

EL ANTEPROYECTO DE LA NUEVA LEY GENERAL TRIBUTARIA

Rosa M. Galán Sánchez(*)

1. Introducción

El anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria se encuentra, desde el pasado 28 de febrero, atravesando el trámite de información pública. Este texto pretende sustituir a la vigente Ley General Tributaria, en adelante, LGT, que con cuarenta años de vida arrastra algunas carencias significativas, como consecuencia de las transformaciones sufridas por nuestro ordenamiento tributario durante estos años.

La exposición de motivos del anteproyecto defiende que con éste se lleva a cabo una revisión en profundidad de la LGT para adaptarla a los principios constitucionales, al resto del ordenamiento español, desarrollado a partir de la promulgación de la Constitución (en adelante, CE), y al actual sistema tributario. De este modo, se actualiza un texto que ha sufrido demasiadas reformas parciales, entre las que cabe destacar las realizadas en 1985 y 1995 y, de modo más significativo, la de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (en adelante, LDGC). El contenido de esta norma se integra en el Anteproyecto, siendo derogada por su disposición derogatoria única.

Junto a estos objetivos señalados, el nuevo texto pretende aproximar la regulación administrativa común, en especial, la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (en adelante, LRJ-PAC), a la regulación tributaria, reduciendo las peculiaridades de las normas tributarias, sobre todo en aspectos que no las justifican.

La estructura del anteproyecto contiene cinco títulos. Los dos primeros vienen a coincidir, esencialmente, con los títulos preliminar, primero y segundo de la vigente LFT. Sin embargo, los nuevos títulos III, IV y V suponen una estructuración más correcta y sistemática que la del tí-

tulo III del texto en vigor, relativo a la gestión tributaria en sentido amplio.

Así, el nuevo título III, bajo la denominación de "La aplicación de los tributos", contiene los distintos tipos de actuaciones de los particulares y los procedimientos de gestión. En su articulado se lleva a cabo el primer intento de regulación sistemática en el ámbito tributario de los nuevos modos de relación con las administraciones, surgidos con el desarrollo de las tecnologías propias de la sociedad de la información.

El título IV, por su parte, se ocupa la potestad sancionadora, lo cual supone el reconocimiento de la distinción sustancial entre las normas que regulan el tributo y las que hacen lo propio con las sanciones. Por último, el título V está dedicado a la revisión de los actos administrativos, donde se introducen fórmulas que permitan reducir la litigiosidad en materia tributaria.

Analicemos los aspectos más relevantes de cada uno de los títulos mencionados.

2. Las disposiciones generales del ordenamiento tributario

El art. 1.1 del anteproyecto nos dice que "*la presente Ley establece los principios y las normas jurídicas generales del sistema tributario español y es de aplicación a todas las Administraciones tributarias con el alcance que se deriva del artículo 149.1.1ª, 14ª y 18ª de la Constitución*". Como vemos, se sitúa en la misma línea que el art. 1.1 de la LDGC. No se emplea en el texto del anteproyecto la fórmula recomendada por el Informe de la Comisión de Expertos de 2001, que consideraba de mejor técnica legislativa incluir una disposición que precisara qué preceptos se consideran básicos y son de aplicación al Estado, las comunidades autónomas y entes locales. Con la fórmula utilizada, una comunidad autónoma podría apartarse de la regu-

lación del anteproyecto respecto de sus tributos propios, pese a la dicción literal de su art. 1.1.

El anteproyecto incorpora por vez primera a una ley tributaria una definición de tributo en su art. 2.1 como "*los ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración Pública como consecuencia de la realización del presupuesto de hecho al que la Ley vincula el deber de contribuir, con el fin de obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos*". Partiendo de este concepto se enumeran las distintas clases de tributos que reconoce nuestro ordenamiento: tasas [que son objeto de nueva definición respecto de la contenida en el art. 26.1.a) de la LGT], contribuciones especiales e impuestos. Los dos primeros se caracterizan, al igual que ocurre en la actualidad, porque su hecho imponible se define en atención a una actividad administrativa, cosa que no ocurre con los impuestos. Ahora bien, estos últimos se siguen definiendo como "*tributos exigidos sin contraprestación*", cuando, como es bien conocido, el tributo es una manifestación del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (art. 33.1 de la CE), por lo que nunca puede ser una forma de contraprestación.

