

LAS RELACIONES ENTRE LA ADMINISTRACION Y LOS CONTRIBUYENTES: LA NECESIDAD DE ADAPTACION DE LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA.

Santiago Alvarez García

Profesor Titular de Hacienda Pública.

Universidad de Oviedo

Resumen.

La promulgación de la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente en 1998 ha vuelto a poner en primera línea el problema de las relaciones entre la Administración tributaria y los contribuyentes. Esta norma nos recuerda que estas relaciones no se pueden fundamentar en la supremacía de la administración, sino que deben plantearse a partir de una relación obligacional en la que el reconocimiento al administrado de una serie de derechos y obligaciones supone la contrapartida a su deber constitucional de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas.

En este trabajo se pasa revista a los principios constitucionales que deber presidir esta relación obligacional, a la vez que se plantea la necesidad de una actualización de la Administración tributaria que conduzca a una más eficaz gestión de nuestro sistema impositivo, a la vez que contribuya a crear una mayor conciencia fiscal entre los ciudadanos.

Introducción.

El ordenamiento jurídico tributario debe de adaptarse de una manera ágil a la cambiante realidad social y económica sobre la que se aplica. Para ello debe de realizar un esfuerzo continuo de adaptación en el que sobresale la necesidad de adecuar las relaciones entre la Administración y los contribuyentes. Estas relaciones se han venido fundamentando en una posición de supremacía por parte de la Administración tributaria que ha asumido una serie de privilegios respecto de los contribuyentes. Sin embargo, a nuestro entender, en la relación Administración-contribuyentes deben de incorporarse los valores y principios de la Constitución Española, que transformarían esta situación instaurando una relación obligacional fundamentada en la igualdad entre ambos.

Hay autores que sostienen, sin embargo, que las relaciones entre la administración y los contribuyentes deben de seguir fundamentándose en el principio de supremacía de la administración, a partir de la consideración de los contribuyentes como súbditos fiscales. En ese sentido es interesante considerar el siguiente trabajo de Antonio Márquez ¹:

“En contra de opiniones respetadas, pero no compartidas, la legitimidad de la autoridad fiscal es de esencia a la existencia de un Estado social y democrático de Derecho en que la Constitución configura a nuestro país. Y el gobierno legítimo de este Estado esta obligado por la sociedad para ejercerlo en el marco y con respeto a los principios de la actividad fiscal recogidos en la Constitución. La condición de súbdito es inexcusable en las organizaciones políticas modernas; y mientras exista desigualdad económica fiscal, que justifique una redistribución de la riqueza es imprescindible recaudar del que tiene y del que tiene mas, para el que no tiene o tiene menos.

Para ello, la condición de súbdito -entendido en sentido noble y no peyorativo- se tiene que extender al ámbito fiscal; al menos hasta que exista

¹ [Mar96], pp. 14 y 15.

una cultura y conciencia fiscal en la sociedad que conceptúe y actúe en la recaudación de manera espontánea, genérica y altruista“.

Estas conclusiones han sido criticadas por Magín Pont ² a partir de los mismos argumentos utilizados por Antonio Márquez para su defensa, a saber: la autoridad fiscal del Estado, inherente a la configuración del mismo como Estado social y democrático de Derecho, y la obligación del Gobierno de ejercer dicha autoridad con respeto a los principios reconocidos en la Constitución. A partir de estos dos argumentos, debemos de enmarcar las funciones fiscales del Estado dentro de la configuración general que de el efectúa nuestra Constitución y así podremos darnos cuenta de que los fines últimos que tiene encomendados son la defensa, como valores superiores del ordenamiento jurídico, de los principios de libertad, justicia, igualdad y pluralismo político (Artículo 1.1 de nuestra Carta Magna). Conforme a estos principios el contribuyente no debe de ser concebido como súbdito, sino como ciudadano ya que el Artículo 9.1 de la Constitución así lo proclama:

“Los españoles son iguales ante la Ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión, opinión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social“.

Por lo tanto, coincidimos con Clemente Checa ³ cuando afirma que :

“(decir que) la condición de súbdito es inexcusable en las organizaciones políticas modernas (...) supone una evidente vuelta atrás, a épocas pretéritas, y que ya debieran estar plenamente superadas, puesto que en la actualidad todo lo que no sea reconocer a las personas su indeclinable condición de ciudadanos con todos sus derechos -también con todos sus deberes-, es una situación que tendría que estar radicalmente abolida “.

Sin embargo es necesario reconocer que existen argumentos jurídicos que apoyan las tesis defendidas por Antonio Márquez. Así el Profesor Pont Mestre ⁴ considera que la Sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de

² [Pon96], pp. 536 y ss.

³ [Che96], pp. 7.

⁴ [Pon96], pp. 539.

