. En Francia está el *Code des Impôts*, que, pese a su nombre, no es un auténtico Código, sino una suma de las normas de los diferentes tributos, reunidas en un solo texto, pero sin la sistemática y unidad propia de un Código. Algo parecido, incluso con mayor grado de dispersión, sucede en otros países europeos. La única excepción, aparte la alemana, es Portugal, que hace solamente unos años ha aprobado una Ley General Tributaria, claramente inspirada en el modelo español.

En nuestro país, la LGT de 1963 se enmarca dentro del proceso de «modernización» de la Administración pública española que se abre en nuestro país a raíz de 1957, con el ascenso de los «tecnócratas» que, dentro del sistema político del General Franco, tomaron la dirección económica del país, ante el fracaso de la política autárquica de los primeros quince años del régimen. Se trata del equipo económico que preparó el Plan de Estabilización y que, en el campo de la Administración pública, abordó un intento de sistematización y racionalización de la legislación: Ley de Régimen Jurídico, Ley de Procedimiento Administrativo... Se trataba de un intento de racionalización con todas las limitaciones propias del sistema político en el que se encuadraba. Con elementos que, en gran medida, tenían un carácter «cosmético»,

* El texto de este trabajo se corresponde con el de la conferencia inaugural de un Curso sobre la nueva LGT que tuvo lugar en la Universidad de Cádiz-Jerez en el mes de septiembre de 2004. El texto inicial ha sido mínimamente corregido y completado para su edición

de «lavado de cara», pero cuya eficacia, desde el punto de vista de la racionalización técnica de la legislación, no puede negarse. De hecho, la mayor parte de esas leyes, depuradas de los elementos directamente derivados del sistema político en que aparecieron, sobrevivieron varios años a la entrada en vigor de la Constitución. Recordemos que la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común es de 1992.

En el caso de la LGT, su gestación fue, podemos decir, una especie de «hijuela» de los intentos de reforma tributaria del momento. Más exactamente, de la reforma tributaria de 1964, que debía sustituir a la de 1957 y que fue la que configuró el sistema de tributos de nuestro país hasta la reforma de 1978. Inicialmente, lo que acabó siendo la LGT era el primer Título de la Ley de Reforma del Sistema Tributario. Dentro de ese espíritu de racionalización tecnocrática de que hemos hablado, la regulación de las diferentes figuras del sistema era precedida de un Título sobre principios generales y normas comunes. El modelo era el del italiano Texto Único del los Impuestos Directos de 1958. Finalmente, en el equipo que preparó la reforma se decidió dar forma autónoma a estas normas generales, que aparecieron como LGT en 1963, como avanzadilla de la Ley de Reforma, que fue aprobada unos meses más tarde, ya con una estructura conceptual y de terminología acomodada al texto general o básico. De esta manera, se desechó el modelo italiano y se adoptó el más ambicioso y riguroso de la Ordenanza Alemana.

La LGT de 1963, se ha dicho muchas veces, respondía a la estructura del sistema tributario de la época. Se trataba de un sistema muy diferente del actual. En primer lugar, por las figuras que lo conformaban. Basta señalar que entre estas figuras aún ocupaban un importante papel, desde el punto de vista recaudatorio y de gestión, las Contribuciones Territoriales Rústica y Urbana, a las que se iba sumando, poco a poco, el Impuesto sobre Rendimientos del Trabajo Personal y el Impuesto de Sociedades, recién salido de la matriz de la Tarifa Tercera de la Contribución de Utilidades de la Riqueza Mobiliaria. La imposición indirecta aún giraba en torno a conceptos como el Impuesto del Timbre y la Contribución sobre el Lujo (en el que, por cierto, se incluían, como manifestación del lujo de la época, las pastillas de jabón). Pero, con todo, no era eso lo fundamental. El elemento diferencial más importante era que ese sistema tributario se aplicaba sin auténticas relaciones jurídicas visibles entre la mayoría de los contribuyentes y la Administración. Por lo que hace a las personas físicas, fuera de las Contribuciones, que eran impuestos de matrícula, los tributos se pagaban de manera «indolora», a través de retenciones y, sobre todo, con un peso agobiante de la imposición indirecta.

La Administración tributaria, por otra parte, respondía a unos criterios también muy diferentes de los de un sistema tributario moderno. Cada figura tributaria era gestionada por cuerpos o funcionarios propios, diferenciados unos de otros. La recaudación en vía ejecutiva era un servicio que se ejercía

en una especie de arrendamiento a profesionales oficiales, los Recaudadores, con un estatuto jurídico a medias entre la función pública y la de profesionales privados.

