

pleados. Si se ha podido decir reiteradamente que el Derecho es el arte de los límites, también hay que convenir en que éstos se relativizan con frecuencia en el sector laboral, bajo el efecto catalizador del principio de igualdad. Lo que en el fondo también responde a un imperativo de justicia material.

LA APLICACIÓN DE LA LEY DE DERECHOS Y GARANTÍAS DEL CONTRIBUYENTE EN EL ÁMBITO AUTONÓMICO*

FRANCISCO ESCRIBANO

SUMARIO: — I. LA JUSTIFICACIÓN DE UN PLANTEAMIENTO. — II. CONSIDERACIONES GENERALES: DEL SÚBDITO DEUDOR DE IMPUESTOS AL CIUDADANO CONTRIBUYENTE. — III. LA LEY DE DERECHOS Y GARANTÍAS DEL CONTRIBUYENTE (LDGC): UN PRIMER INTENTO DE ALOJAR AL CIUDADANO CONTRIBUYENTE EN EL SENO DEL ORDENAMIENTO TRIBUTARIO: 1. El papel y la función de la LDGC en el seno del ordenamiento tributario: reiteración de roles, confusión de intérpretes. A) La LDGC y la LGT. B) La LDGC y la LPAC. — IV. LA APLICACIÓN DE LA LDGC EN EL ÁMBITO AUTONÓMICO: CUESTIONES ESPECÍFICAS: 1. Consideraciones generales. 2. El nuevo plazo de prescripción y su fecha de entrada en vigor. 3. El ejercicio de los derechos de información y asistencia. A) Derecho a ser informado del valor de los bienes inmuebles. B) Adopción de acuerdos previos de valoración. 4. Las reclamaciones económico administrativas: de la doble a la única instancia. Una opción del ciudadano. — V. RECAPITULACIÓN. — VI. NOTA BIBLIOGRÁFICA.

I.— LA JUSTIFICACIÓN DE UN PLANTEAMIENTO

La reciente publicación de la Ley 1/1998, denominada de forma harto jactanciosa, de Derechos y Garantías del Contribuyente, establece en su art. 1.1: “La presente Ley regula los derechos y garantías básicas de los contribuyentes en sus relaciones con las Administraciones tributarias, y será aplicable a todas ellas”. Por su parte su DA.Unica establece que las referencias relativas a la aplicación de la LGT, contenidas en la Ley de Cesión de Tributos y en la LRHL, se entenderán realizadas también a esta Ley, lo que supone considerarla asimismo norma básica de aplicación a las relaciones tributarias en el sentido hace ya tiempo expuesto en la STC 14/1986. Estas afirmaciones podrían permitir a un lector ingenuo, y por ello optimista, concluir, en la doble

(*) Notas para la Conferencia de Clausura del VIII Curso de Postgrado de Derecho Aragonés impartida en la Facultad de Derecho de la Universidad de Zaragoza en el mes de junio de 1998.

acepción del término, que la Ley se aplica en el ámbito tributario autonómico, es decir, a las relaciones entre los contribuyentes y la Administración Tributaria de las Comunidades Autónomas y que, por consiguiente, hemos concluido —en su segundo significado—, con la cuestión que anuncia el título de mi intervención.

Este apresurado corolario, que tendría más de aliño, en el sentido taurino del término, que de soberana faena, escamotearía una serie de cuestiones que son precisamente las que les quiero suscitar a lo largo del tiempo que su atención me conceda, prometiéndoles de antemano que no abusaré de su cortesía.

Para llevar a buen fin esta tarea se me antoja necesario hacer algunas consideraciones generales, aunque al calificar de jactancioso al padrino de la Ley, es evidente que estoy avanzando ya mi opinión general. Justifiquemosla.

II. — CONSIDERACIONES GENERALES: DEL SÚBDITO DEUDOR DE IMPUESTOS AL CIUDADANO CONTRIBUYENTE

El ordenamiento jurídico se constituye a partir de una norma suprema que lo origina y lo legitima al tiempo. La Constitución cumple esa función y garantiza que los principios en ella recogidos sean respetado por el ordenamiento. El Tribunal Constitucional en cuanto intérprete supremo de la Constitución cumplirá de forma prevalente esa función.

El ordenamiento jurídico tributario, al igual que otros sectores del ordenamiento, estaba preconstituido en 1978. La Constitución no lo constituyó, pero en parte lo derogó, incluso tácitamente por evidente contradicción con los principios generales y los derechos que en ella se establecen.

A partir de la promulgación de la Constitución se inicia un proceso de progresiva adaptación del ordenamiento jurídico —también del ordenamiento jurídico tributario— a los principios y derechos en ella contenidos. Este proceso está siendo especialmente fatigoso en el ámbito tributario donde aún es extenso el camino que queda por recorrer para que se cumpla la aspiración de que todos los sectores del ordenamiento se invadan de Constitución, por utilizar la conocida expresión de HESSE.

La Constitución al penetrar el ordenamiento tributario produce variados efectos. Para no ser prolijos en desarrollar esta idea me referiré casi exclusivamente a la LGT. La entrada en vigor de la Constitución determinó el carácter superfluo de muchos de los preceptos de aquella que hacían referencia al principio de reserva de ley, al de capacidad económica, al de legalidad, etc.

La constitucionalización de los principios tributarios o de otros principios que juegan un papel fundamental en la aplicación de las normas tributarias:

certeza y seguridad jurídica, igualdad, publicidad de normas, interdicción de la arbitrariedad, derecho a la intimidad, inviolabilidad del domicilio, etc., trae consigo la inutilidad de que se recojan en una norma de rango inferior a la Constitución. En ese sentido los preceptos correspondientes de la LGT devienen inútiles, superfluos. No interesa lo que diga la LGT sino lo que dice la Constitución. La Jurisprudencia Constitucional que los ha aplicado es la prueba concluyente de cuanto decimos.

Si me permiten adelantar ya una idea acerca de la Ley 1/1998, les diré que su art. 2.1 es un ejemplo de precepto inútil en sí mismo pues todo lo que se dice, en cuanto está contenido en la Constitución, es simple reiteración y, si acaso, lo que se limita o reduce, contrario a ésta. Curiosa disparidad de criterio la que mantengo con el legislador, pues éste lo considera de tal relevancia que, mediante la DFPrimera.1 de la Ley, se permite dar nueva redacción al art. 3 de la LGT reproduciendo la misma norma. Es notable el interés que demuestra el redactor de la Ley 1/1998 en dejar huella de su trabajo y no será el único caso en que idéntica redacción aparecerá en normas diversas. Otro ejemplo en el que me detendré lo constituyen los arts. 24 de la L 1/1998 y 64 LGT, aunque aquí, en mi opinión, las razones de esta incontinencia son menos confesables, como veremos.

A fin de evitar ser calificados de parciales o injustos en el juicio no olvidaré señalar que el art. 2.2 ha recogido un principio que no se encuentra en la Constitución, el de la limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones fiscales como criterio que ha de informar la aplicación del sistema tributario. El desarrollo de este principio se encuentra en el art. 20, precepto que no ha concitado, precisamente, grandes parabienes hasta el punto de que autores poco sospechosos de desafección con los padres de esta Ley, han propugnado su más correcta ubicación en la Exposición de Motivos que en el texto articulado (GARCIA AÑOVEROS).

Como he tenido ocasión de escribir en otro lugar, sin disentir de lo que consideramos acertadas apreciaciones, no es menos cierto que en el contexto de la Ley en que se inscribe tampoco desentona. Y éste último aserto que a alguno pudiera parecer ejercicio de cinismo intelectual, queremos entroncarlo con una afirmación que se hace, precisamente en la Exposición de Motivos de la Ley, en un inusual rasgo de sinceridad: "...debe destacarse, asimismo su carácter programático, en cuanto que constituye una declaración de principios de aplicación general en el conjunto del sistema tributario".

El segundo de los apartados del art. 20 parece la concreción del principio de limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales que se contempla en el art. 2.2 de la Ley. Es positivo que se formule un principio general de estas características, no obstante el lastre inevitable que comporta que se haga en una ley ordinaria, por la nula fuerza vinculante

para el legislador posterior, ciertamente de importancia respecto del poder reglamentario. Mas sobre todo, es relevante, en cuanto sea interpretado jurisprudencialmente como un principio general, si tenemos en cuenta la triple función *informadora, interpretativa y supletoria* que a ellos atribuye el art. 1.4 del CC. Función informadora, del ordenamiento jurídico, aportándole el "clima" al que las normas positivas han de adaptarse. Función interpretativa en casos de duda. Función supletoria, en defecto de ley (LOPEZ MENUDO). Un ejemplo, ciertamente no favorable a los augurios de aplicación del principio, nos lo proporciona la misma Ley que comentamos. Se trata del derecho a rehusar la presentación de documentos que obren en manos de la Administración (art. 17 de la Ley que comentamos), que se ve inmediata y drásticamente reducido casi a la inanidad por la posibilidad que en todo caso se atribuye a la Administración de requerir la ratificación de los datos contenidos en dichos documentos. Es nuestra opinión que no se está procurando con ello la forma menos gravosa para el contribuyente, generando costes indirectos innecesarios para el ciudadano.

La Constitución ha recogido el deber de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas entre los derechos y deberes de los ciudadanos, es un deber fundado en el principio de solidaridad, como valor de especialísima protección, lo que la hace especialmente apremiante. Un deber cuyo establecimiento está presidido por el principio de generalidad como elemento conceptualmente necesario de la idea constitucional de tributo y por el principio de igualdad como ingrediente imprescindible para la justicia del sistema tributario. Un deber que tiene su reflejo y su destinatario también en el legislador y en la Administración que han de procurar que el establecimiento y aplicación del sistema no vulnere esos principios.

Múltiples son las consecuencias que se extraen de esta concepción constitucional del fenómeno tributario. Ahora me interesan subrayar las siguientes: de una parte, la ordinaria juridicidad de las normas que contienen manifestaciones de ese deber. Ahora ya no normas odiosas que postulan una cierta repugnancia jurídica concretada en especiales criterios de interpretación. De otra, la necesidad de contemplar al contribuyente como ciudadano que contribuye no como súbdito que paga.

Produce sonrojo que tras cerca de 18 años de vigencia constitucional se tenga que recoger en una ley un precepto que ordena el *trato respetuoso* al que tiene derecho el contribuyente, si bien convendrá advertir, a fuer de puntillosos, que ya en el art. 7.2 RGIT se establecía la observancia de la "... *más exquisita cortesía, guardando a los interesados y al público en general la mayor consideración ...*". Esperemos que la actual formulación que se hace en el art. 19 de la L 1/1998 no suponga un menoscabo de la situación jurídica del contribuyente o una devaluación de la urbanidad de los funcionarios en su trato con éste. Desde luego la relevancia de la norma estribará, sin duda, en su

innecesariedad y aunque algunos propugnaron su desaparición durante el Debate parlamentario cuestionando su eficacia, tal vez su mera existencia pueda tener efectos terapéuticos, no tanto por lo que advierte a los funcionarios como por lo que recuerda a los ciudadanos.