Abril de 1.990 está en sintonía con esta concepción al afirmar su Fundamento Jurídico 9 que:

“No cabe, en efecto, sostener que la Administración Tributaria y el Contribuyente se encuentren en la misma situación como si de una relación jurídico-privada se tratara. Como antes se vio, esa pretendida igualdad resulta desmentida por el Artículo 31.1 de la Constitución que, al configurar el deber tributario como deber constitucional, está autorizando al legislador para que, dentro de un sistema tributario justo, adopte las medidas que sean eficaces y atribuya a la Administración las potestades que sean necesarias, para exigir y lograr el exacto cumplimiento de sus obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes, potestades que por esencia sitúan a la Administración como *potentior persona* en una situación de superioridad sobre los contribuyentes“.

De esta sentencia parece desprenderse, tal y como señala el Profesor Pont Mestre, que el deber de contribuir se va a configurar como un super deber para los contribuyentes ante el cual deben de declinar los derechos fundamentales de los ciudadanos proclamados en la Constitución pero, considerando que esto significaría la quiebra del Estado de Derecho, concluye acertadamente que :

“Puede, pues, decir lo que quiera el T.C. al respecto, que, salvo momentáneas perplejidades, los derechos fundamentales e inviolables de las personas en cuanto ciudadanos - no súbditos - están ahí, bien entendido que tanto estos como los poderes públicos están sujetos a la Constitución y al resto del Ordenamiento Jurídico. La pretensión del T.C. de devolver a las catacumbas a los ciudadanos privándoles de sus derechos inalienables no puede ir mas allá de una desgraciada anécdota, que, cuanto antes, se olvide mucho mejor para todos y especialmente para el prestigio del propio órgano emisor del dislate. Acorde con lo que tiene escrito Ramallo Massanet, el deber de contribuir no puede justificar un sistema tributario que entre en contradicción con el catalogo de derechos individuales y de libertades publicas que la propia Constitución consagra“⁵.

⁵ [Pon96], pp. 541.

Afortunadamente, el legislador ha reconocido esta necesidad de equilibrar la relación entre la Administración y los contribuyentes y, en la Exposición de Motivos de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes ⁶ podemos leer:

(La aprobación de esta Ley) “Permite, además, profundizar en la idea de equilibrio de las situaciones jurídicas de la Administración tributaria y de los contribuyentes, con la finalidad de favorecer un mejor cumplimiento voluntario de las obligaciones de éstos.

Ahora bien, los derechos y garantías que esta Ley explicita no son sino la contrapartida de las obligaciones que sobre los contribuyentes pesan derivadas de la obligación general de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con los principios contenidos en la Constitución”.

En esta misma Ley se considera que es necesario “mejorar sustancialmente la posición jurídica del contribuyente en aras a lograr el anhelado equilibrio en las relaciones de la Administración con los administrados y de reforzar la seguridad jurídica en el marco tributario”.

El que mantengamos que a la luz de los principios de la Constitución Española debe de instaurarse una relación obligacional entre la administración y los contribuyentes, desterrando la idea de supremacía de la primera sobre los segundos, no quiere decir que opinemos que no es necesario que la administración sea dotada de medios para cumplir con las tareas que tiene encomendadas. Volvemos a coincidir plenamente en el planteamiento realizado a este respecto por Clemente Checa ⁷:

“Cierto es que existe un derecho a recaudar, a obtener dinero público para hacer frente a principios tan vitales para el buen y adecuado mantenimiento del orden social como son los de solidaridad y de redistribución, pero no menos cierto es que ello debe hacerse en base a normas justas, y que, además, se apliquen con criterios de equidad, y ni una cosa ni otra suceden con frecuencia, pues se observa a diario como se prima y se da más realce a

⁶ Ley 1/1.998, de 26 de febrero.

⁷ [Che 96], pp. 7-8.

las exigencias recaudatorias que a determinados principios constitucionales que son vitales y cruciales para la consecución del sistema justo que proclama el artículo 31 de nuestra Constitución“.

Por lo tanto, consideramos plenamente injustificado afirmar que “la exaltación de los valores que representan los derechos y garantías constitucionales de los ciudadanos frente a la Hacienda Pública“ se traduce en una “defensa a ultranza y numantina del que podríamos llamar bueno de la película (el pobre y sufrido ciudadano-contribuyente acosado por la Hacienda Pública a través de sus funcionarios o empleados)“ frente a la Administración fiscal como “el malo de la película, como si fuera algo extraño y perverso al cuerpo social“⁸. También consideramos que son muy desafortunadas afirmaciones realizadas por Antonio Márquez como la de que “muchos de los que participan o escriben en esta línea (la de defensa de los derechos de los contribuyentes), no suelen hacerlo en defensa del interés general sino del interés particular de los clientes de sus despachos profesionales o de grupos mas o menos afines a ellos, en la esperanza de una aproximación individual a su entorno profesional“, o aquella otra de que “da la impresión de que se ha generalizado el desamor, el odio, la reserva, la precaución hacia la Hacienda Pública y sus servidores. Quizá también esta situación pudiera explicar -cuando menos en parte- el abandono sucesivo de personas a su servicio para dedicarse a otros menesteres o -la mayoría de las veces- a los mismos, pero desde una posición contraria “.