Desde el punto de vista técnico, la legislación era deficiente. Empezando por la propia terminología, que no estaba ni siquiera normalizada. El propio término de impuesto no tenía carta de naturaleza cabal. Contribuciones, arbitrios, derechos eran otros tantos nombres, productos de la historia, para designar lo que hoy llamamos impuesto.

En este panorama, la Ley General Tributaria de 1963 representó un avance técnico importantísimo. No es necesario resaltarlo. Fue ciertamente un texto muy doctrinal, lleno de definiciones más propias de un manual que de un texto legislativo, pero en aquellos momentos cumplió una función, también didáctica, de gran importancia. De momento, formó la plantilla para que las leyes de los diferentes tributos emplearan una terminología uniforme, lo que no era poca cosa.

La reforma de la LGT, la elaboración de un nuevo texto fue una cuestión que se planteó inmediatamente después de la aprobación de la Constitución, que, por otra parte, coincidió en el tiempo con la reforma tributaria de 1978, que venía a instaurar un sistema tributario que alteraba sustancialmente el anterior y que venía a introducir un sistema de relaciones entre la Administración y los contribuyentes con perfiles diferentes. El Ministro de Hacienda de la época, Jaime García Añoveros, incluso designó una Comisión para preparar un anteproyecto de nueva LGT. El intento quedó en nada y el Gobierno siguiente se limitó a una reforma parcial, limitada fundamentalmente al sistema de infracciones y sanciones. Algo parecido, aunque con algo más de alcance, sucedió en 1995. En 1998 vino la Ley de Derechos y Garantías y finalmente el segundo gobierno del PP abordó la redacción de una nueva LGT, que resultó aprobada en las últimas semanas de la legislatura.

¿Era necesaria una nueva LGT, un texto de nueva planta? Desde luego, es evidente que la incuria legislativa de estos veinticinco años había mantenido una LGT que, pese a las reformas parciales, seguía incluyendo preceptos claramente opuestos al texto constitucional, además de otros sin sentido en el sistema tributario nacido de la reforma de 1978 y años posteriores. Las reformas de 1985 y 1995 se habían limitado a un «parcheo» insuficiente. La Ley de Derechos y Garantías había sido sólo parcialmente integrada en la LGT. Sin embargo, no está claro que la reforma que se necesitaba fuera un texto de nueva planta. Hubiera bastado, a juicio de algunos, entre los que me incluyo, con una autorización para elaborar un texto refundido de la LGT, con el mandato de incorporar al mismo determinados elementos o novedades, como las actas con acuerdo o la nueva clasificación de las infracciones. Pero sin alterar la estructura fundamental de la Ley, que, cumplida su función inicial, se había convertido en una pieza venerable y respetada.

En todo caso, ésta es una discusión que ya carece de sentido. Ahora tenemos

una nueva LGT, la LGT de 2003 y de lo que se trata es de exponer su relación con la anterior, cuáles son los elementos del panorama que han cambiado. La nueva Ley es, en apariencia, muy distinta de la de 1963. De entrada, tiene muchos más artículos y ocupa más del doble de páginas del BOE. Su estructura y división en Títulos o Capítulos es también muy diferente. Y, sin embargo, se equivocaría quien pensara que todos estos cambios formales van más allá de la simple cáscara. De hecho, la regulación de los principios e instituciones es, en sustancia, muy continuista. Cosa esta que, por otra parte, es lógica. Los autores de la nueva LGT parecen haber actuado siguiendo la conocida máxima del personaje del Gattopardo: Es necesario que todo cambie para que todo siga igual. Lo que uno se pregunta es si era realmente necesario cambiar el andamiaje de la Ley, la nomenclatura, las definiciones conceptuales. La respuesta, a mi entender, es negativa.