Las dos consecuencias o corolarios que acabo de subrayar tienen un agregado cultural que no puedo dejar de comentar, sobre todo porque la Exposición de Motivos de la Ley 1/1998 hace referencia a la idea de equilibrio de las posiciones jurídicas de la Administración Tributaria y de los contribuyentes, en mi opinión queriendo referirse a esta cuestión, pero con expresiones no del todo afortunadas como la de "... *mejorar sustancialmente la posición jurídica del contribuyente en aras de lograr el anhelado equilibrio en las relaciones de la Administración con los administrados*".

La cuestión es vieja y aquí sólo aspiro a telegrafiarla. Cuando la doctrina ha estudiado el fenómeno tributario desde presupuestos jurídicos entendió, en un primer acercamiento, que la legitimación del pago del impuesto se fundaba en la relación de poder que el Estado tenía respecto del ciudadano. Frente a esa concepción, tradicionalmente tildada de autoritaria, surge la visión obligacional que pretendía, sin lograrlo en absoluto, una superación de la anterior sobre los esquemas conceptuales del negocio jurídico de raíz privatista. Con ella se postula una sedicente igualdad jurídica entre Administración y ciudadano similar a la operada entre dos ciudadanos que contratan.

Las insatisfactorias conclusiones a que da lugar esta explicación del fenómeno tributario dio origen a que en Italia la doctrina justificara el fenómeno tributario sobre la base de la existencia de un fundamento constitucional —el justo reparto de la carga tributaria de acuerdo con el principio de capacidad económica— y del sometimiento de la Administración y el administrado al cumplimiento de la norma que establecía ese deber.

La Administración actuaría así intereses generales —no intereses contrapuestos a los del ciudadano— y éste estaría directamente implicado —incluso por su propio interés— en que la norma tributaria fuere correctamente aplicada.

Como ha puesto de manifiesto Fernando PEREZ ROYO, el desarrollo de esta función pública tiene como vehículo propio el procedimiento, procedimiento tributario como especie del procedimiento administrativo. La Administración y los ciudadanos se relacionan así como sujetos de un procedimiento.

Desde esta perspectiva podría hablarse de una equilibrada posición, tanto para poner de relieve la ausencia de relaciones de sujeción —correlato de las relaciones de poder de que se habló antaño—, cuanto la presencia de una igualdad que no se despliega por la posición que las partes pudieran ocupar, sino porque Administración y administrados están igualmente sujetos al mandato constitucional que se recoge en el art. 31.

De ahí que hayamos defendido la idea de un deber de contribuir de base solidaria inspirado en los principios de igualdad y generalidad cuyo destinatario no es sólo el ciudadano sino, asimismo, la Administración que aplica la norma y el legislador que la establece. La STC 76/1990 no entendió así el problema y recibió generalizadas críticas al referirse a estas relaciones desde posiciones doctrinales que desvelaban un soterrado autoritarismo infiltrado de una idea de supremacía del poder político con fundamento último en concepciones que acaban por avalar un autoritarismo difuso, aunque sea el de la mayoría (GARCIA AÑOVEROS).

El último antecedente de estas posiciones podemos encontrarlo en las reticencias del legislador ordinario por extender al ámbito de lo tributario lo que pretendía ser el desarrollo de los principios constitucionales en relación con el procedimiento administrativo.

También aquí la doctrina fue unánimemente crítica con este entendimiento taifista de las relaciones tributarias y con la exclusión de la aplicación en este ámbito de los principios que la Ley de Procedimiento Administrativo Común pretendía derivar de la Constitución, debido a ello no dudamos hace ya tiempo en presentar como apodíctica una proposición que ahora parece aceptarse definitivamente: los principios constitucionales del procedimiento administrativo no pueden entenderse inaplicables *bajo ningún concepto* al procedimiento tributario.

Ciertamente podría darse un paso más y postular la aplicación en el seno de este procedimiento de las garantías derivadas del art. 24 CE, posición rechazada, si bien de forma contradictoria, por nuestro TC, aunque parece abrirse paso en la Jurisprudencia del Tribunal de Estrasburgo (caso Funke, caso Bendenoum, por ejemplo), lo que nos permite ya afirmar la aplicación del art. 24 CE en el seno de cualquier procedimiento tributario del que se sigan sanciones, vía que parece consolidarse en los preceptos que la Ley dedica al procedimiento sancionador. Entre éstos aparece un principio de presunción de buena fe de la actuación de los contribuyentes (art. 33 Ley 1/1998) que si bien no conviene confundir con la presunción de inocencia, en opinión del Prof. GARCIA AÑOVEROS, quiebra una actitud difusa, con múltiples manifestaciones en las normas tributarias y en la actuación de los órganos administrativos, que hace tiempo sintetizaba Ezio VANONI al observar que *"El órgano gestor permanece siempre frente al particular en una posición de sospecha, que conduce a considerar más próxima a la verdad, la afirmación del particular que menos le favorezca"*. Declaración ciertamente inocua en la sede en que aparece formulado, ya que se mantiene expresamente invariable la redacción del art. 77 LGT, y que sólo es feliz en la medida en que parece poner de relieve, si bien sólo formalmente, un cierto cambio de actitud. Será ésta nota predicable del conjunto de la norma, como iremos viendo a lo largo de estas ideas, y devendrá así en caracterizadora de nuestra opinión sobre ella.

La Jurisprudencia comenzó a aplicar en el ámbito tributario principios recogidos en la LPAC lo que extendió la convicción de que no había obstáculos superiores para aplicar en el medio tributario los principios constitucionales allí desarrollados.

Esta posición renuente se dice abandonada con la promulgación de la Ley 1/1998 que estamos analizando en su líneas fundamentales.

III.— LA LEY DE DERECHOS Y GARANTÍAS DEL CONTRIBUYENTE (LOGC): UN PRIMER INTENTO DE ALOJAR AL CIUDADANO CONTRIBUYENTE EN EL SENO DEL ORDENAMIENTO TRIBUTARIO

El carácter normativo de nuestra Constitución no debe impedir que el legislador ordinario trate de concretar los derechos del ciudadano en los diversos sectores del ordenamiento. Un cierto aire codificador adquirirá así la norma que concrete esa ambición otrora cubierta de modo hartó insuficiente por la LGT.

Dos ideas sumamente interesantes se recogen en el art. 1: como ya vimos en el proemio de estas palabras, los derechos y garantías que se formulan en este Proyecto de Ley se aplicarán a las relaciones tributarias con todas las Administraciones: por tanto, también con las de las Comunidades Autónomas y con las de las Entidades Locales.

La segunda es una afirmación que pudiere parecer superflua y, sin embargo, es de gran relevancia doctrinal y práctica: los derechos y garantías se predicán del conjunto de personas que se relacionan con la Administración con ocasión de la aplicación de las normas tributarias. Parece que así se viene a romper con los estrechos esquemas subjetivos de la LGT. Los obligados tributarios son los referentes subjetivos de la norma que vamos a analizar. Dentro de ese amplio campo subjetivo se encuentran, además de los sujetos pasivos, como el propio artículo 1 señala, los responsables, los obligados al cumplimiento de deberes de colaboración e información, etc.

No obstante, el texto en el que se plasma esta idea afortunada puede dar pie a interpretaciones hartó enojosas. Un ejemplo se encuentra en el art. 18.2 de la Ley, cuando la norma regula lo que podríamos denominar de forma genérica el derecho de acceso a archivos y registros administrativos. La amplitud del derecho reconocido en la norma de la que trae origen este apartado—arts. 35.h) y 37.1 LPAC— se recorta drásticamente al ceñirse su contenido, en atención a las limitaciones que se imponen en el párrafo primero del art. 18 (*En el marco previsto en el apartado anterior...*), a los contribuyentes que hayan intervenido en el procedimiento, salvedad que directamente encuentra su

fundamento en la previsión constitucional que consagra el art. 105.b) CE y que encuentra, a su vez, reflejo en lo dispuesto en el art. 37.2 LPAC.

Hay que recordar que, a tenor de lo establecido en el art. 1.3 de la Ley que comentamos, las referencias a contribuyentes, se extienden no sólo a los restantes sujetos pasivos, sino, asimismo, a los que genéricamente podemos denominar, siguiendo a la mejor doctrina, obligados tributarios (desde responsables, hasta los sometidos al deber de colaboración con la Administración tributaria).

Frente a la firmeza de la declaración del art. 37.1 LPAC *—Los ciudadanos tienen derecho a acceder...*, se recoge en el art. 18.2 Ley 1/1998 la frágil *los contribuyentes pueden acceder*. En cualquier caso, el derecho de acceso se encuentra drásticamente limitado por la previsión constitucional del art. 105.b), por cuanto los extremos relacionados con aspectos económicos del ciudadano forman parte del contenido de su derecho a la intimidad. Desde esta perspectiva, quizá resulte en la práctica demasiado generosa la salvedad del art. 18.2 por cuanto la intervención del solicitante en el expediente no significa, necesariamente, que los datos allí obrantes pertenezcan *exclusivamente* al ámbito de su intimidad. La amplia gama de sujetos que se deben entender referidos bajo el término contribuyente, a tenor de lo dispuesto en el art. 1.3, aconseja cierta prudencia en la interpretación del alcance de esta norma que, en todo caso, habrá de tener presente que el acceso a archivos y registros administrativos, concebido como un derecho, no obstante limitado, en el art. 37 LPAC, de donde este precepto trae origen, se plantea en esta norma como un mera posibilidad que habrá de verificarse, siempre, en el *marco previsto en el apartado anterior*, es decir, teniendo presente el carácter reservado de la información obtenida por la Administración tributaria que sólo la podrá utilizar para los fines que justifican su entrega por el ciudadano.

En definitiva, la posibilidad prevista en este párrafo debe ser restrictivamente entendida en atención a la amplia variedad de sujetos que pueden intervenir en el procedimiento tributario, de modo tal que, aun teniendo en cuenta la previsión del art. 1.3 LDGC, la cualidad de interviniente en el procedimiento no sea la única virtud que posibilite el acceso a archivos y registros administrativos que pueden contener datos pertenecientes al ámbito de la intimidad personal de los ciudadanos. Tal vez no fuera aventurado proponer que en estos casos se hiciera una interpretación restrictiva del ámbito de los *contribuyentes* que por haber intervenido en un procedimiento tributario tienen la posibilidad de acceder a los documentos y registros que obran en los archivos administrativos.

Otra grandísima noticia nos la proporciona el art. 4.1. de la Ley, en beneficio del principio de certeza y seguridad jurídica: se formula el deber de toda norma *—legal o reglamentaria—* de advertir en su intitulación acerca del conte-

nido tributario de sus preceptos. Se viene así a facilitar al destinatario de las normas la búsqueda o el conocimiento de la norma tributaria.

Mejor sería, desde, luego, poner coto a la reprochable práctica de introducir normas tributarias en la Ley de aguas o en la Ley electoral, mas si no es posible aspirar a lo mejor quedémonos, al menos, con el consuelo de poder conocer menos difícilmente la existencia de normas tributarias *perdidas* entre disposiciones que con el objeto fundamental de la norma que lo contiene nada tienen que ver.