No creemos tampoco que deba exagerarse la desprotección del contribuyente frente a la administración tributaria. No podemos decir que este completamente desprotegido y sea sistemáticamente maltratado, como tampoco podemos absolver a la administración de todos los defectos que se le achacan. Los contribuyentes en general manifiestan un importante rechazo al pago de los tributos, pero este rechazo puede en ocasiones verse incrementado por el comportamiento de los órganos competentes para su gestión. En esta línea se ha manifestado Palao Taboada :

⁸ Las partes del texto que figuran entre comillas han sido extraídas del Artículo citado [Mar 96], pp. 12-13.

“Ni los derechos de los contribuyentes carecen de protección y son pisoteados sistemáticamente por la Hacienda Pública ni esta es siempre inocente de las transgresiones y abusos que se le achacan. Es cierto, sin embargo, que en los últimos ocho o diez años, la Administración tributaria (el Estado recaudador) ha presentado ante la opinión pública una imagen en gran medida negativa, una cara más bien hosca. Por supuesto, ninguna administración fiscal de ningún país, ni siquiera de aquellos en que la conciencia fiscal de los ciudadanos está más arraigada, le es simpática a estos: pagar impuestos no es agradable para nadie. Lo importante es que los ciudadanos crean que sus impuestos, que se reputan generalmente justos, se aplican mediante procedimientos equitativos, en los que pueden hacer valer suficientemente sus derechos, y que no sacrifican al objetivo recaudatorio valores jurídicos que se consideran dignos de protección”⁹.

Nada más lejos, al menos en nuestro caso, de nuestra intención que realizar críticas injustificadas contra los funcionarios de la Hacienda Pública. Tampoco pretendemos hacer recaer sobre ellos culpas ajenas ya que consideramos que, en muchos casos, los problemas que aparecen en la aplicación del ordenamiento tributario son debidos a la mala regulación y estructuración del mismo. Por otra parte creemos que es necesario que se produzca una concienciación social de la necesidad de cumplir con los deberes tributarios¹⁰. Así, nos parece acertado considerar que la “culturización tributaria” consiste en:

“Alertar a la sociedad toda acerca de las características, causas y consecuencias de la instalación y mantenimiento en condiciones de operatividad de un sistema tributario en las democracias representativas modernas.

Generar la acción espontánea de la sociedad, en defensa de sus intereses, es el objetivo propuesto a través de la culturización tributaria y constituye el método de mayor seguridad para la estabilización de los avances logrados”¹¹.

⁹ [Pal 94] pp. 47 y ss.

¹⁰ [Mar 96] pp. 15.

¹¹ [Tac 95], pp. 17.

Precisamente por ese motivo, el de que entendemos que es necesario que se extienda una cultura fiscal que promueva el cumplimiento voluntario por parte de los contribuyentes de sus obligaciones en materia tributaria¹², creemos necesario plantear los puntos que consideramos que deben de regular la relación entre la Administración y los contribuyentes de cara a una más justa y eficaz aplicación de los tributos ya que consideramos que la percepción de la existencia de esta relación justa y eficaz puede facilitar y estimular dicho cumplimiento.

Así nos referiremos a la necesidad de proceder a una actualización de la Administración tributaria para incorporar a las relaciones entre la Administración y los contribuyentes los valores y principios recogidos en nuestra Constitución.

La necesidad de una actualización de la Administración Tributaria.

Entendemos que existe una imperiosa necesidad de proceder a una actualización en las dos direcciones fundamentales en las que se manifiesta la aplicación de los tributos. Por una parte de las normas que regulan el ordenamiento tributario y por otra de los medios de que dispone la Administración tributaria para el cumplimiento de los fines que tiene encomendados.

A) Actualización de la normativa tributaria.

