

EL CONTRIBUYENTE Y EL DERECHO A LA TUTELA JUDICIAL

ANTONIO CAYÓN GALIARDO

SUMARIO: — I. INTRODUCCIÓN GENERAL Y PLANTEAMIENTO DEL TEMA. — II. UNA APROXIMACIÓN A LOS MOTIVOS DETERMINANTES DEL PROBLEMA. — III. EL ACCESO A LA JUSTICIA: 1. Vías administrativas de resolución de conflictos al margen del sistema ordinario y de la tutela judicial. 2. La cuestión de la notificaciones de los actos dictados por la Administración tributaria. 3. El silencio administrativo en la gestión tributaria. 4. La motivación de los actos de gestión tributaria. 5. La conformidad a las actas de la Inspección y la rebaja de las sanciones. — IV. LA DURACIÓN DEL PROCESO. — V. LAS PRESUNCIONES LEGALES Y LA PRUEBA. — VI. CONCLUSIÓN.

"Hay que exigir a cada uno lo que cada uno puede hacer —replicó el Rey—. La autoridad reposa, en primer término, sobre la razón. Si ordenas a tu pueblo que se arroje al mar, habrá una revolución. Tengo derecho a exigir obediencia porque mis ordenes son razonables".

Antoine de Saint-Exupéry. *El Principito*

I.— INTRODUCCIÓN GENERAL Y PLANTEAMIENTO DEL TEMA

La tutela judicial efectiva, calificada como autentica pieza de cierre de un Estado de Derecho, ha sido proclamada como Derecho fundamental tanto en la Declaración Universal de Derechos Humanos (artículos 8 y 10), en el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos de 16 de diciembre de 1966 (artículo 14) y en la Convención de Roma para la Salvaguardia de los Derechos del Hombre y de las Libertades Fundamentales (artículo 6), recogida en nuestra constitución y esgrimida constantemente por nuestro Tribunal Constitucional¹ y nuestros Tribunales de Justicia.

1. Nuestro Tribunal Constitucional, al enjuiciar la potestad legislativa configuradora del derecho a la tutela judicial ha declarado que esa facultas legislativa no puede incidir en el contenido esencial de ese derecho, imponiendo para su ejercicio obstáculos o trabas arbitrarios o caprichosos que lo dificulten, sin que tal dificultad, este en algún modo justificada por el servicio a un fin constitucionalmente lícito" (STC 174/1995, de 23 de noviembre).

Su formulación y su contenido, no difieren, salvo para la materia penal, en las restantes ramas del derecho aplicable a las relaciones con las administraciones públicas. Por ello podemos definir, en forma genérica, su contenido como "el derecho de acceso (...) a un proceso no desnaturalizado que pueda cumplir su misión de satisfacer las pretensiones que se le formulen. Lo que no supone en modo alguno el derecho a obtener una sentencia favorable, ni siquiera una sentencia en cuanto al fondo"².

Una vez sentado este punto de partida, hemos de comenzar advirtiendo que no es nuestra pretensión, en la realización de este trabajo, acometer un estudio detallado del derecho del contribuyente a la tutela judicial, cuestión que, por otra parte, no implicaría ninguna especialidad resaltable respecto de lo que sería el análisis de este principio-derecho en cuanto debe informar las relaciones entre la Administración y los ciudadanos.

El planteamiento que ahora llevaremos a efecto es más limitado y más específico pues se trata de evidenciar que el ejercicio de este derecho, cuando su titular es el contribuyente (ciudadano-contribuyente), se enmarca en un contexto normativo, institucional y de prácticas administrativas que, sin impedirlo, al menos lo traban, o tratan de trabarlo, de suerte que su efectividad puede resultar limitada.

Esta limitación creemos, y así lo argumentaremos, no proviene de voluntades o decisiones políticas que maliciosamente hayan diseñado un cúmulo de dificultades y excepciones a la intervención del juez cuando se trata de la revisión de los actos de la Administración tributaria, su origen se sitúa en la misma historia del Derecho Tributario, en la legitimación última del tributo como instituto al servicio del Estado social, y a la importancia e influencia que, dentro de los Estados, han adquirido las Administraciones tributarias.

Todos estos factores, y, sin duda, otros más, se entrelazan para configurar una posición o estatus del contribuyente que para alcanzar la tutela judicial de sus pretensiones debe recorrer caminos más largos que los de su posición como ciudadano ordinario y vencer obstáculos y resistencias que tienden a hacerle desistir de la defensa de sus derechos. El examen de estos "límites" a la tutela judicial en materia tributaria, circunscritos al ordenamiento español y a los temas que a nuestro juicio tienen mayor relevancia a este efecto, es, por consiguiente, el objeto de estas reflexiones.

Nuestro examen no está dirigido a la demostración de la existencia de limitaciones legales a este derecho que puedan calificarse como contrarias a la Constitución. El juicio crítico que haremos de algunas de ellas no desprecia su

2. J. GONZÁLEZ PÉREZ, "El Derecho a la Tutela Jurisdiccional" Civitas. 1984, pág. 30

posible utilidad en relación con otros fines y derechos también legítimos, sino que se desprende del examen conjunto de la totalidad de las cuestiones que se analizarán seguidamente.

II.- UNA APROXIMACIÓN A LOS MOTIVOS DETERMINANTES DEL PROBLEMA

Hemos señalado anteriormente que algunas de las causas que han podido incidir en la restricción del derecho a la tutela judicial en materia tributaria residen en la propia historia de las instituciones y de las categorías científicas que integran este sector del ordenamiento

Para ahondar en ellas, recordaremos, aunque sea brevemente, algunas de las circunstancias que han podido ser determinantes del resultado que analizaremos más adelante. En concreto se trata, en primer lugar, de volver nuestra mirada sobre la discutida juridicidad de las normas tributarias y de las consecuencias que se han extraído de esta afirmación. Polémica, ya histórica, que es significativa de la posición que ocupaba este sector del ordenamiento dentro del conjunto del Derecho.

Así, es conocido como en los orígenes del Derecho Tributario alemán e italiano un importante sector de la doctrina postuló el carácter no jurídico de las relaciones existentes entre el poder tributario y el contribuyente³, concluyendo de ello axiomas referentes a la forma en que deberían ser interpretadas o aplicadas estas normas y a la exclusión de los órganos jurisdiccionales en el examen de los conflictos suscitados entre ambos sujetos⁴.

Esta doctrina, aunque no tuvo el mismo respaldo en España, sin embargo no dejó de influir en las construcciones científicas, y a través de ellas en muchas concretas cuestiones de interés práctico⁵.

Otra de las causas que también han contribuido a este estado de cosas viene dada por la significación, especialmente importante, que se ha atribuido a la función, o funciones, desarrolladas por la Hacienda Pública. Para esta breve exposición hemos de comenzar subrayando que actualmente no puede

3. En la doctrina italiana la polémica se mantuvo hasta 1912 y 1939 en que LOLINI y DI PAOLO, respectivamente, defendieron el carácter no jurídico de las normas tributarias, a pesar de que, ya en 1886, ORLANDO había realizado un análisis jurídico de las mismas.

4. Las dificultades del acceso a la jurisdicción en el derecho italiano están resumidas en la obra de F. TESAURO "Istituzioni di Diritto Tributario" Utet (seconda edizione).

5. Así lo señalan J. MARTÍN QUERALT y otros en su "Curso de Derecho Financiero y Tributario". Tecnos. 1998. pág. 218.

cuestionarse la íntima conexión existente entre la realización del Estado social y las funciones redistributivas encomendadas a la Hacienda pública tanto en la vertiente de los ingresos —mediante la realización de la justicia tributaria— como en la del gasto público —mediante la prestación de bienes y servicios públicos que contribuyan a la consecución del bienestar social y a la redistribución de la riqueza.

No obstante esta indudable verdad, sin embargo, a los efectos de nuestra exposición, también es cierto que se han derivado de ella importantes consecuencias que han configurado un bloque de privilegios de que se ha rodeado el Estado-Hacienda Pública. Sea suficiente con recordar el privilegio de inembargabilidad de los fondos públicos —que incide directamente en el derecho a la tutela judicial en cuanto ha limitado la ejecución de las sentencias judiciales—; la ya abolida regla “solve et repete” —que ha gravitado de forma penosa sobre el acceso del contribuyente a la justicia—; o la inejecución de sentencias en caso de grave quebranto de la Hacienda Pública. En todos los casos, estos privilegios han descansado sobre la primacía de los intereses representados por el Fisco en relación a los intereses privados considerados dignos de menor protección.