Me parece un paso, tímido, pero, sin duda, un paso. El mayor reproche o la duda acerca de su eficacia *—el mismo que vamos a hacer al párrafo siguiente—* radica en el grado de vinculatoriedad de una ley ordinaria respecto del propio legislador de quien ya hemos tenido noticias hasta la saciedad acerca de su *ambulatoria voluntas*: no descubrimos nada si insistimos acerca de la inutilidad de incluir en disposiciones ordinarias *normas sobre la normación* o sobre la producción normativa. Es un pío deseo cuyo cumplimiento todos deseamos aunque jurídicamente no existan en nuestro ordenamiento mecanismos para garantizar su cumplimiento. Desde luego sí en relación con las normas reglamentarias. Nada en relación con las normas legales.

Como ya tuvimos ocasión de escribir en otro lugar *“La LGT era —y es— una ley ordinaria, lo que conviene poco a su objetivo codificador. Su posición en la jerarquía de las fuentes no garantiza la estabilidad del ordenamiento cuyos contenidos no se vinculan a los de aquélla. Como consecuencia de esta potencial fragilidad puede decirse, tal vez con ánimo de caricaturista, que la LGT fue más un punto de referencia doctrinal o dogmático que una norma que irradiara plenamente sus efectos normativos al conjunto del sistema tributario”*. Nada mejor puede decirse del precepto que comentamos.

Como es sabido, el art. 16 LGT contiene una disposición muy similar a la que ahora se formula en el art. 4.2 Ley 1/1998. Lo lastimoso es, de nuevo, la imposibilidad técnica de hacer cumplir esta norma en el ámbito de la producción normativa con rango de ley. Como desgraciadamente viene a confirmar la DD Unica de la Ley 1/1998, a la que le cabe el dudoso honor de ser la primera que incumple ya ese piadoso deseo. La seguridad jurídica queda así nuevamente malparada, a pesar de que en el apartado 3 de esta Ley se puede encontrar un peculiar ejemplo del vano intento de generar certeza respecto del Derecho vigente: la norma advierte acerca de la conservación de la vigencia (!!) de determinados preceptos de la LGT. Más adelante volveremos sobre esta cuestión.

La Jurisprudencia, sólo a veces desgraciadamente, ha declarado la ilegalidad del incumplimiento por normas reglamentarias de esta disposición que, de cumplirse, haría extremadamente más fácil la tarea de determinar la vigencia de una norma, por ejemplo. Créanme que no siempre es tarea de dos mi-

nutos, y lo dice quien desde hace 12 años se enfrenta anualmente con el arduo desaffo de componer un código tributario anotado.

Por último, hay que hacer notar no sólo esa deficiencia técnica, sino incluso la falta de sanción de la norma que comentamos que nos aleja del mundo del derecho y nos adentra en el de las pías declaraciones acerca de las que sólo cabe la fe, por más que tengamos ejemplos recientes que la ponen a prueba, como el decreto-ley sobre telecomunicaciones que modificaba de forma sorpresiva y, por tanto, de modo imprevisible el tipo del IVA.

1. — El papel y la función de la LDGC en el seno del ordenamiento tributario: reiteración de roles, confusión de intérpretes

A) La LDGC y la LGT

Una segunda cuestión que debemos suscitar con carácter general hace referencia a las relaciones entre la LGT y la Ley 1/1998. esta se pretende funcionalmente equivalente a tenor de lo que dispone su DA Unica, al tiempo que propugna un reforzamiento del principio de seguridad jurídica que es objetivo prioritario de cualquier norma de ambición codificadora como la LGT. En cuanto eje vertebrador del ordenamiento tributario, como se autocalifica en la Exposición de Motivos la Ley 1/1998, se anuncia la posible ulterior integración de los preceptos de ésta en la LGT. Ello supondrá durante un período de tiempo la convivencia de las dos normas que, en parte sustancial, tienen identidad de objetivos, además de regular, en muchas ocasiones de diferente forma, la misma materia, lo que se aviene mal con el pretendido reforzamiento del principio de seguridad jurídica.

Nótese que la Ley 1/998 deroga el párrafo 6 del art. 81 LGT; declara la vigencia de los arts. 16, 37, 77, 96, 107, 113, 123, 124 y 127 y da nueva redacción a los arts. 3, 64, párrafos 3, 4 y 5 del art. 81 y 155.1 LGT. Esta tormentosa convivencia entre las dos normas se acrecienta si se tiene en cuenta que la necesidad de hacer referencia a la conservación de la vigencia de determinados preceptos de la LGT viene determinada porque la materia por ellos regulada ha sido afrontada *también* por preceptos de la Ley 1/998. Sin terminar de comprenderse bien la razón de esta censurable forma de legislar, que flaco servicio hace al proclamado principio de seguridad jurídica, las materias reguladas por los preceptos mencionados son contempladas, aunque de forma no siempre igual, sin que sea fácil determinar si lo hacen de mejor o peor condición, por los arts. 4.2; 5; 6; 8; 18; 20 y 32 Ley 1/998.

Por último, en una decisión asimismo de difícil entendimiento se da nueva redacción a los arts. 3 y 64 LGT mediante la DF.Primera de la Ley 1/1998, no obstante lo cual ambas redacciones literalmente idénticas constituyen el contenido de sus arts. 2.1 y 24, como ya advertimos.

En suma, el principio de seguridad jurídica no queda precisamente bien parado si se tiene en cuenta que a partir de ahora el intérprete habrá de acudir a dos normas que regulan la misma materia, con redacciones ciertamente similares, aunque no idénticas, y sin poder aplicar el principio de la vigencia de la norma posterior en el tiempo dada la expresa declaración de vigencia de los preceptos de la LGT realizada por la DD.Unica.3 de la Ley 1/1998.

Una primera conclusión de carácter general podría ya aventurarse: nos encontramos con una norma de notable contenido propagandístico, una norma apresurada en su concepción, que presenta a veces como novedoso lo regulado con anterioridad, no se sabe bien si con ánimo de apropiarse su paternidad o con el de dar contenido a una promesa electoral hecha sin medida, que viene a proclamar el reforzamiento del principio de seguridad jurídica y que contiene preceptos destinados a introducir en la compleja normativa tributaria elementos de certidumbre, que sin embargo plantea un problema de concurrencia con la norma tributaria codificadora por excelencia, la LGT y que, desde luego, no ha tenido en cuenta aquellas piadosas recomendaciones del TC que nos atrevimos a calificar en otra ocasión como el vademecum del buen legislador tributario: "*los principios de seguridad jurídica y de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos exigen que la norma sea clara para que los ciudadanos sepan a qué atenerse ante la misma. En este orden de exigencias no cabe subestimar la importancia que para la certeza del Derecho y la seguridad jurídica tiene el empleo de una depurada técnica jurídica en el proceso de elaboración de las normas, singularmente en un sector como el tributario que, además de regular actos y relaciones jurídicas en masa que afectan y condicionan la actividad económica global de todos los ciudadanos, atribuye a éstos una participación y un protagonismo crecientes en la gestión y aplicación de los tributos. Resulta inexcusable en este contexto el esfuerzo del legislador, tanto estatal como autonómico, por alumbrar una normativa tributaria abarcable y comprensible para la mayoría de los ciudadanos a los que va dirigida; puesto que una legislación confusa, oscura o incompleta, dificulta su aplicación y, además de socavar la certeza del Derecho y la confianza de los ciudadanos en el mismo, puede terminar por empañar el valor de la justicia*" (FJ 8 STC 150/1990).

Tal vez un malicioso pudiera encontrar un más profundo sentido al contenido del art. 1.2 Ley 1/998 cuando advierte que los derechos contemplados en esta norma se entienden sin perjuicio de los derechos reconocidos en el resto del ordenamiento, mas una prevención a modo de cláusula de estilo no debiera convertir el problema en un auténtico jeroglífico como paso previo de la aplicación de la norma.

B) La LDGC y la LPAC

La LPAC supuso un primer intento de acometer la tarea de revisar el procedimiento administrativo desde presupuestos constitucionales. De ahí que entre los cultivadores del Derecho Tributario no fuera precisamente bien recibida su DA Quinta o su art. 107.4 al entender que suponía una injustificada sustracción de lo tributario a ese proceso iniciado por la Ley 30/1992, "tanto desde la perspectiva de la globalidad, como desde el análisis de institutos específicos", como tuvimos ocasión de escribir en otro lugar.

Sorprendía, en suma, "la exclusión del ámbito de aplicación de esta norma de la actividad administrativa en el orden tributario cuando en aquélla se fijan los principios constitucionales de eficiencia y servicio a los ciudadanos, actuando el principio de eficacia que consagra el art. 103 CE, es decir, un principio instrumental implícito en la noción constitucional de servicio al interés general." (ESCRIBANO).

Mas las sorpresas desagradables se incrementaron con la promulgación del RD 803/1993 no sólo porque ignoraba plenamente la Ley 30/1992 sino porque expresamente pretendía justificar su propia existencia en la sedicente peculiaridad de lo tributario. En un desgraciado pasaje de su Exposición de Motivos se llegaban a justificar las razones de la impermeabilización del ordenamiento tributario a la recepción de los principios constitucionales en que "pudieran seguirse perjuicios de entidad a los intereses de la Hacienda Pública".

La Ley 1/1998 ha cambiado este planteamiento al propugnar la incorporación al ordenamiento tributario del conjunto de derechos básicos del ciudadano reconocidos en la Ley 30/1992.

Una intención de tales dimensiones es fácil de articular jurídicamente. Hubiera bastado con declarar plenamente aplicable en el ámbito tributario esos derechos. La opción ha sido otra. La Ley pormenoriza en el art. 3 los derechos que ya están recogidos en el art. 35 LPAC y los desarrollará posteriormente. Lo que sorprende es que no están todos los que son, ni los que están lo son como estaban. Hay modificaciones, casi siempre a la baja respecto de su regulación originaria; hay otros que no son recogidos. Tal modo de proceder, en un momento de clara recepción jurisprudencial de estos principios (STS 23/1/93; 25/2/96) en el ámbito tributario puede dar lugar a un resultado diverso del pretendido o, por lo menos, del proclamado.

Entre los muchos ejemplo que pueden traerse aquí cabe citar el art. 13 Ley 1/1998 si se pone en relación con el 35.a) LPAC acerca del derecho a conocer el estado de tramitación del expediente o a obtener copias de documentos contenidos en ellos. Su especificación en el art. 66.4 RPREA es un buen ejemplo de lo que se denuncia.