En el primero de estos dos aspectos, la actualización y puesta al día de las normas que regulan la materia tributaria, creemos que nuestro ordenamiento jurídico presenta serias carencias que sería necesario corregir. Sin ir más lejos, y a título de ejemplo, podemos señalar que en la propia Ley General

¹² El cumplimiento voluntario por parte de los contribuyentes de sus obligaciones fiscales es uno de los objetivos que mas a tratado de estimular en los últimos tiempos el Ministerio de Hacienda a través de campañas de concienciación social

Tributaria se ha rehuido esta necesidad de actualización. En efecto, los pocos cambios operados en esta Ley del año 1.963 se han realizado fundamentalmente a través de la Ley de Reforma Parcial de 26 de Abril de 1.985 y de la Ley de modificación parcial de 20 de julio de 1.995. La primera de estas dos normas ha introducido cambios orientados a aumentar las garantías en favor de la Administración. No por nada cuando fue presentada al Congreso se titulaba Proyecto de Ley de Represión del Fraude Fiscal. Así debe de entenderse la regulación de las figura de los responsables tributarios, la fijación del interés de demora o el aumento de la facultad represiva de la Administración a través de la regulación efectuada de las infracciones y sanciones tributarias. Podemos considerar que con estas modificaciones se “llevó en primer lugar hasta límites extremos las potestades administrativas de investigación, recortando al máximo el derecho a rehusar la comunicación de información a la Administración al amparo de la protección de distintos tipos de secreto. Agravó en segundo termino con severidad -ahora sometida a revisión- las infracciones y sanciones tributarias, que solo por una enmienda del Congreso se libraron de convertirse, al menos según el propósito aparente del Gobierno, en ilícitos meramente objetivos con total menosprecio del principio de culpabilidad. Consagró también la asunción de facultades liquidadoras por la Inspección. Logró, finalmente, amen de otros retoques que ahora nos interesan menos, producir gratuitamente la irritación (real o fingida) de muchos al proclamar innecesariamente el carácter de documentos públicos de las actas de Inspección, que estas ya tenían por su propia naturaleza”¹³. También ha ido en detrimento de las garantías de los contribuyentes la supresión de las consultas vinculantes. La segunda modificación, aprobada en julio de 1.995, tiene, a nuestro entender, dos notas positivas: la reducción de la desmesurada cuantía de las sanciones tributarias y la limitación de la discrecionalidad administrativa a través de la práctica supresión de la llamada condonación graciable. Sin embargo entendemos como un atraso la no eliminación completa de dicha figura, regulada en la actualidad de un modo farragoso y difícil de interpretar y aplicar. A pesar de esto se han mantenido preceptos que, dado su contenido, no tienen hoy aplicación alguna y que

¹³ [Pal 94], pp. 48-49.

incomprendiblemente el legislador no ha querido suprimir. Así, el Artículo 6.1 continúa atribuyendo la potestad reglamentaria al Jefe del Estado, el Artículo 42 se refiere a los supuestos en los cuales la mujer casada tiene capacidad de obrar sin asistencia del marido y los Artículos 10 y 123 continúan refiriéndose a los Jurados Tributarios que han sido suprimidos por la Ley de Reforma de Procedimiento Tributario de 20 de Junio de 1.980.

Si esta es la situación que se registra en la Ley General Tributaria, entendemos que no es mucho mejor la que atraviesa el resto del ordenamiento. En efecto, si un sistema tributario, para que sea eficaz, debe de seguir la máxima de sencillez, tanto en el cumplimiento por parte de los contribuyentes como en el control por parte de la Administración, parece que nuestros legisladores se han empeñado en seguir el camino contrario. La profusión de normas que regulan la materia tributaria es ingente. Si a eso unimos la falta de claridad de dichas normas, que en algunos casos llegan a ser contradictorias¹⁴, y los continuos cambios operados en las mismas, nos encontramos con que los contribuyentes ven enormemente dificultado el cumplimiento de sus deberes tributarios que, en la mayoría de los casos, requiere un gran coste tanto en términos de tiempo como de dinero. En los últimos años, para contribuir a agravar esta situación, se ha generalizado el recurso, a nuestro entender desafortunado, a introducir normas que inciden en la materia tributaria en legislaciones no referidas primordialmente a la misma.

La complejidad de la normativa tributaria ha sido reconocida por el propio Ministerio de Hacienda. En el Libro Blanco¹⁵ sobre la Reforma de los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y el Patrimonio elaborado por el Ministerio de Hacienda con motivo de las modificaciones en estos impuestos operadas para adaptarlos a las directrices de la Sentencia del

¹⁴ En este aspecto se nos viene a la memoria inevitablemente la contradicción existente entre los Artículos 27 y 28 de la anterior Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Ley 48/91) referidos a la valoración de las retribuciones en especie y la aplicación de los gastos deducibles en rendimientos del trabajo personal.

¹⁵ [MEH 90].

Tribunal Constitucional de 20 de Febrero de 1.989, que declaró inconstitucional la tributación conjunta obligatoria de las unidades familiares en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre el Patrimonio, al referirse a los problemas que afectan al sistema impositivo, y particularmente al I.R.P.F. se dice:

(Problemas) “ De complejidad. Las normas deben tener en cuenta el nivel cultural de la sociedad a la que se aplican y la capacidad operativa de la organización que las tiene que controlar. La Reforma de 1.978 se planteó desde posiciones en que la premura política dominó sobre el realismo que la aplicabilidad del sistema fiscal exigía. La Administración Tributaria ha tenido que evolucionar por detrás de los cambios legislativos diseñados en los primeros años de la reforma y, en ocasiones, las propias normas que después se han ido promulgando han tenido que cubrir la brecha abierta entre los diseños legales y sus posibilidades de aplicación. La aplicabilidad de las normas incide, a medio plazo, sobre la percepción social de la justicia tributaria con mas peso, si cabe, que la búsqueda del principio de justicia material que la propia norma efectúa.