La vieja LGT, ya lo hemos dicho, era un texto muy doctrinal, inspirada en los manuales, fundamentalmente italianos, del momento. Es especialmente visible la influencia del manual de A. D. Giannini, que acababa de ser traducido al español. Esto se manifestaba en toda la ley, desde el esquema de división entre Derecho Tributario Material y Derecho Tributario Formal o Procedimental, hasta la inclusión de preceptos que no eran más que respuestas a los problemas que la doctrina se había planteado en sus años iniciales y que aún coleaban en aquel momento. Como era, por ejemplo, el problema de la naturaleza de las instituciones tributarias, de los criterios de interpretación de las normas sobre los tributos, de la vigencia de las mismas, etc. Todo esto tenía sentido en 1963, cuando estas cuestiones eran realmente debatidas y aún tenían eco en las resoluciones de los Tribunales. Pero en estos momentos, uno se pregunta si tiene algún sentido mantener ese tipo de normas. ¿Es necesario en estos momentos decir que las normas tributarias se interpretarán de acuerdo a los principios admitidos en Derecho? ¿O sustituir esta expresión por la de que las normas tributarias se interpretarán de acuerdo a los criterios establecidos en el artículo 3.1 del Código Civil? ¿O que las normas tributarias entran en vigor a los 20 días de su publicación y se mantienen en vigor en tanto no sean derogadas? En definitiva, ¿es necesario, a estas alturas, que la LGT venga a revalidar para su ámbito, las disposiciones del Título Preliminar del Código Civil? Miren uds. otros textos legales, otros códigos y en ninguno encontrarán este tipo de normas, algunas de las cuales pudieron tener cierto sentido en 1963 pero que ahora son totalmente superfluas. En este punto, el continuismo de la LGT de 2003 respecto de la anterior me parece negativo. ¿Es necesario decir que los actos de aplicación de los tributos son impugnables en vía administrativa y jurisdiccional? En estos preceptos de carácter doctrinal o didáctico la nueva LGT, no sólo sigue el camino de la vieja, sino que va más allá, pronunciándose sobre cuestiones que en 1963 no aparecían, como es la de los criterios sobre retroactividad de las normas. Cuestión esta extraña al legislador ordinario y reservada al máximo intérprete de la Constitución, al Tribunal Constitucional. Aunque la Ley se limite a condensar la doctrina establecida por éste, el precepto es, por lo menos, superfluo. Y en este caso

concreto, además, induce a confusión, pues la doctrina del Constitucional ofrece una serie de matices que se resisten a ser expresados en una fórmula legal.

En otro orden de cosas, la nueva Ley ha modificado una serie de conceptos y nombres que empleaba la anterior. Y ha perdido gran parte de su estilo codificador para aproximarse a la técnica normativa propia de los reglamentos. Aunque advierto que ésta es una observación que no pretende ser más que eso, una observación que no implica necesariamente crítica. De hecho, si echamos una ojeada al Derecho comparado, vemos que los modelos que se emplean en otros ámbitos son incluso más reglamentistas que el nuestro. El ejemplo más significativo sería el del *Tax Code* de Estados Unidos. Aunque en este caso, el Código es simplemente un agregado de las normas de cada tributo. Lo que a veces extraña es este estilo reglamentista en un Código de carácter general.

En ocasiones, la Ley parece descender incluso del nivel del reglamento para adentrarse en la prosa propia de los folletos de propaganda. Es lo que sucede –al menos, es la impresión que a mí me produce– con la lista de derechos y garantías del artículo 34. ¿Hace falta que la Ley diga que los obligados tributarios tienen derecho a ser oídos en el trámite de audiencia cuando éste está previsto en una Ley? ¿Es que sin la mención expresa del derecho en ese artículo, los ciudadanos no podrían reclamar que se les apliquen las exenciones o beneficios fiscales establecidos en las Leyes?

Pero, en fin, todo esto no son más que cuestiones de detalle, de estilo y, como tales, opinables. Como decía el Conde de Buffon, el estilo es el hombre. Está claro que mis preferencias en materias de estilo no son las de los redactores de la Ley, pero eso no significa nada, no significa que un estilo sea mejor ni peor y, con toda probabilidad, será peor. El mío, quiero decir.

Más allá de las cuestiones de estilo y de estructura formal de la Ley, las opciones sustanciales de reforma, que son pocas, me parecen, en lo esencial, correctas. De hecho, aparte de reformas puntuales, como las relativas a determinados supuestos de responsabilidad, las novedades sustantivas de la Ley se reducen a pocos puntos:

- la nueva regulación del fraude de Ley o de conflicto en la aplicación de normas;
- algunas modificaciones en materia de responsabilidad tributaria;
- la introducción de las actas con acuerdo;
- la nueva sistematización de las infracciones y sanciones;
- ciertos retoques en los procedimientos de revisión, como son la previsión de la revocación y determinados cambios en la regulación de las reclamaciones económico-administrativas.

Como acabo de decir, mi juicio sobre estas novedades, con la excepción de la relativa al derecho sancionador, es positivo. A algunas de ellas me voy a

referir brevemente, pues para cada uno de estos renglones está prevista una ponencia en el Curso que estamos comenzando.