Un ejemplo de distorsión o inanidad del derecho que se reconoce lo podemos tener en el art. 15 Ley 1/1998 si lo ponemos en relación con el art. 35.j) LPAC. El derecho al conocimiento e identificación de los funcionarios responsables del procedimiento no puede limitarse en sí mismo. El mismo va lógicamente dirigido a la eventual exigencia de responsabilidades, como expresamente se recoge en el precepto citado de la LPAC. El art. 15 Ley 1/1998 no recoge expresamente esa eventual exigencia de responsabilidades y se trae aquí como ejemplo de normas que se redactan de forma diversa introduciéndose la duda de si ahora en el ámbito tributario el conocimiento de la autoridad o funcionario que interviene en el procedimiento va más dirigido a saciar la curiosidad del ciudadano que a posibilitar la exigencia de responsabilidades.

Sin ánimo de agotar los ejemplos ni su paciencia podría traerse aquí, asimismo, el derecho recogido en el art. 17 Ley 1/1998 que aparentemente es la proyección del recogido en el art. 35.f) LPAC. La apariencia es sólo eso, apariencia, porque ciertamente no de modo casual, la norma de la Ley 1/1998 extiende el derecho de no presentación sólo a los documentos "... ya presentados por ellos mismos...", es decir, por los propios contribuyentes, lo que deja de afrontar un problema muy frecuente en relación con los certificados de retenciones. La aplicación directa del art. 35.f) LPAC no dejaría fuera este supuesto ya que se refiere sin matices ni limitaciones a los documentos que se "... encuentren en poder de la Administración actuante".

Es nuestra opinión, por lo que se refiere a este aspecto de las relaciones de esta norma con la LPAC, que la solución es equívoca y hace flaco favor al principio de seguridad jurídica, por lo menos. Si prevalece la tesis de la aplicación de las normas de la Ley 1/1998 frente a lo recogido en la LPAC la norma amén de equívoca, constituye un fraude de intenciones, al tiempo que ejemplo de reformismo timorato. En cualquier caso, sí procede aplaudir la actitud de la norma. En nuestra opinión significa un paso, en cualquier caso, un paso, si no siempre adelante, al menos que significa un desembarazamiento de las denunciadas actitudes de aislacionismo tributario respecto de la aplicación de los principios constitucionales en este ámbito.

IV.— LA APLICACIÓN DE LA LDGC EN EL ÁMBITO AUTONÓMICO: CUESTIONES ESPECÍFICAS

1.— Consideraciones generales

Como ya vimos en la obertura de nuestras palabras, el art. 1.1 y la DA.Unica manifiestan su específica voluntad de que esta Ley sea aplicable asimismo a las relaciones tributarias entre los ciudadanos y la Administración autonómica. Es ésta cuestión de envergadura, al tiempo que obviedad, si se

atiende al contenido de la Ley y a la intención del legislador, a su objetivo genérico, en suma.

Más la cuestión que queremos suscitar ahora radica en la explicitación de cuestiones —desde luego que posiblemente se pudieran traer a colación más de las que nosotros vamos a tratar— cuyo desarrollo o en cuya aplicación se ven especialmente implicadas las Comunidades Autónomas, bien porque los problemas que se generan les afectan de forma inmediata, a veces casi con exclusividad, bien porque la norma de la LDGC no puede aplicarse sin que se modifique parte del cuerpo normativo en el que se ven implicadas de forma especial las Comunidades Autónomas.

He elegido por su relevancia tres grupos de cuestiones en las que concurren las mencionadas circunstancias, amén de configurarse, a la vez, como cuestiones asimismo de especial relevancia en el contexto de la Ley 1/1998.

2.— El nuevo plazo de prescripción y su fecha de entrada en vigor

Seguramente no sería exagerado afirmar que constituye ésta una de las cuestiones estrellas de la Ley 1/1998. La prescripción es una de las instituciones jurídicas más difundidas entre quienes no son expertos en derecho, en general, y no digamos entre contribuyentes. La novedad esencial que nos presenta el art. 24 radica en la reducción generalizada del plazo. A partir de la entrada en vigor de la norma el plazo de prescripción se reduce a cuatro años. Es lógico que por ello sea ésta una de las novedades más difundidas de la Ley. En torno a esta cuestión quiero hacer algunas consideraciones generales, al tiempo que deberé justificar por qué la traigo entre las que afectan de forma específica a las Comunidades Autónomas.

Una breve consideración para justificar su tratamiento específico. La prescripción es una institución jurídica que sanciona la falta de diligencia del acreedor en el ejercicio temporáneo de sus acciones. Se presenta así como la excepción que el deudor podrá oponer cuando se le exija de forma extemporánea el cumplimiento de obligaciones. Al tiempo, las especiales características del modo de cuantificación de la deuda tributaria que exigirá, si bien no con carácter generalizado, la actividad de la Administración tendente a su determinación cuantitativa, es institución en el ámbito tributario que ha generado una amplia polémica doctrinal para distinguir en su seno auténticos plazos de prescripción de otros que más parecen adquirir perfiles de caducidad. El hecho es que con carácter general la nueva norma reduce estos plazos a cuatro años. Desde luego también se verán afectadas las deudas pendientes de cobro referidas a los tributos autonómicos. Las acciones administrativas de liquidación; la acción para imponer sanciones y el derecho de los contribuyentes a la devolución de ingresos indebidos en el ámbito autonómico, no escapan a ese ámbito de influencia.

La norma afecta especialmente a las Comunidades Autónomas en atención a diversas consideraciones. En primer lugar, porque entre los Impuestos cedidos de exclusiva gestión por parte de la Administración autonómica —el ISD y ITPAJD, señaladamente— se produce, sobre todo en el primero de los mencionados, una mayor actividad administrativa de liquidación supuesta la posibilidad legalmente prevista de que el contribuyente no liquide la deuda, sino que se limite sencillamente a la presentación de los documentos que la fundamentan. También porque en el ámbito de ambos impuestos se generaliza la actuación administrativa tendente a la comprobación de valores. En suma, son dos figuras tributarias que se ven especialmente afectadas por la reducción del plazo de prescripción. No es necesario recordar, además, cuán generalizada práctica es, en el ámbito del Impuesto sobre Sucesiones, que los contribuyentes silencien los hechos, no inscriban a su nombre, etc., en beneficio de la prescripción. La Administración en el ámbito de las Comunidades Autónomas se verá así especialmente afectada por el acortamiento del plazo de prescripción y deberá esmerar su diligencia en el ejercicio de las acciones tendentes a la liquidación tributaria en el seno del procedimiento de gestión.

Al hilo de estas consideraciones quiero suscitar aquí una cuestión que afecta especialmente al mencionado ISD. Como es sabido el art. 64.a) LGT establecía una salvedad para el Impuesto sobre Sucesiones de 10 años. Posteriormente, el art. 25 de la Ley 29/1987 que aprobaba el nuevo Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones estableció un plazo de prescripción de 5 años, con la clara intención de establecer un único plazo de prescripción en el conjunto del Sistema Tributario. No obstante, permanecía inalterada la redacción originaria de la LGT de modo que, hasta la fecha, la función unificadora de plazos se operaba porque la redacción del art. 25 LISD, ley especial y posterior en el tiempo, derogaba lo establecido con carácter excepcional en la LGT para el ISD. La nueva redacción del art. 64 ha olvidado ese extremo y, aunque claramente con la intención de extender a la totalidad del Sistema el plazo de cuatro años, no ha hecho referencia alguna al ISD. Tal vez algún funcionario puntilloso, en el ámbito autonómico de aplicación del Impuesto, pudiera entender que, en la medida en que no se ha derogado de forma expresa el art. 25 ISD, la nueva redacción del art. 64 LGT no le afecta. Tal interpretación significaría que el nuevo plazo de cuatro años no se aplicaría en el ámbito del ISD. En nuestra opinión es clara la voluntad unificadora de la LDGC. Y aunque hubiera sido una manifestación de mejor técnica legislativa *recordar* el expediente legislativo mediante el que se unificó a partir del 1 de enero de 1988 el plazo de prescripción de cinco años, de modo que una mención expresa a la derogación del art. 25 ISD hubiera sido deseable, no por ello es defendible, en nuestra opinión, atenerse a una literal no derogación de la norma especial —el art. 25 ISD— para defender que, en el ámbito de ese Impuesto, el plazo de prescripción sea de cinco años. Nuestra opinión, por tanto, es que la nueva redacción del art. 64 LGT deroga el art. 25 ISD y también en el ámbito de este Im-

puesto el nuevo plazo de prescripción a partir de 1 de enero de 1999 es de cuatro años. Con posterioridad a la publicación de esta opinión, la DA VI de la Ley de Tasas, publicada en el BOE de 14 de julio, ha dado nueva redacción al art. 25 LISD declarando aplicable en ese ámbito el nuevo art. 64 LGT.

Que el nuevo plazo de prescripción sea de cuatro años, como acabamos de afirmar, a partir de 1 de enero de 1999, no es cuestión que pacíficamente pueda afirmarse.

En efecto, una de las cuestiones más polémicas que plantea la Ley 1/1998, radica en la determinación de su entrada en vigor. O para ser más exactos, en la configuración de los problemas de derecho intertemporal, que se presentan especialmente interesantes en relación con las novedades que se han introducido en el plazo de prescripción.

La DF Séptima dispone que tanto el art. 24 de la Ley, como la nueva redacción del art. 64 LGT, entrarán en vigor el día 1 de enero de 1999, siendo así que en el párrafo primero de la misma DF se prevé la entrada en vigor de la Ley a los veinte días de su publicación en el BOE. Esta disparidad de criterios, por lo que hace a la entrada en vigor de su preceptos, llama poderosamente la atención y habrá de afrontarse como cuestión primera a debate, sobre todo, puesta a la luz de la única disposición de derecho transitorio que la Ley contiene: la DT única, en cuyo párrafo primero se dispone la ultractividad de la normativa anterior en relación con los procedimientos tributarios *ya iniciados* antes de la entrada en vigor de la presente Ley.

Esta diversa fecha de entrada en vigor y la única referencia a una cuestión directamente relacionada con el derecho transitorio suscita diversas cuestiones a las que es necesario responder. La cuestión primera que se plantea radica precisamente en la determinación de las situaciones que se ven afectadas por ese nuevo plazo. Como acabamos de señalar, la Ley ha establecido una diversa fecha de entrada en vigor: este precepto, así como el art. 64 LGT, entrará en vigor el 1 de enero de 1999. Sin que se haya dispuesto de forma expresa norma alguna para regular el régimen transitorio, salvo en relación con la ultractividad de la normativa anterior para los procedimientos tributarios ya iniciados (DT Unica), excepción hecha de la imposición de sanciones, cuya aplicación inmediata de la Ley significará la negación de esa ultractividad en relación con aquéllas en las que aún no se haya documentado el resultado de las actuaciones en las actas correspondientes, es decir, negación de la ultractividad de la normativa anterior no obstante háyase iniciado el procedimiento tributario, en este caso el procedimiento de inspección, siempre que aún no se haya documentado el resultado en las actas correspondientes.

En definitiva, en relación con la nueva regulación de la prescripción, la Ley no ha establecido de forma expresa norma alguna para regular el régimen transitorio y ha aplazado la entrada en vigor de esta norma hasta el 1 de enero de 1999.