La gran mayoría de los contribuyentes españoles del I.R.P.F. (EL 80'36% en 1.987) utiliza la declaración simplificada, que es sin duda una de las mas simples del mundo occidental y que difícilmente puede simplificarse mas con el diseño básico del impuesto.

Pero existen otros elementos del impuesto, que afectan quizá a una parte pequeña de la población contribuyente, que son excesivamente complejos en este diseño básico. Ello contribuye a provocar sobre el conjunto de la sociedad una sensación de complejidad generalizada que debe valorarse en sus justos términos.

La experiencia de estos últimos años ha evidenciado la excesiva complejidad que tiene calcular la cuota para los contribuyentes, sobre todo los pequeños, que obtienen ganancias de capital “¹⁶.

¹⁶ [MEH 90], pp. 19 y 20.

Es una lástima que, conociendo estos problemas, no se hayan adoptando las medidas necesarias para solucionarlos. Así, en el Informe elaborado en 1.998 como base de la nueva reforma del Impuesto realizada ese mismo año se vuelve a hacer alusión a los mismos:

“Desde un punto de vista operativo, el actual IRPF ofrece un panorama no excesivamente halagüeño, derivado de tres especiales circunstancias que concurren en su aplicación: en primer término, una complejidad extraordinaria y creciente (.....)”¹⁷.

En el mismo Informe se recoge esta otra referencia, a nuestro juicio, suficientemente reveladora:

“Esa complejidad resulta evidente con solo aproximarse a los manuales de instrucciones necesarios para cumplimentar los impresos de su declaración”¹⁸

Debemos de decir también que el Ministerio de Hacienda realizó una curiosa interpretación del requisito de simplicidad, ya que, el Informe de 1.990, continuando la argumentación antes reseñada, concluyó:

“Es interesante realizar una última reflexión en torno a este problema de complejidad. En paralelo a la conexión entre el principio de igualdad y el de capacidad económica que configura la progresividad del impuesto, la simplicidad no tiene por que afectar por igual a todos los contribuyentes. Si en la carga directa se puede distinguir según niveles de rentas, tratando igual a los iguales y desigual a los desiguales, también se debe aceptar que el grado de complejidad pueda ser mayor para ciertos casos, presumiblemente los de mayor renta, como requisito inevitable de la consecución de la necesaria equidad impositiva. Lo importante es que el impuesto sea simple para la gran mayoría de los contribuyentes, pero mantener la justicia del tributo puede obligar a que sea complejo para una minoría de los mismos. Situar en un punto adecuado esta tensión entre justicia y simplicidad no es

¹⁷ [MEH 98], pp. 52.

¹⁸ [MEH 98], pp. 53.

fácil, pero probablemente la zona intermedia sea socialmente preferible a cualquiera de los extremos “¹⁹.

Resulta evidente que hay rendimientos, es el caso claro de las plusvalías, cuya cuantía es mas difícil de determinar que otros. Tampoco se puede discutir que la determinación correcta de la renta neta obliga a introducir mecanismos complejos en el calculo de las mismas - p.e. si queremos en las variaciones patrimoniales a largo plazo mecanismos de corrección monetaria -. Eso no debe sin embargo llevarnos a considerar como reflejo del principio de equidad el que unos contribuyentes tengan una complejidad excesiva en el cumplimiento de sus obligaciones, máxime si tenemos en cuenta que:

a) No se puede realizar una asimilación entre la capacidad económica de los contribuyentes y el tipo de rendimientos que obtienen. Los contribuyentes con una mayor capacidad económica tienen acceso a mecanismos, como sociedades interpuestas, entre una larga lista de recursos, que les permiten obtener sus rendimientos de la forma más favorable para ellos. Estos recursos, en la mayoría de los casos, no están al alcance de los contribuyentes de rentas mas bajas.

b) Cuanto más farragosa y compleja sea la normativa mas posibilidades se pueden introducir para eludir la misma por medio de una adecuada planificación fiscal por parte del contribuyente, recurso de nuevo al alcance de aquellas personas que tienen mayor capacidad económica.