Las observaciones anteriores, sobre las trabas a la tutela judicial cuando de la Hacienda se trataba, han incidido, creemos, en una “cultura” social en la que los contribuyentes estiman que litigar con aquella es caro, difícil y de dudoso resultado satisfactorio, y en la que la Administración se asienta con rentable comodidad, legitimando su actuación y situación jurídica en un siempre voluminoso, impenetrable y generalizado fraude fiscal.

Son, pues, muchos los factores que históricamente han determinado la especial posición del contribuyente en el ejercicio de su derecho a la tutela judicial. La situación señalada anteriormente solo explica el punto de partida puesto que la evolución seguida, especialmente en los últimos diez años, demuestra que nuestro ordenamiento está siguiendo un camino inverso al señalado, a saber, la eliminación de las trabas y dificultades que han venido incitando a los contribuyentes a la renuncia a sus derechos mediante la ausencia del recurso a los tribunales. Al examen de este proceso, puesto en relación con algunas figuras que inciden o traban el derecho a la tutela judicial, dedicaremos los epígrafes siguientes.

A los solos efectos de ordenar nuestra exposición agruparemos las cuestiones en función de que constituyan una traba al acceso a la justicia, bien afecten al derecho a un proceso sin dilaciones indebidas, o incidan en el derecho a la prueba.

Una última reflexión deberemos hacer antes de proceder al estudio individualizado de estos temas, ello es que no hemos de reinsistir aquí en cuestiones que son problemas comunes que afectan a todo el orden contencioso-ad-

ministrativo (tardanza en el envío del expediente, expedientes incompletos, ausencia de condena en costas, etc.), por el contrario, nos limitaremos al examen de aquellos aspectos relevantes que se suscitan dentro de los procedimientos de aplicación de los tributos y que, normalmente, tienen un respaldo legislativo, a pesar de sus efectos.

III.— EL ACCESO A LA JUSTICIA

Toda la actividad de gestión tributaria constituye actividad reglada —según declaración de la Ley General Tributaria— y consiguientemente esta sometida al control de los tribunales de lo contencioso-administrativo.

No obstante la validez de esta declaración, no podemos ignorar que existen aspectos de la gestión de los tributos que inciden negativamente en la decisión de los particulares de someter al juez sus conflictos con la Administración.

A fin de exponer algunos de estos aspectos destacaremos solamente aquellos que pueden tener efectos de mayor alcance.

1.— Vías administrativas de resolución de conflictos al margen del sistema ordinario y de la tutela judicial

Nuestra primera observación relativa al acceso a los tribunales se refiere a la existencia de instrumentos y órganos administrativos que, ordenados a la resolución de conflictos y reclamaciones, desvían al contribuyente hacia aquellos cauces procedimentales apartándolos de la vía judicial.

No nos referimos ahora a la existencia de los recursos y reclamaciones de naturaleza administrativa que han de sustanciarse ante órganos de la Administración, especialmente los Tribunales Económico-Administrativos (en adelante TEA), pues su legitimidad, el importante papel que cumplen y el alto valor jurídico de sus resoluciones han prestigiado sobradamente su mantenimiento y su reforzamiento con las recientes reformas. Nuestra observación se dirige a otros sistemas, que se han establecido con una finalidad similar de resolución de reclamaciones y quejas, como la que actualmente desarrolla el Consejo para la Defensa del Contribuyente.

No es nuestra intención realizar una crítica a la existencia ni a los fines y funciones de este órgano, pues las ventajas que pueden derivarse de su actividad son visibles. Así, además de la gratuidad de las peticiones que se le dirijan, su carácter no formalista, su relativa independencia y la flexibilidad con que puede intervenir en la resolución de toda clase de conflictos, son garantías de acierto en su creación y de eficacia en el cumplimiento de sus fines.

Sin embargo, en cuanto asume funciones que trascienden lo estrictamente consultivo y entran en la resolución de quejas y reclamaciones y en la garantía de los derechos de los ciudadanos en sus relaciones tributarias (así lo proclama su norma de creación), es evidente que se configura como una especie vía administrativa que no está revestida de las garantías necesarias y cuya utilización puede entrañar el menoscabo de los derechos de los contribuyentes, lo que se desprende de su propia regulación cuando se establece que "las reclamaciones, quejas y sugerencias formuladas al amparo de esta norma (...) no tendrán, en ningún caso, la consideración de recurso administrativo, ni su interposición paralizará o interrumpirá los plazos establecidos (...) para la tramitación y resolución de los respectivos procedimientos"⁶.

Por ello, desde la perspectiva con que aquí abordamos la tutela judicial del contribuyente, el citado Consejo, en la medida en que los ciudadanos no conocen las limitaciones de sus competencias ni la verdadera naturaleza del mismo, puede entrañar el riesgo de desviar pretensiones que hubieran podido ser planteadas y resueltas por los tribunales. Riesgo que se refuerza por el carácter gratuito de su actuación, su falta de formalismo, etc. Es decir, por aquellos elementos que le dan fuerza y legitimación.

En resumen, la existencia de este tipo de órganos, si bien es loable por las razones indicadas y otras más, sin embargo tiene siempre aspectos críticos, al menos en estas dos vertientes: La primera, en cuanto entrañan una forma indirectamente convencional de resolución de conflictos, procedimientos que pueden ser aceptables siempre que estén revestidos de garantías suficientes. La segunda, en cuanto engrosan el conjunto de órganos de resolución de reclamaciones dependientes de la Administración, en este segundo sentido, se enmarcan en una vieja fórmula bien lejana al Estado de Derecho⁷.

Finalmente, si hemos de subrayar el significado de nuestra crítica en la falta de publicidad de las actividades y asuntos resueltos por el Consejo⁸, pues

6. Artículo 3.3 del Real Decreto 2458/1996, de 2 de diciembre, por el que se crea el Consejo para la defensa del contribuyente.

7. Esta tendencia la expresa Alexis de Tocqueville con estas palabras: "Como el rey apenas podía intervenir en el destino de los jueces, no podía ni revocarlos, ni cambiarlos de sede, ni siquiera, por lo general, elevarlos de categoría; en una palabra, como no lo sujetaba ni por la ambición ni por el miedo, muy pronto se sintió molesto por esta independencia. Esto le había llevado... a sustraer al conocimiento de dichos tribunales ordinarios los asuntos que le interesaban directamente a su poder y a crear para su uso particular, al lado de aquellos, una especie de tribunal más dependiente, que ofreciese a sus súbditos cierta apariencia de justicia..." en "El Antiguo Régimen y la Revolución".

8. En el momento en que se redactan estas líneas, no se ha publicado aún la primera de las memorias que anualmente ha de elaborar el Consejo, no obstante ello, disponemos de información que nos permite afirmar que su contenido no reflejará de forma individualizada los asuntos tratados y las soluciones aportadas.

el valor general que alcanza la jurisprudencia de los tribunales, debido precisamente a su publicidad, hace que el alcance y efectos de este otro órgano administrativo estén más bien limitados al ámbito interno de la Administración, que al servicio del contribuyente.

2.- La cuestión de las notificaciones de los actos dictados por la Administración tributaria

Los problemas que se derivan de la ausencia o de las deficiencias en las notificaciones de los actos administrativos tienen una indudable incidencia en las posibilidades de acceder a los tribunales, pues pueden producir indefensión y ser, en ciertos casos, determinantes de la extemporaneidad de los recursos.

En materia tributaria, y hasta fecha muy reciente, han existido preceptos cuyo contenido resultaba tan abiertamente contrario a la seguridad jurídica que ha sido tarea de los tribunales la definición paulatina de los requisitos exigibles para su validez, hasta que la Ley 66/1997 ha incorporado una regulación de las notificaciones semejante a la existente en otras ramas del Derecho Administrativo.

En esta ocasión solo nos referiremos a los problemas sobre el lugar para su práctica y de los sujetos capaces de recibir una notificación para que esta surta efectos.

El origen de muchos de los conflictos relativos a las notificaciones se debe situar en la disposición del artículo 45 de la Ley General Tributaria que, al tiempo que disponía la obligación de los sujetos pasivos de notificar a la Administración el domicilio fiscal, establecía que "cuando un sujeto pasivo cambie su domicilio, deberá ponerlo en conocimiento de la Administración Tributaria, mediante declaración expresa a tal efecto, sin que el cambio de domicilio produzca efectos frente a la Administración hasta tanto se presente la citada declaración tributaria".

Al amparo de este y otros preceptos de la citada Ley, las notificaciones de los actos de gestión tributaria se producían de manera más automática que personal, acudiendo con excesiva frecuencia a la notificación por edictos. Conducta administrativa, con sus consecuencias nada favorables a la tutela judicial de los contribuyentes, que tiene su fundamento o explicación en la persistente negativa de estos a ser notificados de sus deberes y responsabilidades tributarias.