Varias serán las cuestiones que habremos de resolver: ¿Se puede entender subsumida esta cuestión en la norma general de derecho transitorio establecida en la DT Unica.1? ¿Debe entenderse que la entrada en vigor de la norma el 1 de enero de 1999 supone sencillamente la aplicación del plazo reducido de prescripción sólo para aquellos hechos imposables producidos tras esa fecha? ¿Qué significado ha de atribuirse a la disparidad de criterios en relación con la entrada en vigor consagrada en la DF Séptima? ¿Qué plazo de prescripción hemos de entender aplicable a aquellas situaciones nacidas al amparo de la anterior redacción del art. 64 LGT? ¿Es generalizado el régimen para éstas o, por el contrario, habrá que tener en cuenta otros factores, como, por ejemplo, que la prescripción se ha interrumpido mediante actos de la Administración o del administrado? ¿Qué régimen debemos entender aplicable en aquellos supuestos en los que, no obstante haberse interrumpido el plazo por actuación administrativa, la inactividad de ésta durante un cierto período de tiempo se sanciona con la no interrupción de la mencionada prescripción? Desde luego no creemos haber agotado la posibilidad de cuestiones a plantear, aunque estamos convencidos de que para afrontar con rigor estas cuestiones será oportuno que fijemos algunas ideas generales de teoría general del derecho de interés inmediato en la resolución del problema planteado.

Si decidimos que la entrada en vigor de la Ley en relación con la prescripción el 1 de enero de 1999 supone sólo la aplicación del plazo de prescripción de cuatro años a las deudas originadas o acciones administrativas que deban iniciarse tras esa fecha, estaremos afirmando la ultractividad de la norma derogada —el anterior art. 64 LGT— y negando cualquier grado de retroactividad a la norma derogante —la Ley 1/1998—. Por el contrario, si decidimos que el primero de año de 1999 significa la fecha a partir de la cual cualquier término *ad quem* de cuatro años produce el efecto prescriptivo, estaremos atribuyendo cierto carácter retroactivo —de grado o intensidad mínimos— a la Ley 1/1998 y enervando los efectos ultractivos de la norma derogada, precisamente a partir de la citada fecha.

Nos encontramos ante un clásico problema de derecho transitorio. La doctrina ha defendido que el efecto retroactivo debe derivarse claramente de la voluntad de la Ley, aunque se admita la retroactividad tácita. En mi opinión, si la regla del intérprete, *ex art. 2.3 Cc.*, debe ser la no presunción de retroactividad, es decir, la presunción de irretroactividad, la ablación del efecto ultractivo se producirá, en todo caso, como consecuencia del efecto retroactivo de la nueva norma. El corolario de nuestra anterior afirmación se impone: el derecho intertemporal supone que o bien se dota de algún efecto retroactivo a la norma derogante o bien se acepta la virtud ultractiva de la derogada. Negar ambas posibilidades supondrá crear una laguna legal o, en el mejor de los casos, un difícil problema de determinación de la regla aplicable, de aquélla que norme las situaciones nacidas bajo la vigencia de la ley ahora sustituida, las

cuales, si se quieren reguladas por la norma nueva, han de constituir regla que conste de forma fehaciente en la ley derogante, porque será voluntad clasificable entre los efectos retroactivos de ésta.

Desde estas consideraciones es evidente que hasta el 1 de enero de 1999 el plazo de prescripción será de cinco años. El debate radica en determinar el ámbito de aplicación del nuevo régimen a partir de 1999. El efecto retroactivo no ha sido expresamente enunciado. Las situaciones nacidas al amparo del anterior régimen jurídico de la prescripción se regirán por la norma antigua, salvo que podamos encontrar la voluntad —tácita en este caso, desde luego— de enervar los efectos ultractivos de la norma derogada.

Dos son los preceptos a barajar: la DF Séptima y la DT única. A favor de la aplicación del efecto ultractivo, podría argüirse ésta; en defensa del conocido como *efecto inmediato* de la norma nueva, aquélla.

Esta última sólo tiene una explicación razonable, sobre todo si se tiene en cuenta la disposición de similar naturaleza que aparecía en el Proyecto de Ley, el aplazamiento de la entrada en vigor supone la tácita voluntad de que la Ley, a partir de ese momento, se aplique a la generalidad de las situaciones pendientes de prescripción. Precisamente por esa razón, se ha querido aplazar este efecto de la norma. La Administración goza de un plazo de tiempo adicional —adicional respecto del resto de la norma que entra en vigor a los 20 de días de su publicación en el BOE— para regularizar, para controlar, para poder interrumpir los plazos de prescripción regidos por la norma anterior. Si fuese otra la voluntad de la Ley no hubiera sido preciso aplazar su entrada en vigor. La necesaria explicitación —aun tácita— de la voluntad de enervación de los efectos ultractivos de la norma anterior están precisamente en esa DF Séptima.2.

Desde nuestro punto de vista, debe calificarse esta solución como una manifestación de retroacción de la norma, si bien de las denominadas de carácter mínimo o débil. Otros califican el fenómeno de *efecto inmediato* de aplicación de la Ley nueva, siguiendo la conocida tesis del civilista ROUBIER. En cualquier caso, la necesaria explicitación de la voluntad legislativa existe y nada impide que ese efecto se produzca, según hemos argumentado ya, de forma suficiente en nuestra opinión.

Pudiera acaecer que la interpretación de los órganos administrativos no fuera proclive a esta solución, trayendo a colación la existencia de una norma de derecho transitorio, la DT única.

Desde las ideas que hemos resumido páginas atrás, no sería difícil argumentar que, frente a la hipótesis que acabamos de defender, la existencia de la DT única es argumento para aplicar el plazo de cinco años a todas las situaciones cuyo momento inicial se produjera bajo la vigencia de la Ley antigua.

En efecto, podría la Administración desarrollar el argumento de la ausencia de una clara norma que manifieste la voluntad de despliegue de un mínimo efecto retroactivo. La LDGC carecería de *efecto inmediato*, de modo que el plazo de cinco años seguiría aplicándose. ¿Cuál sería su ámbito? Esta interpretación encontraría su fundamento normativo en la DT única.1 y significaría considerar que la expresión *procedimientos tributarios ya iniciados* debe entenderse también como *plazos de prescripción ya comenzados*. Opinamos que ninguno de los dos argumentos puede sostenerse.

En primer lugar, porque la voluntad normativa de enervar los efectos ultractivos de la norma derogada existe y es clara: si esa voluntad no existiera, el aplazamiento de la entrada en vigor de la DF Séptima carecería de fundamento, y de su propia existencia podemos deducir aquélla.

En segundo lugar, debemos hacer aquí algunas consideraciones sobre los procedimientos tributarios. Si un procedimiento tributario se ha iniciado porque la Administración ha realizado actuaciones de comprobación abreviada (art. 121.2 LGT), por ejemplo, la prescripción se interrumpe, será la dilación indebida o la interrupción sin causa la que puede, en su caso, reabrir el plazo prescriptivo, mas en ese caso difícilmente se podría incluir el supuesto bajo la expresión *procedimiento tributario ya iniciado*.

Los actos del sujeto no abren un procedimiento tributario, cumplen con el deber de declarar, por ejemplo, y a partir de una fecha preestablecida por la norma (art. 65 LGT) comienza a correr ese plazo, mas esa fecha objetiva en ningún caso puede asimilarse o entenderse subsumida en la expresión *procedimiento tributario ya iniciado*. Precisamente el inicio del procedimiento interrumpiría el plazo de prescripción. El relativo efecto retroactivo débil o mínimo que apreciamos opera como consecuencia de la voluntad de la DF Séptima, precisamente porque a partir de 1 de enero de 1999 el término *ad quem* para considerar cumplido el plazo prescriptorio será cuatro años. El 1 de enero de 1999 deberemos entender prescritas cuantas acciones o derechos se hubieren iniciado hace más de cuatro años. Para incentivar la diligencia administrativa, para proporcionar un plazo de tiempo más amplio durante el cual la Administración pueda intervenir con objeto de interrumpir el plazo de prescripción, se proporciona ese plazo adicional de entrada en vigor *porque* es voluntad de la LDGC que a partir de 1 de enero de 1999 la entrada en vigor del nuevo plazo de prescripción sea de cuatro años a todos los efectos.

Para dar por zanjada esta cuestión, algunas consideraciones colaterales. En primer lugar, por reducción al absurdo, si prevaleciera la tesis contraria la DF Séptima.2 carecería de fundamento; se generaría una situación poco respetuosa con el principio de seguridad jurídica al hacerse convivir dos plazos de prescripción diversos en atención al término *a quo*; se produciría un duro revés al efecto propaganda de la Ley ya que se aplazaría el efectivo reforza-

miento de los derechos del contribuyente, como quiere que se entienda esta reforma de los plazos de prescripción la Exposición de Motivos de la LDGC, en donde, por cierto, se encuentra una expresión que abona la tesis que defendemos cuando se habla de la reducción y *con carácter general* de los plazos.

Desde luego haciendo gala de mejor técnica legislativa, la solución que proponemos fue la utilizada por la DT Primera de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones cuyo art. 25 reducía el tradicional plazo de prescripción de 10 años por este Impuesto, dejándolo reducido a cinco años. Dicho precepto, en aplicación de la citada DT Primera de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, se declaraba de inmediata aplicación, también a los plazos prescriptivos iniciados con anterioridad a su entrada en vigor, solución que es precisamente la que defendemos.

La solución, única a todos los efectos, de las cuestiones que suscitamos al iniciar estas reflexiones, es clara: a partir de la entrada en vigor del art. 24 LDGC —al tiempo que la del art. 64 LGT— el plazo de prescripción es de cuatro años, abstracción hecha del régimen vigente en el momento de iniciarse y de las interrupciones que hayan podido producirse durante su período de producción.

No compartimos, por tanto, la tesis de una prestigiosa doctrina (FALCON) que comentando los problemas suscitados por la modificación del plazo de prescripción del ISD, al que nos hemos referido, consideraba que el efecto retroactivo débil que tal modificación implicaba no autorizaba a considerar que el nuevo plazo pudiera comenzar a correr con anterioridad al inicio de la entrada en vigor de la Ley. En nuestra opinión, por cierto coincidente con la respuesta a Consulta a la Administración de 27 de julio de 1988, citada por FALCON, con independencia del momento en que se inicie el plazo, la prescripción será de cuatro años.

La fecha de inicio puede ser anterior a 1 de enero de 1999, ya que la modificación operada no es respecto del *dies a quo* sino la del *dies ad quem*, y precisamente el relativo efecto retroactivo, la enervación del efecto ultractivo de la norma ahora modificada, se producirá porque los plazos iniciados al amparo de la norma que estipulaba cinco años, ahora son de cuatro. Por tanto, insistimos en ello, se considerarán prescritos los derechos y acciones a que se refiere el art. 24 que cumplan o hayan cumplido cuatro años a partir de 1 de enero de 1999.