Este planteamiento del Ministerio fue rectificado en 1.998, cuando se escribe:

“Bien cierto es que, casi inevitablemente, un impuesto personal sobre la renta conlleva un cierto grado de complejidad en su aplicación porque la definición de los distintos rendimientos que integran la renta, el tratamiento adecuado de las diferentes situaciones personales y familiares, la progresividad de la tarifa y sus efectos sobre la acumulación de ingresos y, por último, los regímenes especiales que suelen establecerse para incentivar

¹⁹ [MEH 90], pp. 20.

determinadas actividades, exigen de regulaciones que no pueden ser demasiado simples en su concepción y aplicación. Pero en el caso del IRPF español posiblemente se hayan superado los límites que pueden considerarse aceptables en este tipo de figuras impositivas”²⁰.

Esta situación que registra la normativa tributaria merece, en conclusión un juicio muy negativo. Difícil es que los profesionales de la Administración Tributaria puedan desempeñar bien sus funciones; mas injustificado es el coste en que se obliga a incurrir a los ciudadanos que, en la mayoría de los casos, se ven obligados a recurrir al asesoramiento de profesionales para poder atender sus deberes fiscales ; pero lo que roza el esperpento es la problemática para la interpretación de muchas normas habiéndose dado casos en los que, según en la Delegación de la Agencia Tributaria en que haya que presentar una Declaración , un mismo rendimiento tribute en el I.R.P.F. por conceptos distintos, según el criterio del funcionario correspondiente.

Parece necesario que el legislador recupere cuanto antes los principios técnico-tributarios que Neumark introdujo entre sus celebrados Principios de la Imposición²¹ y que se sintetizan en:

- a) Principio de congruencia y sistematización: el sistema tributario debe atender a la consecución de sus distintas finalidades y no debe ofrecer huecos ni contradicciones en su composición y estructura.
- b) Transparencia: las normas tributarias deben ser inteligibles y la claridad y precisión debe reinar en el establecimiento de los derechos y deberes que originan.
- c) Factibilidad: las normas tributarias deben ser practicables por los contribuyentes y aplicables por la Administración fiscal.

²⁰ [MEH 98], pp. 53.

²¹ [Neu 94].

- d) Continuidad: las normas fiscales deben gozar de vigencia continuada y sus modificaciones deben realizarse en el marco de reformas generales y sistemáticas.
- e) Economicidad: la estructura del sistema tributario y la composición de sus elementos deben realizarse de tal forma que los gastos que ocasionen a la Administración o a los contribuyentes la gestión, recaudación e inspección no sobrepasen el mínimo imprescindible para alcanzar los principios político – económicos y político – sociales de la imposición.
- f) Comodidad: el contribuyente debe disfrutar de todas las facilidades posibles para cumplir sus obligaciones fiscales.

B) La actualización de la Administración Tributaria.

Si necesario es proceder a una actualización de la normativa tributaria, entendemos que también desde el punto de vista material de la Administración, es decir, desde el punto de vista de los medios materiales y humanos con el que esta cuenta para el desarrollo de sus funciones, es necesario realizar un esfuerzo importante de actualización. Debemos, sin embargo, empezar por reconocer que mucho se ha avanzado en la dotación de los medios imprescindibles para la correcta actuación de la Administración tributaria, aunque creemos que queda todavía un largo camino que recorrer. Vamos, por lo tanto, a exponer unas breves pinceladas de la situación.

En el Libro Blanco sobre la Reforma de los Impuestos sobre la Renta y el Patrimonio al que nos hemos referido anteriormente se dedicaba el Capítulo 9 de la Parte Cuarta ²² a estudiar las reformas pertinentes en la administración tributaria tras el sugerente título de “por una administración capaz de gestionar adecuadamente el sistema tributario“.

Comienza este Capítulo poniendo de manifiesto que la Reforma Tributaria de 1.978 produjo un desfase entre el sistema fiscal moderno que se introdujo en nuestro país y la administración tributaria encargada de aplicarlo, que

²² [MEH 90] pp. 159-164.

seguía teniendo una “estructura en gran parte obsoleta, que se correspondía con el viejo sistema de tributos reales y con métodos y procedimientos corporativos“²³. A partir de 1.982, considerando el gobierno que era necesario reforzar la lucha contra el fraude fiscal y acercar la administración a los contribuyentes se realizó una importante reforma cuyos puntos principales fueron:

A) La reforma de la Administración Territorial, que pasa de 56 Delegaciones Provinciales a mas de 250 oficinas tributarias.

B) La introducción de un nuevo Procedimiento de Gestión Tributaria.

C) La potenciación de los medios informáticos estableciendo una Base Nacional de Datos.

D) La transformación del sistema de recaudación ejecutiva, que paso a integrarse en las Delegaciones y Administraciones de Hacienda.

E) Un nuevo esquema organizativo y funcional de la Inspección Tributaria²⁴.

