

## B) REUNIONES SUPLEMENTARIAS

- 1) *Reunión de Magistrados de los Consejos de Estado y de los Tribunales de Cuentas.*

## ASPECTOS DEL CONTROL FISCAL

*SUMARIO: 1.º Legalidad del Impuesto.—2.º Ejercicio del poder reglamentario en materia de imposición fiscal.—3.º Criterios de aplicación e interpretación de las leyes fiscales y de las Disposiciones reglamentarias para su ejecución.—4.º El acto administrativo fiscal.—5.º La determinación de la base imponible.—6.º El principio "solve et repete".*

### SEÑORES CONGRESISTAS :

Es para mí una satisfacción y un honor participar en las tareas de este X Congreso Internacional de Ciencias Administrativas y ponerme en contacto con tan distinguidos y competentes conocedores de la materia, a quienes envío mi cordial saludo, con la expresión de mis mejores deseos por que les sea grata su breve estancia en España.

Mi intervención tiene el limitado objeto, según el programa del Congreso, de provocar un intercambio de opiniones tendentes a concretar los temas cuyo examen deba incluirse en el orden del día de futuras reuniones especializadas sobre «El control de los Impuestos y la Jurisdicción Contencioso-administrativa», cuestión de permanente y universal interés.

Considero que ha de ser provechoso afirmar y asegurar las garantías jurídicas de los administrados y, más en concreto, de los contribuyentes frente a las actividades fiscales de la Administración pública, procurando llevar aquéllas al máximo grado, sin menoscabo de esas actividades, ni traspaso para la efectividad de los medios económicos que, a través de los impuestos, permiten la realización de muy complejos fines.

Sólo en ese sentido empleo la palabra «control», esto es, como actuación del contribuyente que, cuando defiende su derecho a propósito de una imposición fiscal discutida, labora al propio tiempo, como señala un tratadista francés, para asegurar, en provecho de todos, la regularidad de las

operaciones fiscales, provocando el examen por los Tribunales de esa Jurisdicción de la legalidad de las mismas.

La proyección de lo fiscal en lo Contencioso-administrativo, lo que viene llamándose el Contencioso fiscal, o el Contencioso del Impuesto, ofrece algunas particularidades y características especiales que voy a intentar señalar aquí, siquiera en parte.

De un tiempo acá, se advierte en España una intensificación de los estudios sobre lo Contencioso-administrativo, y contamos con monografías de marcado interés. De otro lado, en la esfera oficial, después de la publicación del texto refundido, en el año 1952, de la Ley reguladora en nuestro país de esa Jurisdicción especial, se nombró una Comisión, de la que formé parte, encargada de redactar un anteproyecto de reforma; y sobre la base del mismo, aunque con algunas modificaciones, el Gobierno español ha presentado a las Cortes, en el mes de junio de 1956, un proyecto de ley que se encuentra actualmente en tramitación.

El temario que se ha repartido a los señores congresistas —inspirado en buena parte en cuestiones que suscita la materia en España— ofrece, sin duda, muchos reparos y objeciones, y el primero en acusarlas soy yo mismo.

Hay, en efecto, bastantes puntos, sobre todo los comprendidos bajo la rúbrica de «Cuestiones previas», que son más propios del Derecho Constitucional o del Derecho fiscal que de las Ciencias Administrativas; no obstante lo cual he mencionado esas cuestiones, pero sólo en cuanto pueden servir de orientación o de justificación para los recursos que más adelante se indican en el propio temario.

En la imposibilidad, dado el poco tiempo de que dispongo para mi intervención, de exponer y glosar uno por uno todos los puntos que el temario comprende, me limitaré a los más destacados.

Parto, ante todo, de una distinción fundamental: leyes, disposiciones o actos por los cuales se crea o establece un impuesto; y actos de aplicación individualizada de la Ley o de la disposición creadora del tributo.

Estimo que la garantía jurídica de los administrados justifica que se les provea de medios o recursos en una y otra fase.

## 1.º LEGALIDAD DEL IMPUESTO.

Si el órgano que ha creado el impuesto no es el idóneo para ello, esto es, si carece de facultades para establecerlo o si, aún teniendo tales facultades, no se ha ajustado en su ejercicio a determinadas normas o principios preestablecidos, ¿por qué no ha de reconocerse a los administrados el derecho de acusar la ilegalidad del impuesto?