Una última cuestión queremos suscitar antes de dar fin al comentario de este precepto. Como es sabido, a partir de la entrada en vigor de la LDGC, el procedimiento sancionador se realiza mediante expediente distinto o independiente del instruido para la comprobación e investigación. Ello supondrá, lógicamente, que la sanción ya no formará parte de la deuda tributaria, como hasta ahora disponía el art. 58.2.e) LGT; antes bien constituirá una deuda au-

tónoma. Desde este presupuesto cabe suscitar la cuestión del silencio del art. 64 acerca del plazo de prescripción del cobro de las sanciones tributarias. En la medida en que, hasta ahora, integraban la deuda tributaria *ex art. 58.2.e)*, el plazo de prescripción de este componente de la deuda se debía entender incluido en el apartado 64.b) LGT. Si ahora la sanción constituye deuda autónoma, debe tener, lógicamente un plazo autónomo de prescripción que el legislador no ha mencionado. La cuestión no queda en la denuncia de un mero olvido del legislador. En efecto, en atención al carácter subsidiario de la LPAC en el ámbito tributario, tal vez no sea inocuo recordar que el art. 132 de esa norma establece plazos de prescripción para las sanciones, en los casos en que las leyes no establezcan lo contrario, como sucede en nuestro caso. El silencio de la LDGC y de la LGT en relación con el plazo de prescripción del cobro de las sanciones, nos llevaría a entender la aplicación del art. 132 LPAC en el ámbito tributario. La consecuencia es clamorosa, a tenor del citado texto, las sanciones muy graves prescribirán a los tres años; las graves a los dos, las leves al año. Este plazo comenzará a contarse desde el día siguiente a aquél en que adquiera firmeza la resolución por la que se impone la sanción.

Es nuestra opinión que la situación creada se debe a un olvido del legislador o, en cualquier caso, a un defecto de técnica legislativa. No es aventurado pensar que no ha sido voluntad del legislador establecer, por la vía de la subsidiaria aplicación de la LPAC en el ámbito tributario, un plazo de prescripción distinto —tan distinto— para las sanciones tributarias. Mas también es inatacable la posición de quien argumentara en los términos expuestos. En tanto no se modifique expresamente la norma contenida en el art. 64 LGT y se establezca una expreso plazo de prescripción para el cobro de las sanciones, es nuestra opinión, en atención a lo expuesto, que el plazo de prescripción de las sanciones tributarias, resultado de la aplicación del procedimiento independiente y separado a que se refiere el art. 34 LDGC es el establecido en el art. 132 LPAC.

3. — El ejercicio de los derechos de información y asistencia

Entre los derechos generales del contribuyente, menciona el art. 3.a) el *derecho a ser informado y asistido por la Administración tributaria en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias acerca del contenido y alcance de las mismas*. Bajo este epígrafe genérico podemos englobar varias cuestiones diferentes que afectan con diferente intensidad aunque de forma específica a la Administración tributaria de las Comunidades Autónomas. Se trata de las respuestas —a pesar de lo que anuncia la Exposición de Motivos de la Ley— en su mayoría no vinculantes a las consultas tributarias (art. 8). En segundo lugar, a la posibilidad de adoptar acuerdos previos de valoración por parte de la Administración a instancia de los interesados (art. 9). Y en último lugar, de al-

guna forma conectado con la anterior, aunque constituyendo un supuesto autónomo, a la posibilidad de conocer, antes de realizar la operación correspondiente, el valor que la Administración va a atribuir a los bienes inmuebles que vayan a ser objetos de transmisión o adquisición (art. 25).

Se produce aquí también uno de los defectos más acusados del texto que comentamos: la reiteración que es producto, a la vez, de la falta de sistemática y de una inconfesable intención de acumular preceptos para crear una falsa impresión. Un aspecto directamente conectado con este deber de la Administración que se corresponde con un derecho del ciudadano, se reitera con carácter genérico en el art. 20 al establecer un genérico deber de facilitar el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de las obligaciones tributarias, resultado de una concepción funcionalizada de las relaciones tributarias enraizadas en el cumplimiento del mandato constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. De ahí, por otra parte, que el derecho a ser informado del valor de los inmuebles sea asimismo autónomamente contemplado en el apartado m) de la relación que se contiene en el art. 3, cuando es obvio que puede entenderse subsumido en el mencionado apartado a). La función propaganda se evidencia por enésima vez.

A) *Derecho a ser informado del valor de los bienes inmuebles:
Una variación sobre las consultas tributarias*

Hay que enmarcar esta norma entre los derechos derivados del deber genérico de información y asistencia de la Administración tributaria contemplado en el art. 20. La formulación de ese *derecho* aparece en la relación del art. 3 de la Ley en el apartado m), del que el artículo que comentamos no es más que su desarrollo. Supone, como veremos de inmediato, una ampliación de los supuestos de consultas, mal conocidas como *vinculantes*, a que se refiere el art. 107 LGT, aunque no expresamente mencionado en el art. 8 de esta Ley que, como es sabido, se refiere a las consultas tributarias, sin que por ello se modifique sustantivamente el art. 107 LGT, precepto, de otra parte, expresamente declarado en vigor por la DDU.3 de esta Ley.

Este art. 25 contempla un supuesto bien diferente del que afronta el art. 9 que se refiere a acuerdos previos de valoración, llamamos la atención sobre esta diferencia de objeto y de regulación, porque una lectura apresurada de ambos puede llevar a conclusiones diversas y erradas.

Según acabamos de calificar, este precepto aparece como una nueva variante de la consulta tributaria. Variante cuya novedad se explicita, en primer lugar, en lo que al objeto se refiere; en segundo lugar, a su naturaleza jurídica. Ahora se presenta como un derecho del ciudadano, así lo configura el art. 3.m) de la Ley, carácter que confirma la expresión del art. 25 al establecer el man-

dato referido a cada una de las Administraciones Tributarias competentes de la gestión del Impuesto correspondiente. De manera concisa podríamos decir que se pasa de la mera posibilidad de consultar (*ex art. 107 LGT*) al deber de contestar (*ex art. 25 LDGC*), deber cuyo reflejo se articula como un derecho del contribuyente (art. 3.m LDGC), conclusión que se verá confirmada en virtud del art. 8.1 LDGC al establecer que la Administración tributaria *deberá contestar por escrito* las consultas así formuladas.

Por lo que se refiere al objeto, la modificación se sustancia en el contenido de la consulta: el valor de los bienes inmuebles que vayan a ser objeto de adquisición o de transmisión. Se trata de una adición al ámbito objetivo de las consultas tributarias que, hasta ese momento, se sustanciaban en relación con el régimen, la clasificación o la calificación tributaria que les pudiera corresponder al consultante. Se trataba de consultas sobre el alcance y significado de la aplicación de una norma tributaria. Ahora se trata de obtener información sobre el valor que la Administración le atribuirá al objeto de una transmisión o adquisición, concretamente de bienes inmuebles.

Con anterioridad hemos advertido acerca de la necesidad de distinguir el supuesto que contempla esta norma con la previsión de futura legislación que se hace en el art. 9. Aquí se trata, insistimos, de una variante de consulta tributaria *ex art. 107 LGT*, allí se prevé la posibilidad de que las normas de los impuestos correspondientes prevean la posibilidad de que la Administración determine con carácter previo y vinculante, por ejemplo, el valor de un bien a los efectos de su transmisión. La similitud de la cuestión, en atención a la parcial identidad del objeto, provoca que insistamos en la diversidad de soluciones que afrontan las normas en cuestión.

El resultado de la consulta, la respuesta que se obtenga de la Administración, seguirá el régimen general de éstas, es decir, carecerá de efectos vinculantes. En efecto, nótese que a tenor de lo dispuesto en el art. 25.2, cualquiera que sea la respuesta que se obtenga, no será óbice para que el resultado pueda modificarse mediante la correspondiente comprobación administrativa.

En efecto, no obstante la inducción a la creación de falsas expectativas que genera la Exposición de Motivos al referirse a la posibilidad de formular consultas cuya contestación tendrá efectos vinculantes para la Administración, la cruda realidad es que el art. 8, al disciplinar el *nuevo* régimen de la consulta tributaria, lo hace de modo que el núcleo de la cuestión, el carácter vinculante de la respuesta, se atribuirá en la forma y en los supuestos previstos en la LGT y en las leyes propias de cada tributo.

Nada nuevo, por consiguiente, en relación con el carácter vinculante. Las consultas tributarias seguirán obteniendo respuestas no vinculantes de la Administración salvo los supuestos previstos en los párrafos 4 y 5 del art. 107 LGT. El supuesto de *valoración de bienes* que tiene por objeto el art. 25 que

comentamos no es una excepción. El valor que atribuya la Administración al bien inmueble no le vinculará, dicha información no impedirá la posterior comprobación administrativa, de la que podrá derivarse un mayor valor del bien inmueble.

El art. 25 no prevé el plazo para la contestación de la Administración. Cuestión no baladí en atención al objeto de la consulta. Del contexto normativo que regula la cuestión —arts. 8 y 25 LDGC y 107 LGT— parece que pueda derivarse la siguiente conclusión, ciertamente no venturosa para el contribuyente, la Administración no tiene fijado un plazo para contestar. En efecto, nótese, en primer lugar, que el art. 25 no fija plazo alguno; en segundo lugar, que una de las modificaciones más notables que introduce el art. 8 Ley 1/1998 en el régimen de las consultas del art. 107 estriba precisamente en la fijación de un plazo máximo para contestar de seis meses, mas nótese que el mismo se predica exclusivamente de las que tengan carácter vinculante a tenor de la LGT (art. 107) y en las leyes propias de cada tributo, supuesto que no es el previsto en el art. 25. La valoración que la Administración atribuya el bien objeto de la consulta no tendrá carácter vinculante y, por tanto, pertenece a la categoría de las que no tienen un plazo predeterminado en el que deban producirse, con independencia de que ni siquiera para las que sí lo tienen fija la norma sanción alguna por su incumplimiento.

La carencia del efecto vinculante lo derivábamos de la afirmación que se hace en el párrafo 2 del art. 25, a cuyo tenor la existencia de una valoración previa por parte de la Administración en virtud de la consulta no impedirá la posterior comprobación administrativa. Radicará aquí una de las más notables diferencias, como enseguida veremos con mayor detenimiento, entre lo que aquí se regula y la propuesta de modificación normativa que prevé el art. 9, por cuanto en este caso la Administración comprobará los hechos y circunstancias declaradas por el contribuyente (art. 9.5 LDGC) y, posteriormente, fijará un valor que, lógicamente, podrá ser diferente del propuesto por el contribuyente y podrá tener carácter vinculante en los términos que se establezcan en la normativa del Impuesto que introduzca esta novedad prevista en el art. 9, obsérvese que este precepto pertenece a los llamados por la doctrina (PALAO) *didácticos* cuya efectividad depende de que una Ley lo ponga en práctica, sin efectividad inmediata alguna, añadiríamos nosotros, y sin posibilidad alguna de que el eventual afectado pueda instar su aplicación, un precepto asimismo propagandístico, en el más estricto sentido del término.