La existencia de un concepto de tributo pretende evitar que se eluda su régimen jurídico, estableciendo figuras que no cuadren en las categorías señaladas, pero que contienen todos y cada uno de los elementos que integran esa definición del art. 2.1.

En este sentido, se incorporan dos disposiciones adicionales. La novena, a cuyo tenor las "*exacciones parafiscales participan de la naturaleza de los tributos rigiéndose por la presente Ley en defecto de normativa específica*". Por su parte, la decimocuarta adecua el concepto de tasa del art. 6 de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos, al previsto en el art. 2.2 del anteproyecto (curiosamente, esto no se hace con los previstos en la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas y la Ley Reguladora de las Haciendas Locales).

Por vez primera, se incorpora a la LGT una mención a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, a la que corresponde en "*los términos previstos en su Ley de creación*" la gestión de los tributos estatales (art. 5.2).

Por lo que se refiere a la aplicación temporal de las normas reguladoras del régimen de los recargos y de las infracciones y sanciones, se proclama, expresamente, su carácter retroactivo, cuando su aplicación resulte más favorable para el interesado (art. 10.2), en la misma línea del art. 4.3 de la LDGC.

El art. 12.1 del anteproyecto, dedicado a aplicación de las normas tributarias, sustituye la referencia actual a los criterios admitidos en Derecho por una remisión al art. 3.1 del Código Civil, lo que, además de otorgar mayor claridad, impide toda posibilidad de acudir a la llamada interpretación económica.

Especial mención merece la regulación en el art. 15 del "*Abuso en la aplicación de la norma tributaria*", que viene a sustituir la regulación del fraude de ley, prevista en el art. 24 de la LGT. El nuevo precepto trata de evitar, en primer lugar, que determinadas capacidades económicas queden sin gravar. En las conductas que contempla se hace tributar una capacidad económica equivalente a la que grava el tributo que se pretende eludir, total o parcialmente, utilizando para ello "*actos o negocios*" en los que concurren determinadas circunstancias. En modo alguno se realiza el hecho imponible, pues, en caso contrario, estaríamos en presencia de una infracción tributaria, pese a lo expuesto en el núm. 3 del precepto.

El art. 15 del anteproyecto constituye un instrumento especial en manos de la administración para gravar determinadas economías de opción que repugnan al ordenamiento tributario. El calificativo de "*especial*" no debe ser identificado como "*excepcional*", pues no está concebido para evitar la elusión fiscal cuando ya no quede otro remedio.

Más compleja resulta la interpretación del último inciso "*sin perjuicio de la sanción que, en su caso, proceda de acuerdo con lo dispuesto en la letra d) del apartado 1 del artículo 185 de esta Ley*". Al igual que se plasmó en los respectivos Informes de expertos de 2001 y 2003, entendemos que no cabe incoar expediente sancionador alguno por el reconocimiento del abuso en la aplicación de la norma tributaria. La exigencia de sanciones desvirtúa gravemente la aplicación de esta cláusula, hasta el punto de configurarla como una forma especial de simulación.