A pesar de estas reformas se reconoce que la administración tributaria tiene que hacer un esfuerzo constante de actualización:

“A pesar de las mejoras efectuadas, subsisten importantes problemas en un sistema tributario apoyado principalmente sobre las retenciones y las autoliquidaciones tributarias a la hora de conseguir su aplicación y que, por tanto, corre siempre el riesgo, en caso de producirse un debilitamiento de la Administración Gestora, de resultar insuficiente y devenir injusto al concentrar su actuación sobre aquellas rentas y personas que no pueden escapar a estos mecanismos intrínsecos y automáticos de control. Un sistema tributario que no evite esta situación pierde su legitimidad social “²⁵.

²³ [MEH 90] pp. 159.

²⁴ [MEH 90] pp. 160.

²⁵ [MEH 90] pp. 161.

Para evitar estos problemas se propone acometer una tarea de organización de la Hacienda Pública y mejora de la atención al contribuyente, para lo que sería necesario adoptar ciertas medidas:

- A) Considerar los costes de gestión del sistema tributario como un elemento de la recaudación, que debe presupuestarse en términos netos. Hay que establecer una relación entre el crecimiento de la recaudación y el desarrollo de los gastos de gestión, que garantice la eficacia creciente de la Administración Tributaria.
- B) Flexibilizar y automatizar los esquemas organizativos de la Agencia Tributaria. Se considera que el modelo americano o inglés de agencias administrativas dotadas de reglas propias de funcionamiento es el más adecuado para cumplir este objetivo.
- C) Clarificar y delimitar el papel y las responsabilidades orgánicas y funcionales de las Delegaciones de Hacienda y de las Intervenciones Territoriales.
- D) Prestar atención prioritaria a los problemas de gestión de personal y de recursos presupuestarios.
- E) Crear un marco de colaboración social en el cumplimiento tributario²⁶.

Complementariamente se proponen otras medidas que se consideran imprescindibles para gestionar adecuadamente el sistema fiscal:

- A) Eliminar la posibilidad de regularizar sistemáticamente las situaciones tributarias irregulares sin ningún tipo de sanción o, al menos, de la posibilidad de utilizar fraudulentamente dicha medida con la colaboración de las entidades financieras o el abuso de las garantías con que las leyes administrativas rodean a las notificaciones tributarias.
- B) Control de ciertas operaciones financieras que, como el cheque al portador, faciliten el fraude fiscal y la circulación de dinero negro. Los países que han limitado el secreto bancario han limitado, coherentemente, el uso de este instrumento de pago, obligando a su cobro a través de

²⁶ [MEH 90] pp. 162, 163.

cuentas corrientes nominativas. La situación española es, en este momento, plenamente contradictoria con los objetivos que proclama, habiéndose muy probablemente vaciado de contenido el levantamiento nominal del secreto bancario.

- C) Reforzar la colaboración de las entidades financieras con la Hacienda Pública, estableciendo y haciendo efectivas las correspondientes sanciones por el incumplimiento de este deber de colaboración.
- D) Ordenar la declaración y control administrativo de la transferencia de capitales al exterior, para hacer frente a los problemas de control tributario derivados de la libertad de movimientos de capitales.
- E) Creación de unidades especiales de investigación, para hacer frente a los cada vez mas sofisticados sistemas de defraudación fiscal y blanqueo de dinero ²⁷.

Para materializar estas medidas el 1 de enero de 1.992 se constituyó la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, definida en el Artículo 103.1.2 de la Ley 31/1.991 de Presupuestos Generales del Estado como “la organización administrativa responsable, en nombre y por cuenta del Estado, de la aplicación efectiva del sistema tributario estatal y del aduanero, y de aquellos recursos de otras Administraciones y Entes Públicos nacionales o de las Comunidades Europeas cuya gestión se le encomiende por Ley o Convenio “. La naturaleza jurídica de la Agencia es la de un Ente Público con personalidad jurídica propia y plena capacidad pública y privada, integrado en las Administraciones Públicas centrales y que se encuentra adscrito al Ministerio de Economía y Hacienda, concretamente a la Secretaría de Estado de Hacienda. Los fines que se pretenden con la Agencia Tributaria son los de potenciar la eficacia en la actuación de la administración y dotar a esta de un mayor potencial recaudatorio.

A pesar de los avances que, indudablemente, se han producido con la creación de la Agencia Tributaria, debemos de reseñar que todavía existen una serie de lastres para el logro de una Administración eficiente, el menor

²⁷ [MEH 90] pp. 164.

de los cuales no es precisamente la escasez de medios personales al servicio de la Administración Tributaria Estatal

Es también preocupante, en muchos casos, la falta de colaboración entre los distintos niveles de la Administración, principalmente entre la Hacienda Central y las Haciendas Autonómicas y Forales. La necesidad de colaboración entre estos organismos es cada vez mayor, sobre todo desde que se ha implementado el nuevo modelo de financiación de las Comunidades Autónomas para el quinquenio 1.997-2.001, y lo será aun más en el futuro si se continúa en la línea de configurar cada vez más tributos como compartidos. Tal y como se apuntó en el Informe sobre el Sistema de Financiación Autonómica y sus Problemas de 1.995, es necesario avanzar en el camino de una Administración Tributaria Integrada ²⁸. En esta vía de coordinación se han situado la Comisión Mixta de Coordinación de la Gestión Tributaria y los Consejos Territoriales de Dirección para la Gestión Tributaria ²⁹. El propio Programa Director del control Tributario de la Agencia Tributaria para el periodo 1.999-2.002 establece como directriz la colaboración con otras Administraciones Tributarias, entre las que se encuentran las Administraciones Tributarias Autonómicas.