En relación con la Administración competente para evacuar la consulta, establece el párrafo 1 del art. 25 que será aquella a la que corresponda la gestión del Impuesto correspondiente. Tratándose de transmisión o adquisición de inmuebles, hay que pensar, fundamentalmente, en cuatro figuras impositivas: IVA e IRPF, de una parte; de otra, ITPAJD e ISD. Los órganos de gestión de la Administración Central, en el primer supuesto; los órganos de gestión de

la Administración de las Comunidades Autónomas, en el segundo. Ciertamente no olvidamos que en relación con ciertas Comunidades Autónomas el IRPF está parcialmente cedido, mas su gestión, en todo caso, en aplicación del art. 14.2 de la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de Cesión de Tributos, se llevará a cabo por los órganos estatales. La norma parece clara al respecto. No obstante la lógica interna que aparentemente la sustenta, parece que ha ignorado el art. 13.2.a) de la Ley 30/1983, de Cesión de Tributos, vigente para aquellas Comunidades que no asumieron en todo o en parte el nuevo régimen de cesión, en virtud de lo dispuesto en el art. 26 de la Ley 14/1996.

En el precepto citado de la Ley 30/1983 se establece que no serán objeto de delegación las competencias para la resolución de las consultas vinculantes; norma que asimismo recoge el art. 14.2.a) de la Ley 14/1996. En esta segunda se hace referencia a las consultas reguladas en el art. 107 LGT, es decir, tanto las que poseen carácter vinculante como las que carecen de dicho efecto, lo que puede aclarar la equívoca expresión del art. 13.2.a) de la Ley 30/1983, que parece ceñir la salvedad de delegación sólo a las consultas vinculantes, expresión incorrecta que debe entenderse referida a las consultas tributarias.

La cuestión no puede solventarse interpretando que la ley posterior en el tiempo, en este caso la LDGC, ha derogado a las anteriores, Ley 30/1983 y Ley 14/1996, en atención al peculiar procedimiento de formación de estas normas, según ya declaró la STC 181/1988 al establecer respecto de ellas una reserva especial de procedimiento que se concreta en su peculiar sistema de producción normativa.

Llegados a este punto sólo quedan dos opciones interpretativas, la primera pasa por considerar que, en todo caso, los órganos competentes son los que se derivan de la aplicación de las Leyes de Cesión, es decir, los órganos de gestión de la Administración Central ya que las competencias en relación con las consultas no se han delegado, *sic* expresamente se han excluido de la delegación. Lo que vendría a poner en entredicho la competencia de información atribuida a la Administración que tenga, a su vez, atribuida la gestión del Impuesto correspondiente. El legislador habría ignorado su propia obra, al entender que toda Administración que tiene la competencia de gestión del Impuesto es, a su vez, competente para evacuar consultas, extremo incierto según acabamos de ver y, además, insusceptible de ser modificado por la Ley 1/1998 en aplicación del principio *lex posterior derogat priori*, en atención a lo establecido en la STC 181/1988.

La segunda posibilidad interpretativa consistiría en no considerar esta información a que se refiere el art. 25 como consulta tributaria a los efectos de la delegación de competencias a que se refieren las leyes de cesión. Técnica-mente nos parece la interpretación menos correcta, porque es evidente que

funcionalmente deben entenderse subsumida en la categoría de consulta tributaria. El dato de su dispar tratamiento normativo —arts. 8, de una parte; 25, de otra— podría abonar una solución que salvaría el problema competencial que, en nuestra opinión, ha creado el desconocimiento del ordenamiento por el propio legislador (*sic*, en realidad por el redactor del Proyecto de Ley y por quienes tienen la competencia para realizar estas observaciones en sede de elaboración de normas). No se entendería que la *información* a que se refiere el art. 25 deba subsumirse bajo el término estricto de consulta tributaria evitando así la colisión normativa que esa atribución competencial ha generado. Si prosperase esta interpretación, desde luego extraordinariamente forzada, los órganos competentes para la evacuación de la información a que se refiere este artículo serían los órganos de la Administración tributaria de las Comunidades Autónomas en relación con los tributos cuya competencia en materia de gestión tienen delegada, como es sabido el ITPAJD, así como el ISD.

El contribuyente tendrá derecho a ser informado del valor de los bienes inmuebles, esta forma de exponer la cuestión objeto del precepto no es del todo precisa. En efecto, más que el conocimiento del valor objeto de la transmisión, al contribuyente le interesa conocer el valor que le atribuirá la Administración a los efectos del correspondiente Impuesto. El valor de mercado estimado administrativamente se convierte así en el objeto de la información que habrá de proporcionar la Administración. La norma no establece el procedimiento ni los criterios mediante los que obtendrá la información solicitada por el contribuyente, al tiempo que se prevé la posibilidad de resultados divergentes —entre el resultado de la información y el de la comprobación administrativa—.

La duda que surge inmediatamente estriba en determinar cuáles sean los criterios de valoración empleados en la determinación del valor objeto de la información, ya que podrán ser diferentes de los utilizados en la comprobación de valores, porque si así no fuera, mal podría plantearse una cuestión de desavenencia entre ellos.

Más si los criterios de valoración son diferentes, habrá que motivar la utilización de ese diferente modo de valorar. La norma no añade, precisamente, seguridad jurídica al polémico asunto de la valoración de bienes inmuebles. La carencia de mayores especificaciones en torno a los criterios a seguir para proporcionar esa información, provoca que no podamos sino realizar alguna especulación, aunque estemos convencidos del alto grado de probabilidad de su verificación.

Si la Administración, como sería lo lógico, emplease identidad de criterios, métodos y medios técnicos, en la obtención del valor objeto de la información y en el procedimiento de comprobación de valores, no podrán producirse disparidades de valor. Pero la norma prevé esa posibilidad, de donde no es aventurado pensar que la Administración informará sobre unos criterios

provisionales, aproximativos, circunstanciales, incluso *calculando por elevación*, y sólo a lo largo del procedimiento de comprobación de valores adoptará unos métodos más precisos. Esta última afirmación nos lleva, además, a plantear una cuestión adicional, acerca de la posibilidad de la Administración de determinar valores sin atenerse a criterios preestablecidos, a normas establecidas previamente, cuyo grado de cumplimiento pueda ser apreciado jurisdiccionalmente. Nada de esto parece que se aplicará en los supuestos de determinación del valor objeto de la información, por otra parte, no susceptible de recurso (*ex art. 107.7 LGT*). ¿Qué trascendencia atribuir entonces a esa información?

Si esto es así, y desgraciadamente la norma proporciona datos más que suficientes para pensarlo, el pretendido derecho queda reducido a un adorno más del sistema. A una inutilidad, a un deber incómodo de cumplir y a un derecho inane.

Nótese que el auténtico derecho, integrable entre los elementos que proporcionarían un incremento de la seguridad jurídica en las relaciones con la Administración tributaria, pasaría por conocer, de forma definitiva y previa, el valor que la Administración va a atribuir al objeto de la transmisión, lo que aquí no se consigue en la medida que el valor objeto de la información puede ser susceptible de modificaciones posteriormente. La información recibida en esas condiciones no sirve para nada. No puede constituir un elemento más de la decisión a adoptar, supuesta su susceptibilidad de cambio.

Especificando lo que ya se establece, con carácter general, en el art. 5.2 LDGC, así como lo que se advierte en el 107.2 LGT, el párrafo 2 del artículo que comentamos establece que el contribuyente no incurrirá en ningún tipo de responsabilidad cuando haya seguido los criterios de la Administración en sus actuaciones, en aquellos casos en los que el valor resultante de la comprobación administrativa fuera diverso del que fue objeto de la información requerida.

Algunas consideraciones nos sugiere este precepto. En primer lugar, tal parece que la norma esté sugiriendo que *siempre* el valor resultado de la comprobación será mayor que el de la información. No necesariamente deberá ocurrir así, e incluso nos atrevemos a decir que si se desarrolla el ejercicio de esta competencia como hemos aventurado, en muchas ocasiones resultará que el valor objeto de la comprobación resultará menor que el de la información. Desde luego, hay indicios para pensar que aquél se va a obtener en un procedimiento que ofrece mayores garantías y fiabilidad que éste, en el que en tantas ocasiones es de temer que la Administración no quiera predeterminar valores que pudieran resultar menores y actúe con criterios de valoración al alza. Es evidente que si esto ocurre el valor que prevalecerá será el resultado de la comprobación.

La norma es poco precisa en la utilización de los términos, parece evidente que quiere decir que el contribuyente no cometerá ninguna infracción, ni podrá ser sancionado, mas no menos evidente es que se producirá la exigencia de las cuotas tributarias correspondientes al nuevo valor, así como los correspondientes intereses de demora. Tampoco es novedad ésta, digna de especial celebración; recuérdese que en el ámbito del Impuesto sobre Sucesiones, por ejemplo, una norma de similar objetivo prevé la posibilidad de declarar ateniéndose a los valores derivados de la aplicación de las normas del Impuesto sobre el Patrimonio, lo que, en todo caso, lo excluirá de la posibilidad de sanciones en caso de resultar posteriormente mayor valor de la comprobación administrativa.

Con la norma contenida en el art. 25 no parece que se haya avanzado de forma sustantiva en la solución del gravísimo problema, generador de innumerables controversias con la Administración, de las valoraciones de bienes, señaladamente los inmuebles. Existe una peligrosa —e ilegal— tendencia a objetivar estas valoraciones, en un proceso de progresivo alejamiento de la realidad tributaria de los principios constitucionales tributarios. Conocer el criterio de valoración administrativo hubiera introducido un factor de racionalización en la toma de decisiones de los contribuyentes, que el dato proporcionado por la Administración no sea vinculante y pueda ser enervado mediante la correspondiente comprobación administrativa deja las cosas prácticamente como estaban, es decir, de forma insatisfactoria. Otra ocasión más, perdida y el principio de seguridad jurídica, ciertamente no más reforzado.

B) Adopción de acuerdos previos de valoración

Incluido dentro del Capítulo que tiene por objeto la *Información y asistencia en el cumplimiento de las obligaciones tributarias*, el art 9 prevé la posibilidad de que los contribuyentes propongan a la Administración tributaria la valoración de los elementos constitutivos del hecho imponible. Esta posibilidad está condicionada a que *las leyes o reglamentos propios de cada tributo así lo prevean*. La razón de traer su tratamiento aquí se justifica en atención a que es norma que en parte puede confundirse con la anterior. En segundo lugar, porque será la Administración tributaria de las Comunidades Autónomas la más afectada, sobre todo porque el ámbito propio de los impuestos que sugieren la necesidad de esa información será en gran medida los cedidos a las Comunidades cuya gestión les corresponde: ISD e ITPAJD, aunque ciertamente el campo de acción de este precepto puede ampliarse más, al referirse su párrafo primero a rentas, productos, gastos, etc.

Se ha pretendido un paralelismo con el art. 16 LIS, hasta el punto de que en el Debate de la Ley se defendió la idea de que este precepto significaba la generalización del contenido de aquél en el resto del ordenamiento tributario.