3. Los tributos

El título II dedicado a los "tributos" comienza definiendo la relación jurídico-tributaria como "el conjunto de obligaciones y deberes, derechos y potestades originados por la aplicación de los tributos". Son obligaciones tributarias materiales "las de carácter principal, las de realizar pagos a cuenta, las establecidas entre particulares resultantes del tributo y las accesorias" (art. 17). Por el contrario, presentan la consideración de formales "las que, sin tener carácter pecuniario, son impuestas por la normativa tributaria a los obligados tributarios, deudores o no del tributo, y cuyo incumplimiento está relacionado con el desarrollo de actuaciones o procedimientos tributarios". Es decir, las de tipo censal; de identificación; de presentación de declaraciones, comunicaciones y realización de autoliquidaciones; de contabilidad y registro; expedición y conservación de facturas; de suministro de información; de facilitar las actuaciones de comprobación e investigación, así como las previstas en la normativa aduanera (art. 29).

Partiendo de estos conceptos, los arts. 19 a 34 del anteproyecto definen la obligación tributaria principal, el hecho imponible, las exenciones, el devengo y la exigibilidad. En el art. 21.1 destaca, con relación a esta última, que las leyes reguladoras de cada tributo puedan establecerla en un momento distinto del devengo, cuestión que carece de previsión genérica en la normativa vigente, a pesar de la especial importancia que plantea en el ámbito de la imposición indirecta.

Como uno de los mayores avances dogmáticos del anteproyecto destacamos la incorporación de los conceptos de obligaciones tributarias tanto de realizar pagos a cuenta como entre particulares resultantes del tributo (arts. 23 y 24), ausentes en la actual LGT.

Las obligaciones accesorias son aquéllas cuya exigencia depende de otra obligación tributaria. Es decir, el interés de demora (art. 26: donde se aclara su presupuesto de hecho, base de cálculo o período de exigencia), los recargos por declaración extemporánea (art. 27: del 5, 10, 15 y 20 por 100, especificado lo que se entiende por requerimiento previo; que la solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación impide su compatibilidad con los del período ejecutivo y la necesaria identificación de los datos en relación a un período impositivo

concreto) y los recargos del período ejecutivo, que vienen a sustituir, aunque sólo sea nominalmente, a los actuales recargos de apremio (art. 28: del 10 y del 20 por 100), así como aquéllas otras que puedan crearse en el futuro. De forma expresa se excluye de esta calificación a las sanciones, que presentan un presupuesto de hecho autónomo, como es la vulneración del derecho objetivo (art. 25.2).

Los arts. 30 a 33 se ocupan de las obligaciones y deberes de la Administración tributaria, en concreto, la obligación de realizar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, de devolución de ingresos indebidos (resulta destacable la introducción de una norma que determina cuál es la cantidad que procede devolver cuando el tributo se paga de manera fraccionada), de reembolso de los costes de las garantías (no sólo cuando la deuda es objeto de suspensión, sino también en los casos de aplazamiento, con garantía, y cuando la deuda es declarada posteriormente improcedente) y la de satisfacer intereses de demora.

La derogación de la LDGC ha forzado a incorporar a lo largo del articulado del anteproyecto sus preceptos. Es el caso de la enumeración de derechos y garantías de los obligados tributarios que lleva a cabo el art. 34 del anteproyecto. Hay que destacar que se han incorporado los siguientes derechos al contenido del art. 3 de la LDGC:

— Derecho a que las manifestaciones con relevancia tributaria de los obligados se recojan en las diligencias extendidas en los procedimientos tributarios.

— Derecho de los obligados a presentar ante la administración tributaria la documentación que estimen conveniente y que pueda ser relevante para la resolución del procedimiento tributario que se esté desarrollando.

— Derecho a obtener copia a su costa de los documentos que integren el expediente administrativo en el trámite de su puesta de manifiesto.

El art. 35 contempla un catálogo de obligados tributarios. Se definen como "las personas físicas o jurídicas y las entidades a las que la normativa tributaria impone el cumplimiento de las obligaciones tributarias". Así se configuran como tales los contribuyentes (art. 36.2), los

sustitutos (art. 36.3, que pueden exigir del contribuyente el importe de las obligaciones tributarias satisfechas), los obligados a realizar pagos fraccionados, los retenedores, los obligados a practicar ingresos a cuenta (art. 33), los obligados a repercutir, los obligados a soportar la repercusión, los obligados a soportar la retención, los obligados a soportar los ingresos a cuenta (art. 34), los sucesores, los beneficiarios de supuestos de exención o devolución cuando no tengan la condición de sujetos pasivos, los que deben cumplir obligaciones tributarias formales y los responsables.