Es evidente que ni una ni otra postura tienen justificación y que la solución legislativa, aunque complementada por los Reglamentos de Inspección y de Recaudación, era en cierta medida culpable de multitud de conflictos surgidos por esta causa.

Esta situación, como hemos indicado más arriba, se ha visto profundamente alterada con la publicación de la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de orden social, en cuyo artículo 28 se introduce una importante modificación en el artículo 105 de la LGT, al que se añaden cinco nuevos apartados⁹, siendo la primera virtud de la nueva Ley, la de ofrecer una norma de carácter y alcance general que afecte a todos los procedimientos tributarios exceptuando los de revisión y los de resolución de reclamaciones y recursos. Sus efectos se extienden por tanto a toda la gestión tributaria y se supera así la fragmentaria y parcial regulación anterior.

Ahora bien, el tránsito de una situación a otra no ha sido tajante ni provocado por la Ley 66/97, sino el resultado de una lenta tarea de la jurisprudencia de nuestros tribunales y de la aplicación supletoria de los artículos 58 y 59 de la Ley de Régimen Jurídico¹⁰.

En términos generales la regulación contenida en los artículos 58 y 59 de la Ley de Régimen Jurídico se puede resumir así:

- Las notificaciones deben cursarse en el plazo de diez días desde la fecha en que el acto haya sido dictado. (art. 58.2)
- Las notificaciones deberán contener el texto íntegro del acto y los recursos que puedan interponerse. (art. 58.2)
- Las notificaciones han de practicarse por cualquier medio que deje constancia en el expediente de la recepción por los interesados.
- El lugar de la práctica de la notificación se podrá fijar por el interesado, en los procedimientos iniciados a instancia del mismo.
- Cuando la notificación se practique en su domicilio, podrá ser atendida por cualquier persona que se encuentre en el mismo y haga constar su identidad.
- El rechazo de las notificaciones permiten la continuación del procedimiento.

9. Ahora bien, la reforma ha alcanzado a ciertas cuestiones especialmente delicadas (notificación de liquidaciones y de providencias de apremio, etc.), modificando también los artículos 124 y 125 con el fin de prever los supuestos en que el sujeto pasivo rehuse recibir la notificación o cuando no sea posible realizar dicha notificación por causas ajenas a la voluntad de la Administración tributaria.

10. Esta aplicación se producía, al margen de otros fundamentos jurídicos, por remisión expresa de la disposición adicional sexta del Reglamento General de Inspección y del artículo 103 del Reglamento General de Recaudación. Ahora bien, a partir de la modificación de 1997 será de aplicación en primer lugar el nuevo artículo 105 de la LGT y posteriormente y supletoriamente la LRJPAC.

- Intentada la notificación, si el domicilio o lugar para su práctica fuese desconocido, se realizara por edictos.

No obstante el hecho de que esta Ley no exija un complejo entramado de requisitos, sin embargo, su cumplimiento por parte de la Administración tributaria solo ha sido posible ante las sentencias anulatorias de los tribunales.

Así, respecto a la posibilidad de que las notificaciones sean recibidas por terceros, personas distintas del sujeto pasivo (empleados, porteros de fincas, etc.), la exigencia de que conste expresamente la identidad de la persona que recibe la notificación (nombre y dos apellidos, según el TS en las sentencias de 2 de diciembre de 1991 y de 20 de enero de 1995), su capacidad de obrar (DNI o de otra forma, exigido también en STS de 20 de enero de 1995), y, en determinados casos, la relación de dependencia de la persona receptora con el interesado (STS 17 de noviembre de 1995) y que estos extremos obren en el expediente, han sido cuestiones demandadas y requeridas por nuestros tribunales y solo por esta vía impuestas en la práctica¹¹.

También en cuanto al lugar para la práctica de las notificaciones, una de las cuestiones en mayor medida conflictivas, las leyes tributarias no solo no hacían indicación sobre la posibilidad de que los interesados puedan señalar un domicilio especial a estos efectos¹², (la Ley administrativa la recoge expresamente, si bien limitándola a cierta clase de procedimientos) sino que el entendimiento literal del artículo 45.2 de la LGT, en cuya virtud el último domicilio declarado a la Administración es el domicilio en el que toda notificación surtirá efectos, sea o no el domicilio real y conste o no de otra forma a la Administración, se consagró una especie de aplicación de la doctrina del "versare in re ilícita" que permitía dar por notificado el acto aunque fuese desconocido por el particular, siempre claro es, que el contribuyente hubiese incumplido su deber de comunicar el cambio de domicilio.

11. Estos requisitos de las notificaciones han sido contemplados en la mencionada Ley 66/97 que añade al artículo 105 de la LGT el párrafo siguiente: "3. En los procedimientos de gestión, liquidación, comprobación, investigación y recaudación de los diferentes tributos, las notificaciones se practicarán por cualquier medio que permita tener constancia de la recepción, así como de la fecha, la identidad de quien recibe la notificación y el contenido del acto notificado.

La acreditación de la notificación efectuada se incorporará al expediente."

12. La verdadera curiosidad de que esta posibilidad no estuviese prevista para el contribuyente, al menos en el procedimiento de gestión, no ha sido resuelta hasta la Ley 66/97 que ha dispuesto, al modificar el art. 105 LGT que: "4. La notificación se practicará en el domicilio o lugar señalado a tal efecto por el interesado o su representante." En cambio, A. M. DELGADO GARCÍA, entiende que, con anterioridad a la reforma de 1997 también era posible la designación de un lugar para las notificaciones distinto del domicilio tributario ("Las notificaciones tributarias en el ordenamiento jurídico español" Tirant lo Blanch, Valencia, 1997).

La situación creada al amparo de este precepto, aunque ha sido aceptada por algunos de nuestros tribunales, ha conocido importantes excepciones a raíz de las sentencias del Tribunal Constitucional (11 de febrero de 1987) en las que se pondera la indefensión que causa la ausencia de notificación y se impide una interpretación de la LGT como la señalada anteriormente. En esta línea, se inscriben, además de las sentencias de los TSJ de Galicia (11 de mayo de 1994), Madrid (6 de julio de 1995 y 1 de febrero de 1996) y otros, la más reciente del propio Tribunal Constitucional de 20 de abril de 1997 en la que se declara, en conexión con el derecho a la tutela judicial efectiva, que "el emplazamiento hecho en edictos ha de entenderse como un remedio último, de carácter supletorio y excepcional, al que solo cabe recurrir cuando, desconocido el domicilio, el órgano judicial llegue a una convicción razonable sobre la imposible localización del demandado, una vez que la oficina judicial ha agotado los medios ordinarios a su alcance para averiguar su paradero (...) Además siendo la demandada una sociedad mercantil, correspondía a la actora interesar su emplazamiento y a la propia oficina judicial llevarla a efecto en el domicilio social que figurase en el Registro Mercantil".

Esta doctrina, dictada en relación con un proceso judicial, tiene la virtud de imponer a la Administración una cierta carga o actividad tendente a la averiguación del verdadero domicilio del contribuyente, sin que obste a esta solución, ni las sanciones que correspondan por el incumplimiento del deber de declararlo, ni la posibilidad, siempre abierta y cuando no se hubiese podido encontrar el domicilio real, de la posterior notificación por citación pública para su comparecencia o en edictos.

No se trata, con esta exigencia, de dejar indefensa a la Administración ya que siempre podrá acudir a los medios excepcionales indicados¹³. De lo que

13. En concreto, la nueva regulación ha previsto a efectos de proteger los intereses de la Administración: "5. Cuando el interesado o su representante rechacen la notificación, se hará constar en el expediente correspondiente las circunstancias del intento de notificación, y se tendrá la misma por efectuada a todos los efectos legales."

Y, en paralelo a lo establecido en la LRJ y PAC, se regula la notificación en edictos, aunque introduciendo el trámite previo de notificación por comparecencia. Añadiendo en el apartado 6 que: "Cuando no sea posible realizar la notificación al interesado o a su representante por causas no imputables a la Administración Tributaria, y una vez intentado por dos veces, se hará constar esta circunstancia en el expediente con expresión de las circunstancias de los intentos de notificación. En estos casos, se citará al interesado o a su representante para ser notificados por comparecencia, por medio de anuncios que se publicarán, por una sola vez para cada interesado, en el "Boletín Oficial del Estado", o en los Boletines de las Comunidades Autónomas o de las Provincias, según la Administración de la que proceda el acto a notificar y el ámbito territorial del órgano que lo dicte..."