Así, por ejemplo, el Fuero de los Españoles, que es nuestra carta constitucional, aprobado por la Ley de 17 de julio de 1945, como antes la Constitución de la Monarquía de 30 de junio de 1876, preceptúa en su art. 9.º que «nadie estará obligado a pagar tributos que no hayan sido establecidos

con arreglo a ley votada en Cortes»; y ese mismo artículo declara que «los españoles contribuirán al sostenimiento de las cargas públicas según su capacidad económica».

Pues bien: si se establece un tributo por órgano que no sean las Cortes y mediante ley, o si, por ejemplo, no se observa el principio de que el impuesto grave a los administrados según su capacidad económica, se plantea el tema de la legalidad del tributo por uno u otro motivo en los dos casos supuestos.

En los países de superlegalidad o de legalidad constitucional, la inobservancia de preceptos análogos puede abrir el recurso de inconstitucionalidad; pero en los demás países no cabe la utilización de esa vía.

En España, por ejemplo, se dispone sólo de la acción penal (arts. 200 a 204 de nuestro Código de 1944), y ello concretamente contra el Ministro que mandare pagar un impuesto no autorizado por las leyes, contra la autoridad que mandare pagar un impuesto provincial o municipal no aprobado legalmente por la respectiva Diputación o Ayuntamiento, o contra los funcionarios públicos que exigieren a los contribuyentes para el Estado, la Provincia o el Municipio el pago de impuestos no autorizados por las leyes o corporaciones respectivas.

Mas, independientemente de esta acción penal, la cuestión que plantea a los señores congresistas es ésta: aun siendo la Jurisdicción contencioso-administrativa una Jurisdicción revisora de los actos de la Administración y de la legalidad de los mismos, ¿ha de mantenerse la doctrina hoy comúnmente recibida de que dicha Jurisdicción no puede conocer ni pronunciarse sobre la legalidad del impuesto?

¿No se cree en la posibilidad jurídica de que, en casos como los indicados, puedan los administrados promover un contencioso de anulación, fundado en uno u otro de los dos supuestos apuntados?

## 2.º EJERCICIO DEL PODER REGLAMENTARIO EN MATERIA DE IMPOSICIÓN FISCAL.

Es exigencia lógica que las leyes creadoras de los impuestos atribuyan a la Administración el desarrollo reglamentario de sus preceptos, y es disposición normalmente incluida en el texto de aquéllas.

Ahora bien, en el ejercicio de esa facultad no debe verse una autorización en blanco para que, so pretexto de dictar normas de aplicación de los tributos o a título de aclaración o interpretación de los preceptos legales, se amplíen, extiendan o desnaturalicen los principios contenidos en aquéllos.

La práctica administrativa española enseña (y tengo por seguro que el hecho no es privativo de nuestro país) la persistente tendencia de que disposiciones emanadas de la Administración —cuyo contenido exigiría la promulgación de una ley, en observancia del derecho de los ciudadanos a la seguridad jurídica, proclamado en el artículo 17 del Fuero de los Españoles,

según el cual «todos los órganos del Estado actuarán conforme a un orden jerárquico de normas preestablecidas, que no podrán ser arbitrariamente interpretadas ni alteradas»— vengan a llenar lagunas o a suplir silencios, muchas veces deliberados, de la Ley misma, y aun, en algunos casos, a crear nuevos conceptos fiscales.

La reacción o la defensa de los administrados ha de estimarse justa, y proveerles para ello de un adecuado recurso, que se indica en el apartado 3.º del grupo III del temario: «Recurso contencioso-administrativo directo contra las disposiciones reglamentarias de carácter general dictadas por la Administración para el desarrollo y aplicación de las leyes fiscales.»

Hasta ahora, y me refiero concretamente a España, no se dispone, salvo en materia de régimen local, de un contencioso de anulación susceptible de ser utilizado contra esas disposiciones administrativas de carácter general. No hay más que el llamado recurso contencioso indirecto, establecido en el artículo 3.º de la Ley, según el cual «el recurso contencioso-administrativo podrá interponerse... contra las resoluciones de la Administración que lesionen derechos particulares establecidos o reconocidos por la Ley, cuando tales resoluciones hayan sido adoptadas como consecuencia de alguna disposición de carácter general, si con ésta se infringe la Ley en la cual se originaron aquéllos derechos».