Se mantiene la previsión del actual art. 33 de la LGT en el art. 35.3 del anteproyecto de forma que, cuando la ley así lo prevea, tendrán la consideración de obligados tributarios las entidades que, careciendo de personalidad jurídica, constituyan un patrimonio separado susceptible de imposición. Obsérvese que, al igual que ocurre en la actualidad, no tienen la condición de deudores tributarios, ya que la misma es incompatible con su carencia de capacidad jurídica y responsabilidad patrimonial, por lo que siguen siendo meros centros de imputación.

Por lo que respecta a la sucesión de personas jurídicas, es decir, la conocida como sucesión impropia, el art. 40.3 exige a los sucesores las sanciones impuestas a aquéllas, lo cual va en contra del principio de personalidad de la pena, ya que los sucesores no han realizado el presupuesto de hecho de las infracciones.

El contenido de los preceptos que regulan los responsables (arts. 41 a 43) es muy similar al actual, aunque cabe destacar varias novedades. La primera, la previsión de que la responsabilidad puede alcanzar a las sanciones, cuando la ley así lo establezca (art. 41.4). Es el caso de los supuestos de sucesión en la actividad, cuando no se haya solicitado el certificado previsto en el art. 42.1.c). Con relación a esto último, entendemos que, al igual que ocurre con los sucesores, se vulnera el principio de personalidad de la pena. La segunda es que se incluyen, expresamente, los supuestos de sucesión de hecho. La tercera extiende la responsabilidad a los administradores, tanto si son de hecho como de derecho [art. 43.1.a) y b)], a diferencia de lo que ocurre en la actualidad, donde el art. 40 de la LGT sólo contempla estos últimos. Por último, se convierten en responsables subsidiarios las personas o entidades que contraten o subcontraten ejecuciones de obras y

prestaciones de servicios, en relación con las deudas del contratista o subcontratista, derivadas de retenciones y repercusiones devengadas como consecuencia de las obras o los servicios contratados o subcontratados [art. 43.1.d)].

Los preceptos dedicados a los elementos de cuantificación de la obligación tributaria principal y de la obligación de realizar pagos a cuenta (arts. 49 a 57) incorporan, por vez primera, un concepto de base imponible (art. 50.1), a la vez que extienden la estimación objetiva a la determinación de la cuota (art. 56.2).

El art. 58.1 nos dice que la "*deuda tributaria estará constituida por la cuota o cantidad a ingresar que resulte de la obligación principal o de las obligaciones de realizar pagos a cuenta*", estableciéndose, expresamente en su núm. 4, que no la integran las sanciones.

Los plazos de pago actualmente presentes en el Reglamento General de Recaudación se incorporan a la LGT (art. 62). Como novedad, destaca el supuesto de suspensión del ingreso de las deudas, sin necesidad de aportación de garantías motivado por el ingreso en otra administración o por el hecho de haber soportado la repercusión de un tributo incompatible con aquél que ha originado la deuda así suspendida (art. 62.8). Esta previsión afecta, sobre todo, a los casos en los que, habiéndose pagado la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados o soportado la repercusión del Impuesto sobre el Valor Añadido, la administración que gestiona el otro impuesto (estatal o autonómica, según los casos) practica una liquidación por el mismo.

En los aplazamientos y fraccionamientos donde se hubiera acompañado aval, el interés de demora exigible pasa a ser el legal que corresponda hasta la fecha de su ingreso (art. 65.4). También se contempla, como novedad respecto a la situación vigente, la obligatoriedad de paralización de las actuaciones de enajenación de bienes cuando el aplazamiento haya sido solicitado en período ejecutivo (art. 65.5).