Finalmente, y en un intento loable de introducir mayor certeza en cuanto a las notificaciones en edictos, se ordena en el apartado 7 que los anuncios en el BOE se publiquen los días 5 y 20 de cada mes o, en su caso, el inmediato hábil posterior.

se trata es de no dejar indefenso al contribuyente por aplicación de una ficción que choca frontalmente con los potentes medios que, para recabar información sobre los ciudadanos, tiene la Administración tributaria. Este razonamiento ha sido recientemente aceptado por el TEAC declarando que "la oficina gestora no actuó con la diligencia necesaria para localizar a la entidad deudora...acudiendo de inmediato al procedimiento de notificación edictal, medio excepcional antes de acudir al cual deben intentarse todos los medios que razonablemente...pueden permitir la notificación personal"¹⁴.

Si hubiésemos de obtener una conclusión de lo antes expuesto, nos limitaríamos a señalar nuestra preocupación por el hecho de que no haya sido hasta fechas tan recientes cuando se ha procurado una regulación más completa y equilibrada de un problema que no tenía este carácter en los demás sectores de la Administración.

3.- El silencio administrativo en la gestión tributaria

Es sabido que el silencio administrativo es una técnica dispuesta en defensa del interés del administrado, en este caso el contribuyente, pues la Administración esta obligada a resolver salvo cuando el procedimiento concluya por determinadas causas (desistimiento, renuncia, etc.).

Esta técnica permite al contribuyente dirigir sus pretensiones a los tribunales en aquellos supuestos en los que la Administración, con incumplimiento de los plazos de duración de los procedimientos, no produce un acto administrativo susceptible del correspondiente recurso. La importancia de una correcta regulación del silencio administrativo y su conexión con este derecho fundamental se nos desvela con la sola mención de aquella sentencia en la que se afirma "sin uno u otro de estos requisitos complementarios (certificación del acto presunto o resguardo de haberla solicitado, si han transcurrido veinte días sin ser extendida por parte del órgano administrativo legalmente obligado a ello) el acto presunto deviene ineficaz y, por tanto, no es susceptible de impugnación administrativa o jurisdiccional que resulte procedente"¹⁵.

Sin adentrarnos ahora en la abundante problemática que plantea el silencio¹⁶, haremos un resumen de la forma en que el ordenamiento tributario ha

14. Resolución de la Vocalía segunda, de 11 de julio de 1997.

15. Así lo declara la STS de 22 de octubre de 1996.

16. SSTSJ de la Rioja de 17-9-96, 24-9-96, 25-11-97, 19-12-97, y 24-12-97. Estudiadas por A. MELÓN MUÑOZ, en "Estatuto del Contribuyente" Francis Lefebvre, 1998, pág. 80.

regulado esta cuestión y de las dificultades que en el momento actual sigue ofreciendo tanto a la doctrina como a los profesionales del Derecho.

El precepto, de cuyo conocimiento hemos de partir, es el artículo 105 de la Ley General Tributaria que dispone:

"1. En la reglamentación de la gestión tributaria se señalarán los plazos a los que habrá de ajustarse la realización de los respectivos trámites.

2. La inobservancia de plazos por la Administración no implicará la caducidad de la acción administrativa, pero autorizará a los sujetos pasivos para reclamar en queja."

Las críticas que se han vertido sobre este precepto han sido numerosas y generalmente fundamentadas en la conculcación del principio de la seguridad jurídica y de las desiguales consecuencias que la inobservancia de los plazos produce cuando se trata de los particulares.

No obstante estos ataques doctrinales, la conclusión ha sido, cuando las normas reguladoras de los procedimientos de gestión no han establecido plazos máximos de duración ni plazos específicos para determinados trámites, la ausencia de una solución respetuosa con el interés y el derecho del contribuyente¹⁷.

Para dar salida a esta situación, la doctrina y algunos de nuestros tribunales entendieron que, ante la falta de una regulación tributaria adecuada a las exigencias de la seguridad jurídica, resultaría de aplicación la LRJPAC, que, en sus artículos 42, 43 y 44, regulaba los efectos del silencio en relación a todas las Administraciones Públicas. Esta postura, recordemos que fue discutida por cuanto se entendió por sus detractores que las normas de la citada Ley no resultaban de aplicación a los procedimientos tributarios¹⁸.

Sea cual fuere la posición adoptada por los estudiosos, lo cierto es que en aplicación de la disposición adicional tercera de la misma Ley (que algunos siguen estimando no es aplicable a los procedimientos tributarios), se dictó el Real Decreto 803/1993, de 28 de mayo, que en su exposición de motivos invoca expresamente el cumplimiento de este mandato como título habilitante del mismo.

17. No examinaremos en este trabajo los problemas planteados por la paralización de las actuaciones inspectoras que han sido resueltos por las SSTS de 23 de febrero de 1996 y de 28 de octubre de 1997 y por la reciente Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente. Esta cuestión, aunque ha suscitado indirectamente el tema del silencio administrativo, sin embargo, se centra en otras cuestiones diferentes (interpretación del RGIT, prescripción de la obligación tributaria, etc.).

18. Algún autor, no sin cierta ironía, ha calificado el procedimiento de inspección como procedimiento "eviterno" dado que su principio era determinado pero no así su fin.

La finalidad de esta norma reglamentaria ha sido la de dar cumplimiento a la exigencia de que todos los procedimientos tributarios tengan regulados los efectos del silencio administrativo y la duración máxima de los mismos, cubriendo así una insuficiencia observada en la normativa de muchos de ellos. La forma en que se ha cumplido este objetivo no puede ser sino objeto de críticas.

Por una parte, en su art. 2º se atribuye carácter desestimatorio al silencio con una amplitud que mal se compone con las previsiones de la LRJPAC¹⁹. Por otra, creemos que existen disposiciones en las que el citado RD más bien que cumplir los mandatos de la LRJPAC, en cuanto a configurar los procedimientos tributarios con arreglo a aquella Ley, hace una verdadera adaptación de la Ley para que sea esta la que resulte ajustada a las necesidades de la Administración tributaria. Este puede ser el caso del art. 1º c) en el que se enumeran los procedimientos para los que no existe plazo máximo para su resolución, siendo que el art. 42.2 de la LRJPAC establece que los plazos máximos para resolver serán los que "resulten de la tramitación del procedimiento aplicable en cada caso. Cuando la norma de procedimiento no fije plazos, el plazo máximo de resolución será de tres meses."²⁰

Si entendemos que el citado precepto impone que todo procedimiento tenga una duración máxima, (se determine esta por la suma de los plazos de cada una de sus fases o instancias o por el plazo fijado subsidiariamente, o por cualquier otro medio), no parece que sea un reglamento el lugar adecuado para decidir la existencia de procedimientos tributarios sin plazo máximo determinado o determinable.

Pero, aún en el caso en que la solución dada por el Real Decreto 803/1993 fuese totalmente acorde a Derecho, la cuestión principal referente a los efectos del silencio administrativo en los procedimientos tributarios seguiría abierta aunque solo fuera porque el artículo 2 del citado RD, solo afecta a los procedimientos iniciados a instancia de los interesados (los del anexo 4).

19. Este razonamiento que se apoyaba en la disposición adicional quinta fue, a su vez, combatido argumentando que el silencio administrativo no era una cuestión de procedimiento sino de régimen jurídico de los actos, y que, por tanto, su aplicación estaba exigida incluso por el propio artículo 9 de la LGT. La aplicación a la gestión tributaria de los preceptos referentes al régimen jurídico de los actos era, por lo demás, una cuestión resuelta desde la STS de 22 de enero de 1993.

20. Este reproche ha sido resuelto en favor de la legalidad de la norma examinada en la STS (Sala 3ª, Sección 2ª), de 2 de octubre de 1997. Se impugnaba, por la Confederación Española de Organizaciones Empresariales, el RD 803/1993, de 28 de mayo, en lo que se refería al establecimiento de plazos máximos de duración de los mismos. Concretamente se centraba la impugnación en el art. 2º. 1, en cuanto establece como regla general la desestimación de la petición cuando sea de aplicación la doctrina del silencio administrativo.

Posteriormente y tras la entrada en vigor de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías del Contribuyente, si bien se ha resuelto de forma clara el problema de la duración máxima de los procedimientos de gestión ²¹, estableciéndolo en seis meses salvo excepciones, sin embargo se ha desperdiciado una ocasión óptima para entrar a regular el silencio en la gestión tributaria, pues la nueva Ley se ha limitado a una remisión a las normas reglamentarias reguladoras de cada procedimiento declarando, en el art. 21, que:

"Si venciére el plazo de resolución en los procedimientos iniciados a instancia de parte, sin que el órgano competente la hubiera dictado expresamente, se producirán los efectos que establezca su normativa específica. A estos efectos, todo procedimiento de gestión tributaria deberá tener expresamente regulado el régimen de actos presuntos que le corresponda.