Sobre la nueva regulación del fraude de ley. Es la principal, casi la única novedad en el Título I. Y supone una importante y acertada reforma en un tema que ha sido vidrioso desde 1963. Continuó siéndolo con la reforma de 1995, como conocen todos los que se han enfrentado a la cuestión y han estudiado las decisiones administrativas y jurisdiccionales sobre la aplicación del antiguo artículo 24. La reforma de 2003 es bienvenida, en principio, aunque nunca se sabe si esta reforma pasará la prueba de la práctica. En primer lugar, encontramos positivos los términos en que se define el fraude de Ley (o conflicto en la aplicación de normas). Esta definición se hace a partir de la presencia de dos requisitos, dos *tests*, como dirían los anglosajones, que deben darse de manera concurrente para que pueda apreciarse la existencia de maniobra fraudulenta: el primero de estos *tests* es el del carácter manifiestamente artificioso del negocio empleado. Este requisito recuerda el de la Ordenanza Tributaria Alemana sobre el abuso de las facultades de conformación jurídica. Aunque el significado de este concepto es en el Derecho alemán, basado en la abstracción de la causa y en consecuencia, en la prevalencia de la forma, distinto del que tendría en el derecho español, de inspiración causalista (No seguimos por aquí, porque no es éste el lugar para ello). El segundo *test*, que debe concurrir con el primero es el de que de la utilización de la forma negocial anómala o caprichosa no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, aparte del ahorro fiscal. También este requisito tiene arraigo en la doctrina del derecho comparado. En este caso, en la doctrina sobre el *business purpose* y la *economic substance* desarrollada desde los años 40 del pasado siglo por el Tribunal Supremo de Estados Unidos, que es, sin lugar a dudas, el ámbito en que más aplicación ha recibido la cuestión del fraude de Ley tributaria o, mejor dicho, de la *tax avoidance*, que es el término aceptado internacionalmente.

Aparte de la indicada objetivación de los elementos del fraude de ley, la LGT de 2003 se ha preocupado de regular directamente los aspectos procedimentales, residenciando en un órgano central, la Comisión consultiva del artículo 159, la competencia para decidir sobre la cuestión, con dictamen vinculante. De esta manera, se evita la incertidumbre anterior, pues la LGT reclamaba la incoación de un expediente especial que no se encontraba reglamentado. Esto planteaba problemas en la aplicación de la figura. Aunque en los últimos años, la Administración, con el respaldo de los Tribunales, entendió que la ausencia de una norma directa sobre la materia podía ser superada mediante la aplicación supletoria de la Ley 30/92, la situación distaba de ser satisfactoria. No estaba claro, por ejemplo, si el acto de declaración del fraude de Ley era susceptible de impugnación autónoma o, por el contrario, su impugnación debía hacerse en el mismo recurso contra la liquidación. Por otro lado, la determinación del elemento central de la competencia mediante la aplicación subsidiaria de la Ley 30/1992 conducía a la atribución de esta competencia al «órgano inferior competente por razón de la materia y el territorio», es decir, en la práctica, al mismo Inspe-

tor-Jefe competente para dictar el acto de liquidación. La solución, aparte de dudosamente legal, era, como decimos, insatisfactoria porque podría dar lugar a una gran disparidad de criterios en esta materia, especialmente necesitada de la formación de un cuerpo de doctrina que sólo puede asegurarse mediante la atribución de la competencia a un órgano director, como hacía el RD de 1979 y como vuelve a hacer ahora la nueva LGT.

Ahora bien, el que se acabe creando o no ese cuerpo de doctrina va a depender en medida muy importante de que la Administración rompa con la práctica seguida hasta el momento que se puede caracterizar en líneas generales como de «huida del expediente de fraude de ley», de resistencia a la aplicación de la figura mediante el recurso a técnicas menos rigurosas procedimentalmente, como son las de calificación de acuerdo con la verdadera naturaleza jurídica y la de declaración de simulación. La Administración ha venido actuando en el pasado (de manera especial desde el comienzo de los años 90) como si en la economía de la vieja LGT los artículos 28 (rectificación de la naturaleza jurídica incorrectamente determinada por el obligado tributario), 25 (declaración de la existencia de simulación) y 24 (declaración de fraude de ley) fueran preceptos fungibles entre sí. Son numerosos los ejemplos que podrían ponerse, pero como ilustración de esa concepción de la fungibilidad de los procedimientos o potestades reconocidos en estos preceptos podemos citar dos resoluciones del TEAC recaídas en la misma fecha y respecto de hechos similares (elusión del gravamen sobre los incrementos patrimoniales mediante la técnica de ampliación de capital con venta de los derechos de suscripción). En ambas resoluciones se acaba respaldando el criterio sostenido inicialmente por la inspección de desconocer los negocios anómalos celebrados por los interesados. Pero mientras que en un caso el fundamento jurídico que se aduce es el que se trata de negocios en fraude de ley, y se procede, en consecuencia, a instruir el expediente correspondiente, en el otro la vía elegida por la inspección (y respaldada finalmente por el TEAC) es la de la declaración de simulación, sin necesidad de expediente especial alguno. Para acabar de explicar el panorama (y, de paso, para poner de manifiesto que este vicio de considerar como fungibles los preceptos de que hablamos no se limita a la Administración, sino que alcanza a los propios Tribunales de Justicia), hemos de decir que las dos resoluciones de marras fueron impugnadas ante la Audiencia Nacional que las confirmó, aunque con el siguiente matiz: en el caso en que se había apreciado fraude de ley, la Audiencia Nacional confirmó la actuación de la inspección y del TEAC en todos sus extremos; en cambio, en el caso en que la rectificación de la declaración del sujeto pasivo se había producido mediante la declaración de simulación, la Audiencia Nacional declaró que no existía tal simulación pero que la solución era correcta, sólo que fundada en la adecuada determinación de la naturaleza jurídica del negocio, según ordenaba el artículo 28.2, y aplicando a tal efecto la teoría del negocio indirecto. Lo correcto hubiera sido declarar la nulidad, pues la situación encajaba claramente en los contornos del fraude de Ley y para su declaración hubiera sido necesario el expediente especial.