El juego de los plazos de prescripción y de sus causas de interrupción venía dificultando la posibilidad de obtener la devolución de un tributo efectivamente satisfecho, cuando, al final,

la operación gravada terminaba considerándose sujeta a un tributo incompatible con aquél. A tal efecto se introduce una regla específica de determinación del *dies a quo* del plazo de prescripción del derecho a solicitar devoluciones de ingresos indebidos, que comenzará a contarse desde la resolución del órgano específicamente previsto para dirimir cuál es el tributo procedente (art. 67.1).

El plazo de prescripción para exigir la obligación de pago a los responsables solidarios comienza a contarse desde el día siguiente a la finalización del plazo de pago en período voluntario del deudor principal y a los subsidiarios desde la notificación de la última actuación recaudatoria practicada a aquél o a cualquiera de los responsables solidarios (art. 67.2). Como puede comprobarse, se hace de mejor condición a estos últimos, ya que, para los subsidiarios, en la práctica, nunca va a prescribir la acción de la Administración.

4. La aplicación de los tributos

El anteproyecto utiliza la expresión "*aplicación de los tributos*", a la que dedica el título III, para referirse a aquellas funciones de la administración que tradicionalmente se incluyen en la acepción amplia de gestión tributaria, esto es, la que comprende la gestión, la inspección y la recaudación de los tributos.

Dentro de los preceptos dedicados a la información y asistencia merece destacarse la nueva regulación de las consultas tributarias escritas (arts. 88 y 89), estableciéndose el carácter vinculante para la administración de todas las contestaciones formuladas, salvo que se modifique la legislación o la jurisprudencia aplicable al caso. También se reconocen los efectos vinculantes de la valoración prestada por la administración a solicitud del particular por un plazo de tres meses (art. 90.1).

El anteproyecto acoge la recomendación del Informe de 2001, en el que se advertía de la necesidad de que la LGT tuviera presente las tecnologías informáticas y telemáticas en la aplicación de los tributos (art. 96).

Los arts. 97 a 116 prevén las normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios. El primero de ellos reconoce, de manera expresa, que salvo las especialidades regula-

das en este título, los procedimientos tributarios se regirán por las disposiciones generales sobre los procedimientos administrativos en cuanto no resulten incompatibles con aquéllas, lo cual supone un acercamiento al procedimiento administrativo común.

El procedimiento puede ser iniciado, de oficio o a instancia del interesado, mediante autoliquidación, declaración, comunicación, solicitud o cualquier otro medio previsto en la normativa (art. 98.1). En cuanto a su terminación, se contempla una cláusula muy amplia que pretende abarcar todos los supuestos posibles, tales como la resolución, el desestimiento, la renuncia, la imposibilidad material de continuarlos, la caducidad, el cumplimiento de la obligación requerida y cualquier otro establecido legalmente (art. 100).

La liquidación tributaria se define como "*el acto resolutorio mediante el cual el órgano competente de la Administración realiza las operaciones de cuantificación necesarias y determina el importe de la deuda tributaria o de la cantidad que, en su caso, resulte a devolver o a compensar de acuerdo con la normativa tributaria*" (art. 101.1), manteniendo la tradicional distinción entre liquidaciones definitivas y provisionales. Son definitivas aquéllas a las que la normativa les atribuya tal carácter o las que practique la inspección, previa comprobación e investigación de la totalidad de elementos de la obligación tributaria.

Las liquidaciones han de notificarse con expresión de determinados elementos y, en especial, con su correspondiente motivación, aunque a diferencia de lo que dispone el art. 124 de la LGT, se extiende a todos los supuestos en los que la administración se aparte de la declaración del obligado tributario, tanto si la discrepancia se refiere a elementos de hecho como si afecta a la interpretación de las normas [art. 102.2.c)].