Queda excluido de las previsiones anteriores el procedimiento de apremio cuyas actuaciones podrán extenderse hasta el plazo de prescripción de la acción de cobro".

Esta declaración, vacía de contenido, no puede ni debe ser incumplida como lo fuera el artículo 105. 1. de la LGT, antes citado. Es necesario que sean nuevas normas legales o reglamentarias las que vengán a poner orden en las insuficiencias de las Leyes actuales. Regulación que debe resolver, al menos, las siguientes cuestiones:

- ser armónica con la nueva regulación del silencio en la modificación proyectada de la LRJPAC.
- entender que no solo ha de resolverse el silencio en el caso de procedimientos iniciados a instancia de parte, sino que ha de atenderse a los iniciados por la Administración, que son los más frecuentes e importantes.
- y trazar una solución de carácter general según la clase de procedimiento de que se trate, sin delegar la regulación a cada caso en particular.

Ahora bien, y con independencia de cual sea la solución a proponer de lege ferenda, si nos adentramos en la respuesta que nuestro Derecho vigente ofrece a un contribuyente que entienda que se han incumplido todos los plazos posibles en la resolución de un procedimiento, encontraremos, en una primera aproximación, que en virtud del artículo 105 LGT, el incumplimiento de los plazos por la Administración no implicará la caducidad del procedimiento.

21. Por los motivos que aquí manifestamos el Tribunal Superior de Justicia de Valencia, en sentencia de 29 de enero de 1997, ha declarado la nulidad del mencionado RD en cuanto no fija plazo máximo de duración para determinados procedimientos.

to, aunque cabe la reclamación en queja, y, por otra parte, la duda sobre la vigencia del Real Decreto 803/1993, o si resulta de aplicación el plazo general de seis meses (con sus excepciones) establecido en la LDGC ²² y si el carácter de este plazo es de caducidad.

Estas dudas se refuerzan si consideramos que, a pesar de la disposición del artículo 105 de la LGT, la LRJPAC ha regulado la caducidad para aquellos procedimientos que no sean susceptibles de producir efectos favorables para los particulares, categoría a la que se adscriben posiblemente algunos de los procedimientos de gestión tributaria. Dudas que persisten dada la jurisprudencia sentada por el Tribunal Supremo en cuanto a la admisibilidad de la caducidad en los procedimientos tributarios ²³.

Por otra parte, y para seguir manifestando nuestra perplejidad, la misma LDGC, en su artículo 13.1, en el que sienta la obligación de la Administración de resolver expresamente en los procedimientos iniciados de oficio o a instancia del interesado, la excluye de este deber "cuando se produzca la caducidad del procedimiento". Es decir, que parece admitirse esta forma de terminación de los procedimientos de gestión tributaria sea cual sea su forma de terminación. Si de ello no cupieran dudas tendríamos por resuelta la derogación del artículo 105 de la LGT y, en gran parte del RD 803/1993, y, además, un planteamiento de las cuestiones relacionadas con el silencio administrativo muy diferente del que se deduciría de una interpretación diversa,

Es decir, la ausencia de una previsión clara en la LDGC ²⁴, las dudas existentes sobre la vigencia del RD 803/1993, y la falta de derogación expresa del artículo 105 de la LGT, forman un entramado que destruye la seguridad jurídica en una técnica, cual es la del silencio administrativo, que esta instituida precisamente al servicio de ese mismo principio ²⁵.

22. El artículo 23 de esta Ley, al regular los plazos establece: "1. El plazo máximo de resolución de los procedimientos de gestión tributaria será de seis meses, salvo que la normativa aplicable fije un plazo distinto. Las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la propia Administración interrumpirán el cómputo del plazo para resolverlo."

23. V. FENELLÓS PUIGCERVER entiende que el RD está vigente en cuanto establece un plazo para determinados procedimientos, siendo, en cambio, de aplicación el de seis meses para aquellos otros en los que aquel reglamento no ha previsto plazo alguno. "El Estatuto del Contribuyente" Ed. Tro. Valencia 1998, pág. 141.

24. En la sentencia de 28 de febrero de 1997, el Tribunal Supremo no acepta la caducidad como forma de terminación de los procedimientos, en contra del criterio sentado por la Audiencia Nacional en sentencia de 25 de febrero de 1997.

25. También se encuentran problemas en la falta de regulación de la certificación de actos presuntos y en la determinación de la duración máxima de los procedimientos sancionadores, cuestiones en cuyo examen no nos detenemos para no alargar esta parte de la exposición.

4.- La motivación de los actos de gestión tributaria

El correcto señalamiento de los hechos y de los fundamentos de Derecho en que se basa una resolución administrativa ha sido una exigencia que los tribunales de justicia han requerido de la Administración, incardinándola en el derecho a la defensa de los particulares y en la protección de sus propias competencias de revisión de los citados actos ²⁶. Requisito este, de la motivación, que se destaca especialmente relevante en materia tributaria por cuanto se trata de actos de gravamen o restrictivos de derechos ²⁷.

No puede afirmarse, a los efectos de este trabajo, que los actos de gestión en materia tributaria adolezcan generalmente de defectos en la motivación, pues tanto la LGT, y los reglamentos de desarrollo, como la LDGC han establecido el deber de motivar en términos semejantes a los contemplados en el Derecho Administrativo. Sin embargo, existen dos cuestiones en las que reiteradamente se han producido ausencias y motivaciones insuficientes en detrimento del derecho a la defensa de los contribuyentes. Estas dos materias son los actos de comprobación de valores ²⁸ y las liquidaciones llamadas "paralelas". En el momento actual se puede afirmar que, merced a una jurisprudencia correctora de estas prácticas, el problema que examinamos está considerablemente reducido ²⁹.

En cuanto a la motivación de los actos de comprobación de valores, hemos de indicar que es una de las causas que mayor conflictividad suscita en las valoraciones administrativas. Los tribunales han exigido reiteradamente, ante el también reiterado incumplimiento, que no es suficiente motivación la indicación en el acto de que se trate de la cifra o valor resultante de las operaciones administrativas de valoración. Así como tampoco se entiende hecha la motivación con la expresión de una operación aritmética en aplicación de un

26. Esta situación se complica a partir del momento en el que la Ley 29/1998, de 13 de julio, Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa ha tratado de resolver los problemas de acceso a los tribunales, admitiendo el recurso no solo contra los actos presuntos sino también contra la inactividad de la Administración (art. 25, 29 y 32), situación esta última que tampoco abarca todos los supuestos de inactividad a que aquí hemos hecho referencia.

27. En este mismo sentido G. CASADO OLLERO "Tutela jurídica y garantías del contribuyente en el procedimiento tributario" en Principios Constitucionales Tributarios. UAS. México. 1993. pág. 104.

28. Así lo ha apreciado el Tribunal Constitucional en su Sentencia de 17 de julio de 1981, y lo reclama la Resolución 31 del Comité de Ministros del Consejo de Europa, de 27 de septiembre de 1977.

29. Así nos lo confirma el estudio de C. CHECA, "La comprobación de valores" Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria Aranzadi. 1997. pág. 72 y ss. y de F. CERVERA TORREJÓN y F. MAGRANER MORENO "La comprobación de valores. causas de impugnación" Tecnos. 1994. pág. 22 y ss.

módulo unitario básico, pues con este proceder se omite la motivación por medio de un formalismo ³⁰.

Por el contrario, las operaciones lógicas y los fundamentos técnicos de estas han de venir indicados siempre que la comprobación administrativa arroje como resultado un valor o base imponible superior al declarado por el contribuyente. Lo contrario, es decir los vicios en la motivación de los actos, en ocasiones se consideran que equivalen a ausencia de motivación, y en otras ocasiones son tomados por motivación insuficiente, generando consecuencias jurídicas diferentes.

Finalmente, hemos de referirnos a los defectos de motivación que se han suscitado con ocasión de las liquidaciones paralelas, defectos que han causado abundante conflictividad jurídica y que los tribunales y la doctrina han considerado un modo de vulneración del derecho a la tutela judicial.

Es sabido que las liquidaciones paralelas han sido un importante instrumento en la gestión tributaria, resultado de la aplicación de los medios informáticos por parte de la Administración en el control de las masivas autoliquidaciones presentadas por los contribuyentes. Sin embargo, la posibilidad física y técnica de que la Administración pudiera controlar determinadas ausencias, errores y otros defectos en las declaraciones tributarias, no significa, sin más, que esta posibilidad resulte ajustada a Derecho.