Y agrega ese artículo 3.º, después de su nueva redacción en el texto refundido del año 1952, que hoy rige: «Podrá interponerse el mismo recurso contra las Ordenanzas y Reglamentos municipales una vez que tengan carácter ejecutivo»; precepto que es reproducción de uno de los párrafos del artículo 386 de la novísima Ley de Régimen Local.

Es decir, según el derecho vigente, los administrados no pueden impugnar la legalidad de esas disposiciones de carácter general, sino que han de esperar, para hacerlo, a que se produzca su aplicación individualizada; y aun entonces, en el supuesto de que obtenga éxito su impugnación, la sentencia sólo tiene efecto para aquel caso y para aquel contribuyente, mas no «erga omnes».

Con lo cual se produce la situación anómala de que, a pesar de que la Jurisdicción Contencioso-administrativa haya dictado sentencia acogiendo la pretensión del reclamante, subsista la disposición administrativa estimada ilegal, y se siga aplicando a los demás administrados, quienes se ven obligados, para defender sus derechos, a promover sendos e individuales recursos...

A remediar esa injusticia tiende el proyecto de Ley de reforma de la Jurisdicción a que antes he aludido, pues, como dice el preámbulo o exposición de motivos, «carece de sentido excluir de la impugnación jurisdiccional las disposiciones de carácter general que dictare la Administración en cualquiera de sus grados», infractoras del principio de jerarquía de las fuentes.

### 3.º CRITERIOS DE APLICACIÓN E INTERPRETACIÓN DE LAS LEYES FISCALES Y DE LAS DISPOSICIONES REGLAMENTARIAS PARA SU EJECUCIÓN.

Se enlaza este punto con el que he examinado inmediatamente antes del anterior, y es materia de máximo interés que, naturalmente, ha sido objeto de estudio por los tratadistas y ha dado lugar a declaraciones de la Jurisprudencia.

Contamos en España con una notable monografía de don José LARRAZ, ex Ministro de Hacienda y Abogado del Estado, titulada «Metodología aplicativa del Derecho tributario», en la que se hace un examen crítico exhaustivo de las sentencias que sobre este punto ha dictado nuestro Tribunal Supremo, en sus Salas de lo Contencioso-Administrativo, y se señalan rumbos y orientaciones muy dignos de consideración.

Si la interpretación ha de ser literal, restrictiva o analógica, según la naturaleza de las disposiciones fiscales, son cuestiones de sustancial interés, que, a mi juicio, justificarían la inclusión de este tema en una de las futuras reuniones o congresos.

### 4.º EL ACTO ADMINISTRATIVO FISCAL.

Quiero referirme, naturalmente, a los actos, disposiciones o acuerdos de la Administración que, por su índole, sean susceptibles de impugnación en vía contenciosa.

La actividad de la Administración, en orden a la aplicación y exacción de los tributos, se manifiesta en un gran número de actos de muy diversa naturaleza, pero todos los cuales, en mayor o menor grado, afectan al derecho del contribuyente y determinan o concretan el alcance y la cuantía de sus obligaciones fiscales.

Desde el simple requerimiento al administrado para la presentación de una declaración fiscal hasta la práctica de una liquidación definitiva, pasando por una provisional, y por la comprobación de la declaración, se producen una serie de actos respecto de cuya susceptibilidad para ser recurridos en vía Contenciosa existen criterios dispares, así de la doctrina como de la Jurisprudencia.

A mi juicio, salvo aquellos actos que no prejuzguen la obligación fiscal del administrado, o que sean de mero trámite, todos los demás deben poder ser impugnados por el contribuyente; mas es ésta, claro está, una mera apreciación de principio.

Entre esos actos de la Administración, en orden a la aplicación y exigencia de los impuestos, destaca, por su capital interés, el relativo a

## 5.º LA DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE.

La resistencia del contribuyente a presentar su declaración o a manifestar los elementos que integran o determinan la base fiscal imponible, o la presunción fundada de fraude o inexactitud, provoca en España, respecto de algunos impuestos (Utilidades, Renta, Timbre, Usos y Consumos) la intervención y actuación de Jurados de Estimación, quienes, con audiencia del interesado y previas las justificaciones y comprobaciones que consideran oportunas, fijan en conciencia la base imponible del respectivo impuesto.