De los plazos de resolución y de las consecuencias de su incumplimiento se ocupan los arts. 103 y 104. Sobre estas últimas el anteproyecto aporta ciertas novedades. Se adopta una estructura similar a la seguida por la LRJ-PAC, distinguiendo entre procedimientos iniciados a instancia de parte o de oficio. En ambos casos, las consecuencias serán las que prevea la normativa que regule el procedimiento de que se trate, pero, a falta de la misma, el anteproyecto

contiene unas normas de aplicación subsidiaria. En los procedimientos iniciados a instancia de parte la regla es la del silencio positivo, salvo los casos de ejercicio del derecho de petición y en los de impugnación de actos y disposiciones. En los iniciados de oficio, la solución depende de si pueden dar lugar al reconocimiento o la constitución de derechos o a la producción de efectos desfavorables. En el primer caso, se prevé el silencio negativo, mientras que, en el segundo, se produce la caducidad (art. 104).

De las actuaciones y procedimientos de gestión tributaria se ocupan los arts. 117 a 140. Ésta consiste en el ejercicio de las funciones administrativas dirigidas a (art. 117.1):

- La información y la asistencia tributaria.
- La gestión censal de obligados tributarios.
- La gestión del número de identificación fiscal.
- La emisión de certificados tributarios.
- El control y los acuerdos de simplificación relativos a la obligación de facturar.
- La gestión de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones.
- La comprobación y la tramitación de devoluciones tributarias.
- El control del cumplimiento de la obligación de presentar declaraciones tributarias y de otras obligaciones formales.
- La verificación de datos.
- La comprobación de valores.
- La comprobación limitada.
- La práctica de liquidaciones.
- El reconocimiento y la comprobación de la procedencia de beneficios fiscales de carácter rogado.
- Otras actuaciones de comprobación de los tributos que no sean de inspección o recaudación.

Se consideran procedimientos de gestión los siguientes (art. 123):

- Procedimiento de devolución iniciado mediante autoliquidación, solicitud o comunicación de datos (arts. 124 a 128).
- Procedimiento iniciado mediante declaración (arts. 128 a 130).
- Procedimiento de verificación de datos (arts. 131 a 133).
- Procedimiento de comprobación de valores (arts. 134 y 135).
- Procedimiento de comprobación limitada (arts. 136 a 140).

De todos ellos merece destacarse este último, que sustituye al actual de comprobación abreviada y que puede utilizar tanto los órganos de gestión como de inspección. Los únicos medios que pueden utilizarse en este procedimiento son los siguientes: examen de los datos declarados contrastándolos con aquéllos de que dispone la administración y con los que constan en los documentos y registros y de los justificantes presentados o que se requieran al efecto, examen de los registros exigidos por la normativa tributaria y de sus justificantes y requerimientos a terceros para que aporten la información que se encuentran obligados a suministrar con carácter general o para que la ratifiquen mediante la presentación de los justificantes.

La administración no puede llevar a cabo el examen de la contabilidad mercantil ni la realización de actuaciones fuera de las oficinas públicas, salvo para efectuar comprobaciones de carácter censal o en relación con la aplicación de métodos objetivos de tributación y requerimientos a terceros de movimientos financieros (art. 136).

El plazo máximo del procedimiento es de seis meses desde la iniciación, cuyo incumplimiento determina la caducidad. La liquidación que se deriva de la comprobación tiene carácter provisional, aunque su importe sólo puede ser modificado si se descubren nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas.

Los arts. 141 a 159 del anteproyecto regulan la inspección y presentan una línea continuista

respecto de la regulación vigente, incorporando el contenido de muchos de los preceptos del Reglamento General de Inspección.

Merecen una especial mención las llamadas actas "*con acuerdo*", como una nueva modalidad dentro de las actas de conformidad, que ponen de manifiesto la voluntad del anteproyecto de reducir la elevada conflictividad que, en el ámbito tributario, se manifiesta entre la administración y los particulares.