Así estaban las cosas en el momento de la aprobación de la nueva LGT. La referencia temporal es adecuada, pues las dos Sentencias de la Audiencia Nacional a que acabamos de referirnos son de octubre de 2003. Queda por ver si bajo el imperio de la nueva Ley se van a generar prácticas administrativas más acordes con el análisis jurídico de las situaciones y, sobre todo, con el respeto a las garantías del ciudadano, pues, en última instancia, la vía del expediente especial es un modo de asegurar la defensa de las posiciones de las partes en estos casos en que se trata de recalificar (no simplemente calificar) negocios jurídicos. Pero la Ley, por sí sola, no va a cambiar estas actitudes: para eso habrá que contar con las instrucciones que los centros directores del Ministerio y de la Agencia dicten a sus subordinados y, sobre todo, con la actuación de los Tribunales.

Queda la cuestión de si en los casos de fraude de Ley cabe aplicar sanciones. La cuestión fue una de las más debatidas entre los autores del anteproyecto y finalmente quedó resuelta en el sentido de que no proceden sanciones. La solución es, a mi juicio, criticable, pues, aunque en los casos de fraude de Ley no cabe hablar de ocultación, en un sistema sancionador como el de la LGT, que admite la posibilidad de apreciar la existencia de infracciones sin necesidad de ocultación, este argumento pierde su base. La solución es criticable, decimos, desde el punto de vista de la política legislativa, pero, en todo caso, es clara y no se presta a discusiones en su aplicación.

La siguiente cuestión a la que me quería referir es la relativa a la nueva regulación de las infracciones y sanciones. Muchas son las observaciones que habría que hacer al respecto. Tantas que no caben en esta charla de introducción y que, por otra parte, serán tratadas convenientemente en otra conferencia. Yo aquí quisiera referirme simplemente a un punto, que ha sido uno de los «caballos de batalla» desde la reforma de 1985 y que ha sido abordado directamente (y sin fortuna, a mi entender) por la nueva LGT. Estoy hablando de la consideración de la ocultación en la tipificación de las infracciones tributarias. Tema que, por otra parte, se relaciona estrechamente con otro, cual es el de la distinción a efectos sancionadores entre las infracciones que se corrigen a partir de los procedimientos de gestión, en sentido estricto (de simple comprobación formal) y aquellas otras que se detectan sólo a partir de actuaciones de inspección o de comprobación inquisitiva.

Recordemos algunos datos sobre esta cuestión. En la LGT de 1963 la ocultación aparecía como un elemento esencial de la principal de las infracciones tributarias, la de omisión, que la Ley definía por referencia a «las acciones u omisiones que tiendan a ocultar la realización del hecho imponible o el exacto valor de las bases liquidables, mediante...» Esta definición fue sustituida en la reforma de 1985 por otra en la que se prescindía de toda referencia a la ocultación: «la falta de ingreso dentro del plazo reglamentariamente establecido de la deuda tributaria» era la sencilla expresión que usó el legislador de 1985. Tan sencilla era esta expresión que inmediatamente debió ser completada por los Tribunales, que, en aplicación de los principios ge-

