



Alejandro Menéndez Moreno

CATEDRÁTICO DE DERECHO FINANCIERO
Y TRIBUTARIO DE LA UNIVERSIDAD DE
VALLADOLID

El Boletín Oficial de las Cortes, Congreso de los Diputados, de 6 de junio de 2003, ha publicado el Proyecto de Ley General Tributaria –en adelante LGT–, que va a derogar la vigente Ley de la misma denominación, de 28 de diciembre de 1963, y también, entre otras de menor significación, la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, de 26 de febrero de 1998.

Como resulta sobradamente conocido, la LGT es la norma básica reguladora de los conceptos, estructura y procedimientos de aplicación de todos los tributos, tanto del Estado como de las Comunidades Autónomas y de las Corporaciones Locales, aspecto este último al que se hace expresa referencia en el Proyecto de Ley que se está comentando, concretamente en su artículo 1.º.1, lo que no quiere decir que sea una cuestión indiscutible respecto de su aplicación a los tributos no estatales.

Las escuetas palabras de presentación de la norma proyectada ponen ya suficientemente de manifiesto su importancia en la regulación del ordenamiento tributario, su vocación de perdurabilidad y, en consecuencia, el cuidado con que debe ser abordada la elaboración de su contenido. A este último punto, limitado, desde luego, a alguno de sus numerosos aspectos, van dirigidas las reflexiones que se exponen a continuación.

La primera de dichas reflexiones es de carácter metodológico. El Proyecto de Ley contempla un amplio número de conceptos, optando así por llevar a cabo una labor pedagógica que, si podía estar justificada en la todavía vigente LGT del año 1963, no parece que lo esté ya en la actualidad. El riesgo añadido es que los conceptos generales son muy difíciles de precisar, no están pacíficamente admitidos por los estudiosos de la materia, e incluso es fácil que contradigan otros que están implícitos en

El Proyecto de Ley General Tributaria: Algunas reflexiones



las normas que regulan las figuras tributarias concretas. Así, el Proyecto recoge, entre otras, las definiciones de los tributos y sus clases, del hecho imponible, de la relación jurídico-tributaria, de las obligaciones tributarias formales, de los diferentes obligados tributarios, etc.; definiciones cuyo contenido resulta en bastantes ocasiones discutible cuando no –al menos desde mi punto de vista– incorrecto, a la vez que, en la mayoría de las ocasiones, con muy escasa relevancia práctica.

Aparte de esta primera reflexión de contenido metodológico, es posible analizar también alguno de los preceptos especialmente novedosos, siguiendo el orden de su plasmación

numérica en el Proyecto de LGT que se está comentando.

Desaparece de la literalidad del texto proyectado la referencia al fraude de ley, que se sustituye en su artículo 15 por lo que se denomina «conflicto en la aplicación de la norma tributaria». No parece que sea ésta una decisión acertada. En primer lugar, porque el instituto jurídico del fraude de ley tiene alcance general para todo el ordenamiento jurídico y, por lo tanto, también para el tributario, al que seguirá aplicándose por mor de la remisión que el mismo Proyecto hace al carácter supletorio del Derecho común en su artículo 7.º.2.

Parece que la finalidad de la nueva redacción es ampliar los supuestos de interpretación anómala de las normas tributarias, pero no parece lógico improvisar una nueva regulación frente a las tradicionalmente acuñadas, como es el caso del fraude de ley, y menos aún cuando en su descripción se utilizan expresiones tan inconcretas como la que se refiere a los comportamientos «notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido» [artículo 15.1.a)]. Además, la búsqueda del ahorro fiscal puede estar comprendida entre las denominadas economías de opción, posibilidad plenamente legítima para cualquier obligado tributario, como lo es siempre la búsqueda del mencionado ahorro fiscal cuando sea conforme a Derecho. En los casos en que se produzca el «conflicto en la aplicación de la norma tributaria», a que se refiere este artículo 15 que se está comentando, la consecuencia es la liquidación de intereses de demo-



ra, aunque naturalmente se excluye la aplicación de sanciones, por cuanto la conducta originaria del conflicto no supone la ocultación de dato alguno a la Administración tributaria y, por lo tanto, no está tipificada entre las infracciones tributarias.