Un examen de la doctrina que ha analizado el problema ³¹ nos revela que tras la autoliquidación del contribuyente, y al efecto de practicar una liquidación paralela, se ha de producir una actividad de comprobación formal de lo declarado. Esta actividad de comprobación, consistente en la rectificación de errores y en la confrontación de los datos declarados con la información obrante en poder de la Administración, aunque calificada de "formal" no deja de ser una auténtica y verdadera comprobación administrativa. Cuando el resultado de esta comprobación, resulta discrepante de lo declarado, mecánicamente se dicta la liquidación paralela y, también mecánicamente, se motiva la misma.

La conclusión es que los signos informáticos (asteriscos y otros), la doble columna en que se expresa la discrepancia y, en definitiva, el lenguaje críp-

30. En relación con la motivación en la comprobación de valores, la situación empieza a ser endémica, según se desprende del las recomendaciones 4.3.20 y 4.3.21 del Informe del Defensor del Pueblo a las Cortes Generales (1997). En estas recomendaciones se vuelve a insistir en las insuficiencias de motivación de estas actuaciones de la Administración tributaria.

31. Estas son las palabras del propio TEAC en su resolución de 22 de febrero de 1996, en la que invoca la doctrina sentada por el Tribunal Supremo y por los Tribunales de Justicia.

tico y sintético de los ordenadores ³² no satisfacen el principio de certeza del derecho ³³ que es la raíz de la motivación de toda liquidación tributaria, ello especialmente cuando la generalización del deber de contribuir ha masificado a los sujetos obligados frente al impuesto.

La falta de explicitación de los motivos de cualquier acto de gestión tributaria, además de violentar la seguridad jurídica y causar indefensión, hemos advertido anteriormente, también supone un ataque a la posibilidad de su revisión por los tribunales. La motivación de los actos se manifiesta así como una exigencia irrenunciable del derecho a la tutela judicial.

5.- La conformidad a las actas de la Inspección y la rebaja de las sanciones

La conformidad prestada por el contribuyente a las propuestas de liquidación realizadas por la Administración han sido consideradas en nuestro Derecho como causa determinante de una reducción de las sanciones que se le hubiesen aplicado. Es decir, y limitándonos a la conformidad prestada a las actas de la inspección, la aceptación de su contenido y, como veremos, la posterior no impugnación reducía las sanciones que se hubiesen debido aplicar.

Si analizamos la evolución histórica de esta figura ³⁴, veremos que en un primer momento, los efectos derivados de la conformidad consistían en la condonación automática de las sanciones ³⁵, posteriormente la Ley 10/1985, de Modificación Parcial de la Ley General Tributaria, dio nueva redacción al artículo 82 de aquella, estableciendo que "Las sanciones tributarias se graduarán atendiendo en cada caso concreto a:.....h) La conformidad del sujeto pasivo, del retenedor o del responsable a la propuesta de liquidación que se le formule." Es decir, ya no se trataba de una condonación de aquellas sino de su ponderación como criterio de graduación de las sanciones.

32. Especialmente F. FERNÁNDEZ MARÍN "La liquidación provisional de oficio" Tirant lo Blanch. Valencia 1998.

33. La utilización de la informática en el procedimiento de recaudación también está originando problemas jurídicos relacionados con la situación en que se encuentra el contribuyente ante los lenguajes y códigos utilizados para simplificar las tareas administrativas. Así, el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana ha anulado una providencia de apremio considerando que faltaba la identificación de los elementos esenciales del acto (27-11-97).

34. La falta de garantías para el contribuyente es denunciada por varios autores. Entre ellos, Tomás GARCÍA LUIS, "El procedimiento de gestión de los tributos" en La Reforma de la Ley General Tributaria. Lex Nova 1996. Pág. 416.

35. Véase, J. ZORNOZA PÉREZ, "El sistema de infracciones y sanciones tributarias" Cívitas. Madrid. 1992.

Hasta aquí la cuestión no tendría trascendencia a efectos de este estudio si no fuera por las consecuencias derivadas de esta conformidad. En efecto, por medio de los Reglamentos de Inspección y de Procedimiento para sancionar las infracciones tributarias se vino a completar esta regulación de la LGT ordenando que, cuando el sujeto pasivo, el retenedor o el responsable hubiese prestado su conformidad a la propuesta de regularización de su situación tributaria, reduciéndose la multa en 50 puntos porcentuales, "la reclamación posterior contra la liquidación practicada restablecerá la sanción que se hubiera aplicado de no mediar conformidad de las personas mencionadas en el párrafo anterior ³⁶".

Con este planteamiento de los efectos de la conformidad del contribuyente, que solo se mantendrán si renuncia a toda reclamación posterior, la cuestión se engarza plenamente con los problemas del acceso a la tutela judicial y merecen nuestra atención ³⁷. Este engarce, cuando menos, se hace patente en la medida en que el contribuyente que desea recurrir un acto, es conocedor del encarecimiento económico o del mayor coste que ello supone.

Por estas y otras razones, el precepto ha sido objeto de importantes críticas doctrinales ³⁸, aunque haya salvado el reproche de inconstitucionalidad (STC 76/90) al considerar este Tribunal que la conducta del obligado tributario que presta su conformidad comporta cierto arrepentimiento, justificándose así la reducción de la sanción y considerando que, la renuncia -o el no ejercicio- a un posterior recurso, no constituye un impedimento para el acceso a la jurisdicción.

Esta situación, creada por la Ley de 1985 y los reglamentos de desarrollo, ha conocido una importante modificación con la Ley 25/1995 ³⁹, si bien, el legislador no se ha decidido por la supresión de la figura analizada. Veamos la forma en que se ha mantenido y las posibles razones para su mantenimiento.

El nuevo artículo 82.3º de la LGT, a diferencia de la calificación anterior (condonación automática o criterio de graduación) ha establecido una reducción de un 30 por ciento en las sanciones graves cuando se preste conformidad a la propuesta de "regularización".

36. Era el artículo 88 de la LGT quien establecía la condonación del 50 por ciento de las sanciones en estos casos.

37. Artículo 13. 2 del RD 2631/1985, de 18 de diciembre.

38. En este mismo sentido y por todos F. PÉREZ ROYO, "Los delitos y las infracciones en materia tributaria" IEF. Madrid 1986. Pág. 339.

39. Véase el estudio de J. A. MARTÍNEZ DE PISÓN, "Las actas de la Inspección de los Tributos". Cívitas, Madrid 1994. Pág. 428 y ss.

Con esta nueva regulación legal se ha abierto la polémica sobre si la conformidad, para obtener la reducción, se debe prestar a la deuda (cuota más sanciones) o si es suficiente con prestar la conformidad exclusivamente a la cuota tributaria. Es decir, si la impugnación posterior solo de las sanciones, no debe implicar la pérdida de la reducción contemplada en la Ley. Esta polémica parece haberse resuelto jurisprudencialmente en favor de esta última tesis.

Nos queda, finalmente, hacer una mención de los motivos por los que se defiende el mantenimiento de esta figura en nuestro ordenamiento. Motivos que se conectan indudablemente con el derecho a la defensa y al acceso a la jurisdicción.

En primer lugar señalaremos que existen opiniones que defienden la conexión de la conformidad a la propuesta de regularización, y de la reducción de las sanciones, con las formas convencionales de terminación de los procedimientos tributarios, entendiendo que se trata de acuerdos o transacciones, autorizados por la Ley, en los que la Administración y el contribuyente adquieren compromisos recíprocos que benefician a ambos. Es más, dado que en ningún caso se impide al contribuyente el posterior recurso contra la propuesta de regularización, el derecho a la tutela judicial resulta también protegido.

Sin discutir ninguna de estas ideas, que pueden ser sólidos argumentos en defensa de la reducción de las sanciones, nuestro juicio, desde la perspectiva del derecho a la tutela judicial, no puede ser favorable. A nuestro entender, el efecto del encarecimiento que conlleva el recurso, no puede ser negado, ello incluso admitiendo que la sola impugnación de la sanción (no de la cuota) no suponga la aplicación de la sanción que íntegramente hubiera correspondido. Este encarecimiento, real e inmediato, contrapuesto a las posibilidades de obtener una, meramente posible, sentencia favorable, y sopesado con las dificultades de obtener una indemnización por los costes del proceso, juegan un papel decisivo en el momento de plantear un recurso por el contribuyente.

IV.- LA DURACIÓN DEL PROCESO

La duración de los procedimientos tributarios, desde su iniciación en la fase de gestión, hasta su culminación mediante una sentencia firme, no ha sido estudiada siguiendo un método propio de las ciencias sociales que nos desvelase la verdadera situación en que nos encontramos, pero no existe experto que no se refiera a la gravedad de la misma. Así, el mismo asunto que para el Tribunal de Estrasburgo (caso Unión Alimentaria Sanders, S.A. de 7 de julio de 1989, resultaba contrario al artículo 6.1. del Convenio Europeo de Derechos Humanos (plazo razonable en el proceso), el Tribunal Constitucional lo había

considerado como un procedimiento sin dilaciones indebidas resolviendo un recurso de amparo fundado en la misma causa ⁴⁰.