nerales del ordenamiento sancionador (derivados en última instancia de la teoría clásica del delito) entendieron que para que una conducta fuera sancionable se necesitaba algo más que la simple falta de ingreso. Entre esos elementos adicionales, aparecía el de la ocultación: que el resultado de falta de ingreso o ingreso inferior al debido se hubiera alcanzado mediante una conducta de ocultación de datos relevantes a la Administración. La reforma de 1995 completó la definición de 1985 con algunas de las determinaciones que la doctrina y los tribunales habían echado en falta, como la de que la deuda dejada de ingresar no fuera una deuda apremiable más la mención expresa de no aplicación de sanciones, sino el recargo sustitutorio, en los casos de pago retrasado pero espontáneo. Se mantenía el silencio sobre la ocultación en la definición del tipo infractor, pero este elemento aparecía como un factor de agravación de la sanción, de manera que implícitamente se afirmaba que el tipo podía perfeccionarse sin necesidad de que la conducta supusiera ocultación: en ausencia de ocultación, la falta de ingreso se castigaba con multa del 50 por 100; si existía ocultación la sanción se incrementaba en 10 puntos, hasta el 60 por 100. La disputa sobre la cuestión, sin embargo, continuó en la doctrina y en los Tribunales, en torno a varios puntos: qué debía entenderse por ocultación y, antes de eso, si, a pesar de la letra de la ley, no cabría seguir entendiendo que la ocultación era un elemento requerido por el tipo.

En este ambiente se llevó a cabo la elaboración del Anteproyecto de LGT, en el curso de la cual la cuestión fue debatida ampliamente hasta llegar a la conclusión finalmente plasmada en la Ley. Ésta se refiere a la ocultación, en primer lugar, para definir el concepto y, en segundo, para establecer el tratamiento sancionador. En esencia, este último se sustancia en la determinación de que la conducta de dejar de ingresar más de 3.000 euros será calificable como infracción leve si no existe ocultación, mientras que será grave si la hay. O sea, que después de tantas vueltas la situación (aparte del límite cuantitativo de los 3.000 euros) queda como estaba: bajo la normativa de 1995, la falta de ingreso, con o sin ocultación, se consideraba infracción grave. Pero la multa, si no existía ocultación, era del 50 por 100, mientras que si existía era del 60 por 100. Bajo la LGT de 2003, la falta de ingreso no acompañada de ocultación será infracción leve, pero la multa será idéntica a la de antes: del 50 por 100.

Pero, además, la nueva Ley define el concepto de ocultación, que, como decimos, había dado lugar a controversias en el pasado reciente. La Ley dice que existe ocultación cuando se deje de presentar la declaración o se presente con datos falsos o cuando se omitan datos que incidan en la determinación de la deuda, siempre que la incidencia de los datos falseados u omitidos incida en más de un 10 por 100 en la base de la sanción. En resumen, dejando de lado la cuestión cuantitativa, cuando se falseen datos (y éste es un supuesto incontrovertido de ocultación) o cuando simplemente se omitan (y en este caso, la cuestión ya no es incontrovertible). Efectivamente, no es la misma la conducta del sujeto que omita declarar datos que no conoce la Administración, que, además, carece de otro medio

regular u ordinario de obtención de esos datos, que la de aquel otro que ciertamente omite facilitar ciertos datos, incluso omite la presentación de la declaración, pero en relación a hechos o circunstancias que obran en poder de la Administración. ¿Cabe hablar de ocultación en estos últimos supuestos? No lo entendió así el Tribunal Supremo, en diversas Sentencias recientes: el Supremo ha entendido que no existía ocultación (y ni tan siquiera infracción) en casos en que el sujeto no había presentado declaración a efectos del Impuesto Municipal de Construcciones y Obras (ICIO), pero el Ayuntamiento, a partir sencillamente de la gestión de la licencia urbanística, se hallaba en condiciones de liquidar la deuda tributaria por ICIO sin mayores averiguaciones. ¿Es precisamente esta línea jurisprudencial la que quiera cerrar el legislador de la LGT? No sería aventurada la suposición. Después de todos son varios los ejemplos que el nuevo texto ofrece de preceptos animados por esta idea de reacción frente a una doctrina legal adversa a los criterios de la Administración. Con todo, en este caso, mucho nos tememos que la disputa no va a quedar cerrada sin más. La propia Administración no debe estar muy convencida cuando a la primera ocasión, al aprobar el Reglamento de desarrollo de la Ley en este punto, ha considerado necesario «amarrar» la definición legal de ocultación añadiendo que se considerará que ésta existe «aun cuando la Administración tributaria pudiera conocer la realidad de las operaciones o los datos omitidos por declaraciones de terceros, por requerimientos de información o por el examen de la contabilidad, libros o registros y demás documentación del propio sujeto infractor» (véase artículo 4.1 del Reglamento sobre Régimen Sancionador, aprobado en 15 de octubre). No creemos que esta aclaración sea suficiente, pues los Tribunales siempre dispondrán de la facultad de interpretar la Ley usando los criterios generalmente admitidos, entre los que se cuentan el recurso a principios como el de intervención mínima o el de proporcionalidad (que viene a ser lo mismo que el anterior, sólo que en vía administrativa), según los cuales no debe recurrirse al expediente sancionador cuando existen otros medios de restablecer el equilibrio alterado por la conducta del sujeto y no cabe aplicar la misma reacción sancionadora para casos que revelan un grado muy diferente de peligrosidad.