Otro de los preceptos controvertidos es el artículo 43.1.f) del Proyecto de LGT, en el que se declara responsables subsidiarios a quienes contraten o subcontraten la ejecución de obras o la prestación de servicios para su propia actividad económica, respecto de las obligaciones tributarias derivadas de las cantidades retenidas o repercutidas en relación a los importes que, a su vez, los contratistas o subcontratistas satisfagan a sus trabajadores, a profesionales o a otros empresarios como consecuencia de las obras o servicios objeto de contratación o subcontratación. El precepto añade que «esta responsabilidad no será exigible cuando el contratista o subcontratista haya aportado al pagador un certificado específico de encontrarse al corriente de sus obligaciones tributarias durante el mes anterior al pago de cada factura correspondiente a la contratación o subcontratación».

Se trata de una norma verdaderamente sorprendente. El único fundamento lógico-jurídico de la responsabilidad es la relación directa y comprobada del responsable con el deudor tributario principal, relación que puede ser de mero carácter económico o bien de cooperación en la comisión de alguna infracción tributaria de dicho deudor principal, ya que en ambos casos se puede entender que una correcta o diligente actuación del declarado responsable hubiera podido evitar el incumplimiento fiscal del deudor tributario principal. Lo que no resulta posible entender es que alguien sea declarado responsable tributario por el comportamiento que tenga el deudor principal con un tercero, ya que un elemental criterio jurídico exige, como se ha dicho, que para que alguien pueda ser declarado responsable por el comportamiento de otro, debe haber tenido

alguna relación directa con el comportamiento anómalo de ese otro.

Esta formulación lógica del fundamento de la responsabilidad no se subsana, en ningún caso, con la exclusión de esta obligación prevista en el artículo 43.1.f) del Proyecto, en caso de que se presente por el contratista o subcontratista el certificado de hallarse al corriente de sus deberes tributarios, ya que la responsabilidad se deriva de su relación con un tercero ajeno a quien se declara responsable. Por otra parte, la redacción del precepto



resulta tremendamente confusa y muy problemática en su aplicación práctica. ¿Se imaginan que el deudor principal no presenta dicho certificado? ¿Cómo se puede determinar el alcance de la responsabilidad? ¿Se podrá dejar de pagar al deudor principal por la obra o servicio correctamente realizados sin que se nos reclame legítimamente dicho pago en la jurisdicción civil? Definitivamente no es posible entender esta previsión del Proyecto de la LGT, ya que existen mecanismos suficientes, en el propio ámbito de la declaración de la responsabilidad, en el de las garantías reales

y en el de las infracciones, para exigir las deudas tributarias a sus deudores y a quienes de forma directa se relacionen con cualquiera de sus incumplimientos.

El Proyecto comentado presenta evidentemente muchos más problemas de interpretación a lo largo de sus numerosos (exactamente 249) y extensos artículos (véanse, por ejemplo, los preceptos reguladores de las infracciones y sanciones), a los que apenas podemos hacer más que una mera referencia. Así, es muy discutible y problemática la regulación prevista de los recargos por declaración extemporánea (artículo 27), así como los del período ejecutivo (artículo 28); la comprobación de valores (artículo 57); el procedimiento de comprobación limitada (artículo 136); las novedosas actas con acuerdo (artículo 155); los criterios de graduación de las sanciones (artículo 186); o el alcance de determinadas sanciones (artículo 191). Termino estas breves líneas con una especial referencia a la regulación de las reclamaciones económico-administrativas, causantes actualmente de un escandaloso retraso en la resolución de los conflictos jurídico-tributarios, cuya agilización es precisamente una de las razones que justifican la derogación de la actual LGT, según la propia Exposición de Motivos del Proyecto comentado. Carece de justificación el deber de acudir a los Tribunales económico-administrativos cuando lo que se les plantea es la ilegalidad de un Reglamento o la inconstitucionalidad de una Ley, por la razón obvia de que no son competentes para abordar tales cuestiones. La consecuencia lógica, no contemplada en la legislación vigente ni en el Proyecto presentado a las Cortes, es que en estos casos no sea preceptivo acudir a la vía económico-administrativa cuando se sabe de antemano que se va a denegar cualquiera de las pretensiones indicadas.

En definitiva, se trata de un texto manifiestamente mejorable. Estamos a tiempo de hacerlo, es sólo un Proyecto de Ley. ■