Éstas se tramitarán, básicamente, cuando existan dificultades para aplicar la norma tributaria al caso concreto. Es decir, cuando "*deban aplicarse conceptos jurídicos indeterminados o resulte necesario para la correcta aplicación de la norma a los hechos del caso concreto, o cuando sea preciso realizar estimaciones, valoraciones o mediciones de datos, elementos o características relevantes para la obligación tributaria que no puedan cuantificarse de forma cierta*". El actuario debe contar para su incoación con la autorización del inspector jefe. El acuerdo constará por escrito y debe incorporarse como anexo al acta. El obligado se beneficiará de una importante reducción en la sanción (50 por 100). Se niega la posibilidad de que las actas con acuerdo sean recurribles en vía administrativa y se condiciona su eficacia a que el obligado, antes de la firma del acuerdo y de las actas, efectúe el depósito previo de la totalidad de la deuda (art. 155). En otro orden de cosas, la regulación de las actas de conformidad y de disconformidad se mantiene en términos muy similares a los actuales.

En materia de recaudación, los arts. 160 a 177 del anteproyecto incorporan gran parte del contenido del Reglamento General de Recaudación.

5. Infracciones y sanciones

El título IV, dedicado a la "*potestad sancionadora*" (arts. 178 a 212) incorpora los principios más relevantes de la potestad sancionadora, introduce las novedades contenidas en la LDGC y se adapta, en lo posible, a la regulación contenida en la LRJ-PAC.

Ahora bien, el anteproyecto efectúa una reforma profunda del régimen de infracciones y sanciones. Por citar algunos de sus aspectos más importantes, resaltaremos la aproximación

al Derecho Penal y al régimen administrativo sancionador general, que constituye, en sí misma, una novedad significativa (art. 178). También es una novedad el mismo hecho de que se cree un título independiente dedicado a la potestad sancionadora. De esta forma se destaca la importancia que tiene el régimen sancionador tributario, así como su separación de la regulación de las obligaciones.

El anteproyecto dedica todo un capítulo, el primero, a la regulación de los principios, lo que demuestra una apuesta decidida por la aplicación de aquellos de carácter penal predicables en el ámbito tributario. También se contiene una clasificación de las infracciones tributarias en leves, graves y muy graves (art. 183.2), que rompe con la tradicional en simples y graves y que, entendemos, atiende mejor a la gravedad de la conducta realizada.

Constituye una novedad, sin duda, la existencia de una regulación propia de las causas de extinción de la responsabilidad derivada de las sanciones y, en particular, de su prescripción y sus causas de interrupción (arts. 205 y 206). Otro elemento que permite afirmar que nos encontramos ante una reforma profunda del régimen sancionador tributario es la regulación, por vez primera, del procedimiento como un capítulo dentro de la LGT (arts. 207 a 212).

Destacando sólo algunos de los aspectos más significativos de este título, hemos de comenzar por el art. 179, que mejora la redacción de la cláusula que contempla el error de Derecho. De una interpretación literal del actual art. 77.4.d) de la LGT puede concluirse que no resulta aplicable el error de derecho, por ejemplo, a la persona que, en aplicación de una interpretación razonable, considera que no se encuentra sujeta al impuesto y ello porque vincula la apreciación de la diligencia debida a la presentación de la declaración o autoliquidación. El art. 179.2.d) del anteproyecto se limita a exigir la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, entendiendo que aquélla concurre cuando el sujeto se ampara en una interpretación razonable de la norma.

Son infracciones tributarias "*las acciones y omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra Ley*". Tales infracciones se clasifican en leves, graves y muy graves (art. 183). Esta calificación depende

de la conducta desplegada por el sujeto infractor, lo que se manifiesta a través de la ocultación y de los medios utilizados (art. 185).

A continuación, el anteproyecto recoge un catálogo completo de las sanciones tributarias, que pueden consistir en multa fija o proporcional, como principal, y en sanciones no pecuniarias, como accesorias (art. 184). Hemos de destacar la introducción del concepto de "base de la sanción", aplicable a las multas proporcionales. Es decir, la cantidad sobre la que se aplica el porcentaje en que se concreta la multa.