Con esto, nos adentramos en la cuestión que adelantábamos anteriormente acerca de la conveniencia de aplicar el mismo esquema sancionador en las infracciones descubiertas mediante una simple comprobación formal en vía de gestión y las que se ponen de manifiesto sólo a través de una comprobación de carácter inquisitivo¹. La cuestión, como decíamos, está muy relacio-

¹ Bajo este concepto nos referimos a las comprobaciones practicadas mediante el procedimiento de verificación de datos y también a las realizadas en el de comprobación limitada en los casos en que esta vía se utiliza sin recurso a los medios inquisitivos de examen de registros y libros o requerimientos a terceros. Estamos pensando fundamentalmente en los casos aludidos en el texto en que el sujeto no presenta la declaración pero el hecho imponible y los elementos necesarios para cuantificar la deuda se encuentran en poder de la Administración. Para llegar a la liquidación provisional en estos casos será necesario acudir a la comprobación limitada, pues el supuesto no encaja entre los de aplicación del procedimiento de verificación de datos, pero la actuación de la Administra-

nada con la de ocultación, pues cuando no se da esta circunstancia, la incorrección del comportamiento del sujeto será descubierta en la práctica totalidad de los casos mediante una simple comprobación por los órganos de gestión. Mediante una «paralela» podemos decir para simplificar. Entiendo que en estos casos (como los ya referidos de omisión de datos que la Administración ya posee o bien los de incorrecta aplicación de las normas o de los cálculos aritméticos de la autoliquidación) deben aplicarse sanciones, pues un sistema de gestión de tributos en masa no puede funcionar adecuadamente si no se reducen al mínimo estos comportamientos. Y, entre otros medios, como el de asistencia en la presentación de documentos ante la Administración, está también el de la conminación de sanciones. Lo que no consideramos adecuado es que esta sanción sea, en todo caso, del 50 por 100. Téngase en cuenta que en estos casos la conducta del sujeto es asimilable a la de tentativa, pues el perjuicio económico no llega a materializarse, al ser rectificado de inmediato por la acción de la Administración, que emplea para ello los simples mecanismos ordinarios de tratamiento informático de las declaraciones. Lo lógico sería aplicar en estos casos una multa equivalente a la que la propia LGT prevé para un tipo de infracción que es un caso singular de tentativa: el tipo del artículo 195, de solicitud indebida de devoluciones o beneficios fiscales, sancionable con multa del 15 por 100 de la cantidad indebidamente solicitada.

Aunque la cuestión que acabamos de plantear se presta a ulteriores disquisiciones en la economía de la propia LGT, nos contentamos aquí con dejarla planteada en los términos que acabamos de hacer, es decir, como una cuestión de política legislativa.

Pasamos ya al último punto que querríamos abordar en esta charla de introducción a la nueva LGT. Este punto es el relativo a las actas con acuerdo que representan una de las grandes novedades de la Ley. Nos vamos a referir brevemente a esta cuestión, para tratar, más allá de los detalles técnicos, la opción de dar cobertura legal a la terminación pactada de los procedimientos tributarios. La terminación convencional del procedimiento había sido contemplada en términos generales en la Ley 30/1992, aunque el artículo en que se trata de esta cuestión (el 88) no es de aplicación inmediata, sino que requiere una disposición que regule el acuerdo, que, en definitiva tendría carácter de transacción. Es dudoso que el artículo 155 de la nueva LGT sea precisamente una disposición encajable en el molde previsto en citado precepto de la Ley 30/1992². Tal vez, el concepto técnico adecuado para

ción será sustancialmente idéntica a la desarrollada en este procedimiento. Así sucederá en los casos en que la comprobación limitada se inicia directamente con la comunicación de la propuesta de liquidación, es decir, con una «paralela».

² No es muy claro la naturaleza del acuerdo al que se refiere el artículo 88 de la Ley 30/1992, aunque en él se apunta al carácter transaccional, pues se afirma que el acuerdo, pacto, convenio o contrato no puede versar sobre materias no susceptibles de transacción. Si esto es así, el acta con acuerdo no encajaría en este molde, pues el crédito tributario, y en general todos los de la Hacienda Pública, se encuentran excluidos de la posibilidad de transacción (artículo 7.3 de la Ley General Presupuestaria). Aunque hay que hacer ver que la Ley General Presupuestaria es una Ley ordinaria y, en consecuencia, este

caracterizar el acuerdo de que habla el artículo 155 de la LGT sea el de negocio de fijación: la Administración no dispone directamente de su crédito, sino que acuerda en ejercer mediante acuerdo unas facultades que, en principio, le corresponde ejercer de forma unilateral. En todo caso, con independencia de sutilezas en las que ahora no es el momento de entrar, de la transacción extrajudicial subsiste un elemento esencial: se trata de un acuerdo al que se llega con vistas a evitar un pleito.