Nuestro objetivo ahora no es denunciar ni censurar la situación presente, sino indagar en algunas cuestiones, relativas a la vía administrativa previa que inciden en la duración total del procedimiento, y ello porque es indudable que la duración del mismo guarda íntima conexión con derecho a la tutela judicial efectiva, y que, si bien no resulta contrario a este derecho el establecimiento de trámites previos en vía administrativa, la duración de estos últimos debe ser tenida en consideración en el cómputo total de los plazos necesarios para obtener un pronunciamiento judicial, como tiene reconocido el Tribunal Europeo de Derechos Humanos en su jurisprudencia.

Ello conduce al examen de algunos temas relacionados con los Tribunales Económico-Administrativos ⁴¹.

No hemos de reiterar ahora el juicio favorable que, a todos los efectos, nos merecen estos Tribunales y que hemos expresado anteriormente. Este juicio se refuerza especialmente en la medida en que los problemas de la tardanza en obtener una resolución definitiva en vía administrativa han tenido solución o al menos esta se ha intentado. Primeramente, la cuestión relativa al plazo máximo de duración del procedimiento de la reclamación económico-administrativa. En segundo lugar, la existencia de una doble instancia en la vía administrativa previa, la instancia ante los Tribunales Regionales y después ante el Central, que prolongaba innecesariamente el acceso a la justicia. Brevemente recordaremos ambas cuestiones.

Una de las formas en que el derecho a una sentencia en un plazo razonable quedaba vulnerado, se producía por cuanto, siendo necesario el recurso administrativo previo, la resolución en la vía económico-administrativa se demoraba sine die. Al efecto de terminar con esta situación se dieron dos respuestas: la primera consistía en la exigencia de un plazo máximo de duración del procedimiento (cinco años) ⁴², transcurrido este, se consideraba prescrito el derecho de la Administración y procedía el archivo de todas las actuaciones tanto de liquidación como de recaudación. Esta exigencia se abrió camino por mérito de nuestros tribunales de justicia. La segunda solución vino

40. "Una nueva Ley General Tributaria, problemas constitucionales" en *Garantías Constitucionales del contribuyente*. Ed Tirant lo Blanch. 1998. pág. 112.

41. Véase L. MARTÍN-RETORTILLO BAQUER. "Eficacia y Garantía de los Derechos Fundamentales" en *Estudios sobre la Constitución Española. Homenaje al profesor García de Enterría*. Civitas. 1991. Vol. 2. pág. 632.

42. Han sido los informes del Defensor del Pueblo uno de los mejores exponentes de las fuertes críticas populares dirigidas contra las demoras injustificadas que se sufren en esta vía administrativa.

a producirse con el establecimiento de un plazo de duración de cada instancia fijado en un año ⁴³. Transcurrido ese año, se entendía producido el desistimiento por silencio administrativo, abriéndose los plazos para recurrir, bien en alzada ante el TEAC, bien ante la jurisdicción.

Resuelto así un primer problema, la segunda razón de demora injustificada en la satisfacción del derecho a la justicia consistía en la doble instancia en la vía administrativa previa, la instancia ante los Tribunales Regionales y posteriormente en alzada, ante el Central ⁴⁴.

La LDGC ha incidido en este problema con una solución criticada, consistente en recomponer las competencias de las dos instancias (Regionales y Central) de suerte que, a voluntad del reclamante, la impugnación pueda examinarse en una sola instancia ⁴⁵.

Dado que con la solución de la Ley 1/ 1998, se concentran las reclamaciones en el TEAC, y que contra las resoluciones de este, el recurso debe interponerse ante la Audiencia Nacional, señalan los estudiosos que cabe esperar un crecimiento del trabajo de este Tribunal y por ello, posiblemente, un retraso y debilitamiento en el derecho fundamental que se trataba de fortalecer. No obstante ello, estas observaciones son meras apreciaciones y habrá que esperar a que ocurran los hechos para comprobar si tan malos auspicios se cumplen efectivamente.

Pero con ello no hemos concluido con las dificultades que, en relación con el derecho a la tutela judicial y con el derecho a la duración razonable del proceso, plantean los Tribunales Económico-Administrativos. La cuestión a que vamos a referirnos se refiere a la forma en que se lleva a efecto el ejercicio de las facultades revisoras de los TEA cuando estos declaran la anulación de un acto dictado en el procedimiento de gestión tributaria. Si tras esta anulación, los órganos gestores pueden, en todos los casos, nuevamente dictar otro acto en rectificación del anterior, el contribuyente se encuentra con que las facultades de los TEA se convierten en un instrumento que, impidiéndoles

43. Las norma reguladoras del PREA no establecen nada respecto a la duración total del procedimiento, contemplando únicamente la caducidad del procedimiento en los casos en que sea imputable al particular (art. 108 RD 391/1999).

44. Artículos 64 y 104 del Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo, regulador de este procedimiento.

45. Es cierto que las críticas a los TEA y las soluciones propuestas no se referían a la existencia de una doble instancia, sino que propugnaban la supresión o la reforma de los TEA con otros criterios. Sin embargo la LDGC ha optado por la solución que ahora comentaremos, centrada en la reducción opcional a una sola de las dos instancias antes obligatorias.

el acceso al los tribunales, se han puesto al servicio exclusivo de la administración gestora ⁴⁶.

Se trata en definitiva de resolver el problema de los efectos de las resoluciones de los TEA cuando estas son declarativas de la nulidad de los actos objeto de revisión. Es decir, de examinar si un acto anulado es susceptible de producir efectos, y especialmente si produce efectos interruptivos de la prescripción, y conectado a este problema, examinar si la interposición de un recurso contra un acto, que posteriormente es anulado, es susceptible también de interrumpir la prescripción.

Si respondemos afirmativamente a ambas cuestiones ⁴⁷ la situación en que puede encontrarse un contribuyente es la imposibilidad de acceder a los tribunales y el que se permita a la Administración dictar otro acto, obligándolo a tener que oponerse nuevamente al nuevo acto ⁴⁸, exonerando a la Administración de toda responsabilidad por su actuación contraria a Derecho, pues le autoriza incluso a realizar una nueva liquidación de intereses de demora ajustada al periodo transcurrido hasta la nueva liquidación.

En primer lugar y respecto de los efectos de los actos anulados, la doctrina dominante entiende que los actos tributarios que posteriormente han sido anulados de oficio o por resolución de cualquier recurso, no pierden su eficacia interruptiva ⁴⁹, de este modo resulta que la Administración tiene la posibilidad de reabrir sus facultades y realizar una nueva liquidación ajustada al contenido de la resolución.

Esta argumentación es trasladable también a las comprobaciones de valor que han sido impugnadas y anuladas, que pueden ser realizadas nuevamente ajustándose al contenido previsiblemente legal derivado de la resolución anulatoria.

El único límite a esta doctrina es el relativo a las anulaciones que se han realizado por virtud de un vicio de nulidad absoluta o de pleno derecho, pues

46. Así V. FENELLOS PUIGCERVER, recogiendo otras opiniones, entiende que esta solución producirá efectos contrarios al derecho a la tutela judicial pues recargará el trabajo del TEAC (en un 300 %). Además argumenta este autor, la citada reforma podría ser inconstitucional. Op. cit. pág. 419 y ss.

47. Si bien es cierto que la reclamación previa nace como un privilegio de la Administración, y en defensa de sus intereses, sin embargo la evolución de la vía Económico-Administrativa y los argumentos que la justifican actualmente, no permiten seguir considerándola como tal.

48. Así parece desprenderse de la reciente sentencia de 4 de marzo de 1998 del Tribunal Superior de Justicia de Murcia. (Revista Técnica Tributaria nº 42 pág. 228).

49. Ello puede ocurrir fácilmente si entiende que cualquier motivo invocado anteriormente y no apreciado por los TEA es causa de nulidad del mismo.

en este caso la retroacción de los efectos de tal declaración ab initio, supone la inexistencia también de efectos derivados de acto declarado nulo de pleno derecho.

Ante esta interpretación generalizada, entendemos, con R. Falcón y Tella que "resulta perfectamente defendible que en ningún caso el acto anulado (aunque no se trate de nulidad absoluta) interrumpe la prescripción"⁵⁰, extendiendo este efecto tanto si la anulación del acto es total como si es parcial, y vinculando esta situación con el derecho a la tutela judicial.

Con este razonamiento no pueden considerarse perjudicados los intereses financieros públicos pues, dado que la Administración es conocedora de los argumentos del reclamante, nada le impide revocar el acto y dictar uno nuevo ajustado a Derecho en lugar de adoptar una posición en la que el peso de la acción y de la resolución recae exclusivamente en el contribuyente.