Por lo que se refiere al procedimiento sancionador, se prevé la posibilidad de que el sujeto infractor renuncie a la tramitación separada, lo que ocurrirá en los supuestos de actas con acuerdo (art. 208.2). El desarrollo del procedimiento se estructura en las fases de iniciación, instrucción y terminación, con un esquema similar al seguido por la LRJ-PAC.

Sobre la ejecutividad de las sanciones que sean objeto de recurso, el art. 212.3 establece la suspensión de su ejecución en período voluntario sin necesidad de aportar garantía hasta que sean firmes en vía administrativa. Por dicha suspensión no se exigirán intereses de demora hasta la firmeza de la resolución que ultime esta vía.

6. La revisión de los actos tributarios

El título V del anteproyecto se dedica a la revisión de los actos tributarios (arts. 217 a 249). El art. 216 enumera los procedimientos especiales de revisión, considerando como tales los de:

- Nulidad de pleno derecho.
- Declaración de lesividad de actos anulables.
- Revocación.
- Rectificación de errores.
- Devolución de ingresos indebidos, aunque éste no sea un procedimiento de revisión propiamente dicho.

La eliminación de la revisión por infracción manifiesta de Ley, contenida en la LGT queda paliada con la regulación contenida en el Ante-

proyecto en materia de revocación y que constituye su mayor innovación en esta materia.

Ésta resulta posible, dentro del plazo de prescripción, siempre que sea favorable al interesado y no constituya dispensa o exención no permitida por la norma o sea contraria al principio de igualdad, al interés público o al ordenamiento jurídico (art. 219). Se configura este procedimiento, por tanto, como una de las formas de resolución extrajudicial de los conflictos tributarios.

Por lo que respecta al recurso de reposición, se amplía el plazo para su interposición, que pasa de quince días a un mes (art. 223.1). Sólo se contempla la suspensión mediante depósito de dinero o valores públicos, aval y fianza personal y solidaria de otros contribuyentes, por lo que no cabe la suspensión sin garantías (salvo que al dictar el acto se hubiera dictado en error aritmético, material o de hecho) o con otras garantías distintas de las anteriores, lo que forzará a los reclamantes a no utilizar este recurso y acudir directamente a la vía económico-administrativa (art. 224).

El anteproyecto se muestra muy continuista con la regulación actual de las reclamaciones económico-administrativas. Se suprime al Ministro de Hacienda como órgano económico-administrativo, quedando, de este modo, como tales el Tribunal Económico-Administrativo Central, los Tribunales Económico-Administrativo Regionales, los Tribunales Económico-Administrativos Locales y la Sala Especial para la Unificación de la Doctrina (art. 228).

Mediante el recurso extraordinario para la unificación de la doctrina, que resolverá esta Sala, el Director General de Tributos podrá impugnar las resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central con las que esté en desacuerdo (art. 243).

El plazo para interponer la reclamación económico-administrativa pasa de los actuales quince días a un mes (art. 235.1), aunque la mayor innovación en la materia es la creación de un procedimiento abreviado ante órganos unipersonales (arts. 245 a 248). Con el mismo se trata de reducir el número de asuntos y facilitar a los reclamantes un rápido acceso a la tutela de los Tribunales de Justicia cuando se alegue, exclusivamente, la inconstitucionalidad o ilegalidad de normas, falta o defecto de notificación,

insuficiencia de motivación o incongruencia del acto impugnado, comprobación de valores y, en general, aquellas materias que reglamentariamente se determinen.

Se trata en definitiva, de conseguir un texto moderno, que incorpore las novedades más significativas que han tenido lugar en nuestro sistema tributario durante los últimos cuarenta

años. El tiempo dirá si se ha cumplido con éxito esta función.

NOTA

(*) Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Complutense.