Forma parte este precepto de los que no son aplicables por sí mismo, anuncia la posibilidad de una regulación ulterior. Es necesario por tanto que las normas se modifiquen para introducir esta posibilidad. En nuestra opinión, en la medida en que el acuerdo (*sic*) afecta a elementos esenciales del tributo como son el hecho imponible y la base imponible, parece razonable defender que la previsión debe contenerse en una ley.

Al igual que ocurría en el caso anterior, es un precepto llamado a aumentar la seguridad jurídica y la confianza en las relaciones tributarias. La gran diferencia estriba en el carácter vinculante de la respuesta que se obtenga de la Administración. En este sentido aparecen estos denominados *acuerdos* como una variante de la consultas, tienen de común con ellas el carácter previo con el que se realizan y se diferencian en que el propio contribuyente propone ya un proyecto de valoración, una propuesta, dice el art. 9.2.

Se concretará en una propuesta por escrito, con anterioridad a la realización del hecho imponible mediante la que el contribuyente propondrá a la Administración Tributaria una determinada valoración.

La razón de suscitarse en el marco de estas palabras esta novedad de la Ley 1/1998 radica en la indeterminación de la Administración que debe producir el acto impropio denominado en la Ley *acuerdo de valoración*. Si acentuamos el paralelismo entre este precepto y el art. 25, la respuesta podría ser la Administración a la que corresponda la gestión del tributo correspondiente. El silencio de la norma y la remisión que se hace a una ulterior modificación de la normativa tributaria obliga a dejar en suspenso esta conclusión, aunque la lógica la impondría.

La más radical diferencia entre estos denominados *acuerdos previos de valoración* y la valoración de inmuebles a que se refiere el art. 25, se encuentra en lo dispuesto en el art. 9.4: la valoración que estime la Administración, coincidente o no con la propuesta del contribuyente, será vinculante para ésta. Este acto administrativo se dictará previa comprobación de los elementos de hecho y de las circunstancias declaradas por el contribuyente. Por esta razón no parece que el término acuerdo sea el más adecuado, en realidad se trata de una propuesta realizada por el sujeto (art. 9.2) que es comprobada por la Administración, y cuyo resultado se comunica por escrito al contribuyente. No hay una transacción entre éste y la Administración como podría sugerir el término *acuerdo* empleado en el art. 9.

Una segunda diferencia notable respecto del art. 25 la constituye que la Administración tiene el deber de contestar *en el plazo fijado en la normativa de cada tributo* (art. 9.4), plazo indeterminado en estos momentos en que aún no se ha producido la necesaria aprobación de la norma legal correspondiente en cada una de las figuras tributarias. La consecuencia de la falta de contestación de la Administración en el plazo previsto, constituye asimismo una nota-

ble diferencia: se entenderá aceptada la propuesta de valoración del contribuyente.

El acuerdo tendrá un plazo de vigencia de tres años, salvo que se disponga lo contrario en la normativa específica que lo establezca, y no será recurrible, sin perjuicio que lo sea la liquidación que, en su caso, se gire teniendo en cuenta ese criterio de valoración.

No deja claro la norma si el grado de vinculatoriedad que establece se produce asimismo en los supuestos en los que el sujeto no ajuste su declaración a la propuesta resultante de la comprobación administrativa, aunque es lógico pensar que sí. Ello comportaría, aun en ese caso, un alto grado de seguridad jurídica para el sujeto que, en todo caso, sabrá antes de realizar el hecho imponible, cuál va a ser el coste tributario máximo de una operación, objetivo que, sin duda, se encuentra entre los que aspira a lograr esta novedad de la Ley 1/1998.

4.— Las reclamaciones económico administrativas: de la doble a la única instancia. Una opción del ciudadano

Por lo que se refiere al *procedimiento de reclamaciones* he de reiterar ideas que vengo defendiendo, desde luego sin éxito alguno desde hace tiempo. No soy el único, si siquiera el primero, en denunciar la falta de valentía del legislador español en romper con el viejo privilegio administrativo de la vía administrativa previa con carácter obligatorio como requisito para el acceso a los tribunales de justicia.

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

El legislador español ha perdido una buena oportunidad de hacer frente a esta aspiración de muchos claramente fundada en preceptos constitucionales. La actual solución (art. 37) ha sido la de arbitrar la posibilidad de que el contribuyente recurra directamente al Tribunal Central en los supuestos en los que esté prevista la doble instancia. Una solución claramente reformista que diría un ortodoxo y que puede colasar el Tribunal Económico Administrativo Central. Mas no se trataba de esto.

En nuestra opinión, y sólo seguimos una sólida corriente doctrinal en el seno del Derecho Financiero y Tributario, es evidente que toda solución que no pase por recursos de carácter potestativo está vulnerando el derecho a la tutela judicial efectiva. Por último, debo nuevamente aprovechar esta ocasión para propugnar públicamente la necesidad de poner coto y fin a una disposición que por omisión asimismo vulnera el derecho a la tutela judicial efectiva.

va. Me refiero a la imposibilidad de dirimir las controversias tributarias locales en el ámbito administrativo. Lo que significa tanto como impedir cualquier vía de recurso dado lo ineconómico de acudir a la vía contenciosa en cuestiones de tan reducida cuantía en la mayoría de los supuestos. De nuevo hay que insistir en el carácter potestativo de este tipo de recursos que posibilitaría la revisión de los actos en una "jurisdicción" menos costosa que la contenciosa. La solución de órganos de revisión locales que de hecho funcionan en algunos municipios es una buena solución que requeriría de una norma legal que les diera carta de naturaleza.

En el seno de las Comunidades Autónomas funcionan asimismo órganos especializados que cumplen la función que en la Administración Central tienen atribuidos los Tribunales Económico Administrativos Regionales, Local y Central, en aplicación de lo dispuesto en el art. 20.1 LOFCA. En Andalucía son las denominadas Juntas Provinciales de Hacienda y la Junta Superior de Hacienda, que actúa en determinados supuestos como Tribunal de Segunda Instancia [art. 6º.1.b) del Decreto 175/1987, de 14 de julio (BOJA de 14 de septiembre)]. Aunque el art. 37 sólo se refiere a la instancia de la Administración central, no parece razonable que se vetara esta posibilidad en el ámbito autonómico, razón por la que hemos traído aquí esta cuestión.

V.— RECAPITULACIÓN

Como acabamos de ver, desde luego sin agotar las cuestiones, no concluye el problema suscitado con la seca afirmación de que las normas contenidas en la LDGC son de aplicación en el ámbito autonómico. Es más, a veces, la complejidad comienza precisamente cuando haya que ponerse a la tarea de encarnar las numerosas normas *programáticas* o *didácticas* de la Ley en la que se ven especialmente implicadas las Comunidades Autónomas.

Yo creo que no se trata sólo de una tarea a afrontar de forma bilateral mediante las denominadas *Comisiones Coordinadoras* a que se refiere el art. 24 de la Ley de Cesión o los *Consejos Territoriales de Dirección para la Gestión Tributaria* del art. 34 de la Ley 14/1996.

Será necesario encontrar cauces de debate, pero sobre todo, de concreción de soluciones, en los que puedan participar de forma activa las diversas Comunidades Autónomas, de forma que la indudable capacidad normativa del Estado en relación con la normativa básica tributaria no genere disfunciones en el diseño de soluciones que han de aplicar otras Administraciones.

Tener en cuenta no sólo la específica normativa tributaria de las Comunidades Autónomas, a veces, como hemos visto, ignorada, al concretar soluciones en la LGCD, sino incluso teniendo presente los criterios de éstas en

cuanto sujetos activos de las relaciones tributarias que se quieren regular, es tarea esencial que no siempre se ha tenido en cuenta al concebir la norma que acabamos de comentar.

VI.— NOTA BIBLIOGRÁFICA

- ARIAS VELASCO, José. "La Ley de Derechos y garantías de los contribuyentes frente a la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común: ¿Singularidad de lo tributario?". Ponencia presentada en la *XV Jornada Anual de la Fundación Antonio Lacuentra*. Barcelona, mayo de 1997. Inédito.
- ARIAS VELASCO/SARTORIO ALBALAT. *Procedimientos tributarios*. Madrid. Marcial Pons. 1996.
- CAPILLA RONCERO, Francisco. "Irretroactividad (Derecho civil)". "Retroactividad (Derecho civil)". *Enciclopedia Jurídica Básica*. Vol III y IV. Madrid. Cívitas. 1995.
- CHECA GONZÁLEZ/ GARCIA LUIS/MERINO JARA/MORENO FERNÁNDEZ. *La reforma de la Ley General Tributaria*. Valladolid. Lex Nova. 1996.
- DE CASTRO, Federico. *Derecho civil de España*. Madrid. Cívitas. 1984.
- ESCRIBANO, Francisco. "El Estatuto del Contribuyente". *XII CONGRESO NACIONAL DE TITULADOS MERCANTILES Y EMPRESARIALES*, bajo el lema "Contabilidad y fiscalidad de la empresa". Granada. 1 de mayo de 1997. Inédito. "La aplicación de la Ley de procedimiento Administrativo Común en otros ámbitos. Especial referencia al procedimiento tributario". *Revista Técnica Tributaria* 27 (1994). "El precio medio en el mercado y su aplicación en la lucha contra el fraude inmobiliario". *Alcabala RHPA* 1 (1995). *La configuración jurídica del deber de contribuir. Perfiles constitucionales*. Madrid. Cívitas. 1988.
- FALCON Y TELLA, Ramón. *La prescripción en materia tributaria*. Madrid. La Ley. 1992.
- GARCÍA AÑO VEROS, Jaime. "Algunas consideraciones sobre el Proyecto de Ley de Derechos y Garantías de los contribuyentes". Reunión de la Asociación Española de Profesores de Derecho Financiero y Tributario. Jávea, abril de 1997. Inédito. "Una nueva Ley General Tributaria. Problemas constitucionales". *Cívitas, Rev. Esp. Der. Fin.* 90 (1996).

- GARCIA BERRO, Florián. *Los procedimientos tributarios y la Ley 30/1992 desde la perspectiva de la Ley 1/1998, de derechos y garantías de los contribuyentes*. Madrid/Barcelona. Marcial Pons. 1998.
- GARCIA DE ENTERRIA, Eduardo y FERNANDEZ, Tomás Ramón. *Curso de Derecho Administrativo (I)*. Madrid. Cívitas. 1997. 8ª ed.
- LÓPEZ MENUDO, Francisco. "Los principios generales del procedimiento administrativo" *RAP* 129 (1992).
- LUCAS DURAN, Manuel. *El acceso a los datos en poder de la Administración Tributaria*. Pamplona. Aranzadi, 1997.
- PALAO TABOADA, Carlos. "Lo 'blando' y lo 'duro' del proyecto de Ley de Derechos y Garantías de los contribuyentes". *EF. Revista de Contabilidad y Tributación*, 38 (1997).
- PEREZ ROYO, Fernando. *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*. Madrid. Cívitas. 1997. 7ª ed.
- PEREZ ROYO/AGUALLO AVILES. *Comentarios a la reforma de la Ley General Tributaria*. Pamplona. Aranzadi. 1996.