Sea como sea, la idea, que en ciertos ambientes ha sido muy controvertida, nos parece claramente positiva. Más aún: si alguna observación hubiera que hacer, desde el punto de vista general, es la de que la iniciativa se ha quedado corta. En primer lugar, por haberse restringido al procedimiento de inspección, dejando fuera, entre otros supuestos, la posibilidad de llegar a transacción respecto de diferencias que se estuvieran sustanciando ya en vía de revisión. En segundo lugar, por haber restringido la posibilidad de acuerdo a los puntos que se mencionan en el artículo correspondiente (el 155). Es decir, por no haberse dado pasos más decididos hacia la directa admisión de la transacción en el ámbito tributario.

Cuando se suscita el tema de la terminación convencional de los procedimientos suelen citarse en la doctrina diversos ejemplos del Derecho comparado. A mi juicio, el modelo más sencillo y flexible es el que ofrece la experiencia americana de los *closing agreements* y *compromises* contemplados en el Capítulo 74 del *IRS Code*. El primer supuesto, el de los «acuerdos de cierre» está concebido en términos muy amplios: «Se autoriza al Secretario (del Tesoro) a llegar a acuerdos por escrito con cualquier persona respecto a las obligaciones de la misma por cualquier impuesto y por cualquier período». A partir del acuerdo, y durante el período fijado en el mismo, los términos del acuerdo serán los que gobernarán la situación del sujeto respecto del impuesto en cuestión. La segunda figura, la del *tax compromise*, es la que encaja en nuestro concepto de transacción: se trata de la posibilidad de llegar a compromiso o transacción sobre cualquier caso civil o criminal que pueda llegar a plantearse o que ya se encuentre planteado, en relación con la aplicación de las normas tributarias. Si la cuestión aún no ha sido planteada en vía judicial, la posibilidad de transacción está reservada al Secretario, mientras que la transacción judicial corresponde al Fiscal General (equivalente a nuestro Ministro de Justicia) o su delegado. El Código no entra en más detalles, pero en el ámbito de las instrucciones y disposiciones internas del IRS el compromiso que evita el pleito puede basarse en dos tipos de circunstancias o consideraciones: dudas o incertidumbre sobre la obligación (*doubt as to liability*), es decir, sobre las posibilidades de éxito en el pleito, si éste llega a plantearse; incertidumbre sobre las posibilidades de hacer efectiva la recaudación de la deuda, a la vista de la situación financiera del obligado (*doubt as to collectibility*). Aparte de estos casos, en los que se puede proponer el compromiso o transacción por cualquiera de las partes, el pro-

principio general puede ceder en casos de excepción establecidos en otra Ley como la General Tributaria.

pio contribuyente o el IRS, existen otro supuesto de *offer in compromise*, que es el fundamentado en consideraciones sobre *Effective Tax Administration (ETA)*: bajo este rótulo se recogen los motivos derivados de la situación personal del sujeto que pueden hacer que la recaudación de la deuda lo coloque en situación de extrema necesidad. En los dos primeros casos podemos hablar de transacción, en beneficio de ambas partes, mientras que en el tercero estaríamos más bien ante la solicitud de medidas de gracia o de condonación parcial.

Se puede discutir mucho sobre este modelo y, con toda probabilidad, este estilo de transacción sea difícilmente aceptable en el marco de nuestras tradiciones. Existen, como hemos dicho, otros ejemplos de derecho comparado más próximos a nosotros, como es el caso del concordato tributario del ordenamiento italiano. Pero, en todo caso, lo que quería resaltar es el acierto de la nueva LGT al iniciar, aunque sea en unos términos que admiten mejoras, el camino de la regulación de la terminación convencional de los procedimientos tributarios. Se trata, justamente de ir superando el peso de las tradiciones a que acabamos de aludir. Y en este sentido, las actas con acuerdo pueden ser un primer paso que hubiera podido ir acompañado del de la regulación del arbitraje en los procedimientos de revisión, posibilidad esta última que fue finalmente rechazada por los autores del Anteproyecto de LGT.

La Ley General Tributaria, que hace sólo tres meses que ha entrado en vigor le queda aún superar la prueba de su aplicación en la práctica de cada día, que será la que dictamine sobre el alcance efectivo de sus innovaciones. Dentro de este juicio de la experiencia, creo que la relativa a los puntos que hemos seleccionado tendrá un peso importante.