En cuanto al examen de los efectos de la interposición de cualquier recurso administrativo, que, al tenor del art. 66.1.b) LGT, es uno de los motivos de interrupción de la prescripción, si aceptamos, sin más, esta interpretación de la LGT, la conclusión, unida al hecho de que el acto anulado no pierde sus efectos interruptivos, nos llevaría a la posibilidad de reabrir permanentemente el procedimiento de gestión tributaria.

Por ello coincidimos con aquellos autores que entienden que el art. 66 de la LGT debe ser objeto de una interpretación adecuada, en el sentido de que la Ley lo que ha querido decir no es que la interposición de un recurso interrumpa la prescripción, sino que esta interrupción, producida por cualquier otra causa, se mantiene mientras dura la reclamación⁵¹. Es decir, cuando una resolución anula un acto, la iniciación del recurso no puede tener efectos interruptivos diferentes de los que, en su momento, pudiera haber tenido el acto anulado.

Finalmente, solo añadir, para cerrar estas reflexiones, que en ocasiones los TEA, en sus resoluciones anulatorias de un acto, ordenan la retroacción del expediente al momento en que se produjo el vicio causante de la nulidad. Con ello, nuevamente se reabren los procedimientos de gestión y se producen los efectos antes denunciados⁵².

50. En este sentido es un buen exponente de esta doctrina la sentencia del TSJ de Murcia de 4 de diciembre de 1996. (Revista Técnica Tributaria nº 37, pág. 234).

51. Apoya esta consideración, FALCÓN Y TELLA, en el artículo 63.3 del Reglamento General de Recaudación de 1968 que declaraba expresamente la no interrupción de los plazos de prescripción de los actos declarados nulos, y en la STS de 11 de octubre de 1996 que hacía esta declaración respecto de una liquidación cuya notificación (vicio formal) adolecía de los requisitos necesarios para su validez. "Prescripción de tributos y sanciones" Civitas REDF. nº 98. 1998, pág. 200.

52. En este sentido J.J. FERREIRO LAPATZA. "Curso de derecho Financiero Español" Marcial Pons. 1998 pág 438

V.- LAS PRESUNCIONES LEGALES Y LA PRUEBA

Es evidente que, como ha subrayado la generalidad de la doctrina, la existencia de presunciones legales se convierte en un instrumento necesario para la Administración que ve así facilitada su tarea de comprobación e investigación relacionados con la exigencia del deber general de contribuir a las cargas públicas, sin embargo la utilización excesiva de las mismas, la proliferación de presunciones absolutas, etc. conduce a una compleja situación en la que el ordenamiento no tipifica conductas que directamente demuestran la existencia de capacidad contributiva, sino que crea una compleja red de normas desconocidas por los particulares que pueden sorprenderles. Por otra parte, las presunciones legales, se han visto por la doctrina como obstáculos al ejercicio del derecho a la tutela judicial, y en particular del derecho a la prueba, aunque tales obstáculos, dado el carácter supletorio de la prueba por presunciones, no puedan calificarse de inconstitucionales.

Así la STS de 6 de diciembre de 1996 ha declarado que las presunciones legales de carácter absoluto, para que su utilización sea ajustada al derecho a la prueba (art. 23.2 CE) deben entenderse como formas de prueba de "carácter supletorio...por lo cual no existe necesidad legal de acudir a ellas cuando el hecho dudoso tiene demostración eficaz por los demás medios de prueba,..... resultará que la presunción iuris et de iure solo debe operar en el caso de que no hubieran prevalecido los demás medios directos de prueba para la defensa del derecho...".

Sin necesidad de mayores aclaraciones, hemos de advertir que esta doctrina del Tribunal Supremo sobre las presunciones legales no siempre tiene respaldo en la doctrina, en la gestión tributaria, ni en la jurisprudencia de nuestros tribunales⁵³.

Sus efectos se enjuician en forma negativa no solo para el contribuyente, sino también para los jueces y tribunales de forma que los estudiosos acaban por aconsejar que "para una garantía jurisdiccional real, la Hacienda Pública debe evitar el abuso indiscriminado, la incorrecta formulación, la imposibilidad o cercenamiento de recursos de las normas de presunción de nuestro sistema fiscal"⁵⁴.

53. En contra de esta forma de entender las facultades de los Tribunales Económico-Administrativos se pueden citar algunos pronunciamientos del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, como es la de 27 de julio de 1997 (Revista Técnica Tributaria nº 42, pág. 224).

54. Un resumen de la situación doctrinal en J. MARTÍN QUERALT y otros. "Curso de Derecho Financiero y Tributario" Tecnos 1998, pág. 402.

Las presunciones abundantes, son, por tanto, una limitación al derecho a la prueba y sus efectos se agravan al resultar vinculantes para el juez. De este modo se expresa Adriano DI PRIETRO, en relación al ordenamiento italiano: "...la exigencia de hacer más simple la tarea de la Administración en la investigación y en la determinación de los impuestos ha prevalecido sobre las funciones que, según la propia Corte (constitucional), la prueba legal debería desarrollar; crear estabilidad y seguridad....De este modo se comprenden las decisiones del legislador tributario tendentes a la utilización de presunciones especialmente en aquellos sectores en los cuales se ha revelado más difícil la determinación de la deuda y más frecuentes las censuras para la Administración financiera en sede contenciosa....El control constitucional de las pruebas legales, en particular de las presunciones, no sirve para impedir que llegue a ser compleja la carga de la prueba cuya inversión coloca al contribuyente en una posición jurídica más débil respecto de la Administración y hace más difícil su derecho a la defensa".⁵⁵

Poco hemos de añadir sobre palabras tan esclarecedoras excepto el hecho de que nuestra legislación tributaria es pródiga en presunciones y recordar que muchas de estas normas, o han sido recurridas de inconstitucionalidad^{56 57}, o han sido duramente censuradas por la doctrina, o bien son causa de interpretaciones jurisprudenciales que tienden a proteger el derecho a la prueba por encima de la dicción literal de la Ley.

VI.- CONCLUSIÓN

Muchas cuestiones que también afectan al derecho a la tutela judicial podrían haber sido estudiadas en estas páginas, pero razones de espacio impiden toda referencia más allá de la mera enumeración. Así: la inmunidad de ciertos actos como son las consultas de la administración. Las medidas cautelares del art. 128 LGT que se efectúan sin control judicial.⁵⁸ Los actos de contenido discrecional (aplazamientos y fraccionamientos). Las relaciones entre nuestra

55. Así Antonio Márquez y Márquez "La jurisdicción contencioso-administrativa y la Hacienda Pública" en *Derechos y Garantías del Contribuyente*. IEF. Madrid 1983. Pág. 289.

56. "Tutela del contribuyente y constitución material en la aplicación de la norma tributaria" en *Garantías Constitucionales del contribuyente*. Ed Tirant lo Blanch. 1998. pág. 84 y 85.

57. Así ha ocurrido con la disposición adicional 4ª de la Ley de Tasas y Precios Públicos de 1989, cuyo recurso no ha sido todavía fallado.

58. Este podría ser el sentido de la sentencia del Tribunal Supremo de 18 de febrero de 1998 relativa a la presunción de valor de mercado de las operaciones vinculadas en el Impuesto de Sociedades y que ha sido criticada sin examinarla en el contexto en que aquí lo hacemos.

jurisdicción y el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas que en materia de impuestos indirectos ha alcanzado tanto interés. Etc.

Por otra parte, y debido al tema elegido, quizá pueda parecer hasta ingenuo hacer una llamada sobre los problemas que afectan al derecho a la tutela judicial en un sector del ordenamiento, cuando los problemas que tiene planteados la justicia son de mayor envergadura que los aquí denunciados, pero nuestro cometido, impuesto por la especialización, estaba limitado el examen de este momento previo al proceso, proceso para cuyo acceso hay que superar las no pocas dificultades que aquí se han referido y que debieran ser tratadas aún dentro de los límites con los que aquí se ha hecho.

Nuestra conclusión, como se ha puesto de relieve, no es afirmar la existencia de normas y límites a los derechos fundamentales referidos que pudieran merecer el reproche de inconstitucionalidad o de ser contrarios a la Declaración de Derechos Humanos, lejos de ello, nos conformamos con desvelar que la situación de conjunto ofrece todavía un amplio campo en el que la doctrina no puede mostrarse satisfecha y en la que todavía nos podemos plantear metas para una más plena efectividad del derecho a la tutela judicial y otros derechos conexos con el.

59. Así, J. GARCÍA AÑOVEROS. op. cit. pág. 125