Esas decisiones de los Jurados se reputan, por declaración de la ley, de carácter discrecional y no susceptibles, por tanto, de ser recurridas ante la Jurisdicción Contencioso-administrativa.

Prívase con ello a los administrados de una esencial garantía jurídica, que, a mi juicio, no está justificada por la consideración de que tales acuerdos se adopten en conciencia, porque para ello deben los Jurados tomar en cuenta las alegaciones y justificaciones aducidas y aportadas, así por el contribuyente como por la propia Administración.

Y no hay razón ninguna para negar el acceso a la vía contenciosa al interesado que se considere lesionado en sus derechos, pues no se trata de una apreciación técnica para la que pudieran estimarse no idóneos a los Magistrados de la jurisdicción.

Someto este punto a los señores congresistas, por si comparten mi opinión de que debe ser incluido como tema de futuras reuniones.

## 6.º EL PRINCIPIO «SOLVE ET REPETE».

Se cuenta con abundantísima bibliografía sobre esta cuestión, que es, naturalmente, objeto de regulación legal.

En España, el artículo 6.º de nuestra Ley de la Jurisdicción contencioso-administrativa preceptúa que «no se podrá intentar tal vía en los asuntos sobre cobranza de contribuciones y demás rentas públicas o créditos definitivamente liquidados en favor de la Hacienda, en los casos en que proceda con arreglo a las leyes, mientras no se realice el pago en las Cajas del Tesoro público o de las corporaciones locales».

Ese precepto legal y su aplicación e interpretación por la Jurisprudencia de nuestro Tribunal Supremo ha sido minuciosamente estudiado en la sustanciosa monografía del señor SERRANO GUIRADO, titulada «El requisito del previo pago en el recurso contencioso-administrativo en materia fiscal».

Aunque la general tendencia es favorable al mantenimiento de ese principio (el proyecto de ley español a que antes me he referido lo reitera, recogiendo el primitivo texto de la Ley de 1894, reproducido en la de 1952), estimo que existen poderosas razones jurídicas para que ese principio sea objeto de revisión, por cuanto en muchos casos puede constituir y constituye

una verdadera indefensión del contribuyente, no salvada con la excepción en favor de los declarados legalmente pobres, que no son precisamente sólo los real y económicamente tales.

Medios sobrados tiene la Administración para asegurar la percepción de los impuestos, y basta con la declaración de que los actos en materia fiscal son ojetorios, sin que puedan suspenderse, para que el Fisco disponga de suficiente libertad para realizar el cobro.

Lo que, a mi entender, no puede mantenerse es elevar a la categoría de requisito de admisibilidad de un recurso el previo pago en firme de la cantidad controvertida; y digo «pago en firme», porque la Jurisprudencia tiene declarado que ni el depósito ni el afianzamiento o garantía suficiente del importe de la liquidación del tributo son bastantes para dar por cumplida la exigencia del artículo 6.º de nuestra Ley.

Sube de punto la injusticia del precepto si se tiene en cuenta que, obtenida, en su caso, la anulación o revocación del acto administrativo-fiscal, surge, naturalmente, como consecuencia del fallo, la obligación de la Administración de devolver la suma percibida, y, aparte de que los trámites de esos expedientes de devolución no son rápidos, y aun en determinados casos requieren nada menos que la presentación a las Cortes de un proyecto de ley especial que autorice la concesión del crédito necesario al efecto, es constante principio de nuestra legislación que la declaración de que un ingreso es indebido no atribuye derecho al que lo ha realizado a la percepción de intereses.

La desigual posición de la Administración y de los Administrados no puede en justicia mantenerse; y es sensible que no haya arraigado el precepto que figuraba en nuestro Estatuto Municipal del año 1924, que, en materia local, relevaba de la observancia del artículo 6.º de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-administrativa.

Termino ya, señores congresistas, para no abusar de vuestra paciencia ni extralimitar el tiempo que tengo señalado, con el ruego de que examinéis con benevolencia mis indicaciones y, con vuestro mayor saber e ilustración, aceptéis de ellas las que estiméis útiles y provechosas para futuras deliberaciones de los Congresos internacionales de Ciencias administrativas.

**JOSÉ MARÍA ROVIRA BURGADA.**

Letrado del Consejo de Estado.