Por último queremos señalar que es necesario avanzar en la potenciación de las relaciones entre la Administración y los contribuyentes, sobre todo en lo que hace referencia a la certeza y seguridad en las contestaciones a las consultas realizadas por estos. Por fortuna en este camino se ha situado el Estatuto del Contribuyente, al que haremos referencia más adelante.

²⁸ [Inf 95], pp. 157-167.

²⁹ Creados en virtud de la Ley 14/1.996, de 30 de diciembre de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de Medidas Fiscales Complementarias (artículos 33 y 34).

Valores constitucionales en las relaciones entre la Administración y los contribuyentes. Los derechos de los contribuyentes.

La actualización de la Administración Tributaria pasa ineludiblemente por la definición de un nuevo enfoque de la relación entre la Administración y los administrados. Esta nueva relación, que debe de ser de igualdad, supone que a la Administración se le debe dotar de aquellas prerrogativas necesarias para hacer efectivo el deber de contribuir de los contribuyentes, con respeto absoluto a las normas y valores recogidos en nuestro Texto Constitucional. Entre estos principios, que deben de ser tenidos en cuenta inexcusablemente, destacan los siguientes ³⁰:

- A) Seguridad jurídica (artículo 9.3 de la Constitución).
- B) Igualdad (artículo 14 de la Constitución).
- C) Derecho a la intimidad (artículo 18 de la Constitución).
- D) Prohibición de indefensión (artículo 24 de la Constitución).
- E) Derecho de petición (artículo 29 de la Constitución).
- F) Justicia fiscal (artículo 31 de la Constitución).
- G) Protección a la familia (artículo 39 de la Constitución).
- H) Progreso social y económico (artículo 40 de la Constitución).
- I) Tutela de los derechos fundamentales (artículo 53 de la Constitución).
- J) Participación en la elaboración de normas (artículo 105 de la Constitución).
- K) Presunción de inocencia (artículo 24.2 de la Constitución).

³⁰ [Ese 94].

Estos principios Constitucionales fueron perfectamente traducidos por Emilio Salcedo Martín ³¹ en los siguientes derechos y garantías para los contribuyentes:

- A) Derecho a no ser objeto de incremento de la base ni de la cuota en las actas que se extiendan en disconformidad como consecuencia de no haberlas aceptado.
- B) Derecho a que medie en un plazo mínimo de diez días entre la recepción de la citación y el día señalado para comparecer.
- C) Derecho a que la práctica de las actuaciones perturbe en la menor medida posible el desarrollo normal de las actividades laborales, empresariales o profesionales del obligado tributario.
- D) Derecho a que las actuaciones inspectoras se realicen en las Oficinas públicas, prestando su conformidad al respecto, para así librarse de tener que poner a disposición de la Inspección un lugar de trabajo adecuado, así como los medios auxiliares necesarios.
- E) Derecho a que se hagan constar las manifestaciones que estime convenientes en las diligencias que extienda la Inspección y a no firmarlas.
- F) Derecho a no presentar documentos que ya se encuentren en poder de la Administración.
- G) Derecho a que los libros contables y la documentación relativa a las actividades desarrolladas por el sujeto pasivo, si son examinados por parte de la Inspección, lo sean en su presencia o de aquella persona a la que designe.
- H) Derecho a impugnar las liquidaciones contenidas en las actas de conformidad.
- I) Derecho a impugnar las resoluciones desestimatorias de la condonación graciable.

³¹ [VVAA 94], pp. 467-491.

- J) Derecho a realizar el ingreso de las deudas tributarias pendientes, sin sanción, pero con interés de demora, a pesar de haberse iniciado actuaciones inspectoras, cuando éstas se suspendan sin causa justificada por más de seis meses.
- K) Derecho a que se consideren definitivas e irrevisables las declaraciones liquidaciones no comprobadas dentro del plazo de prescripción, con efectos para el propio ejercicio y ejercicios posteriores.
- L) Derecho a no ser objeto de un segundo expediente sancionador por no comparecer a una citación inspectora ni al primer ni al segundo requerimiento.
- M) Derecho a impedir la entrada del personal inspector en el domicilio particular del sujeto pasivo, aunque en él se ejerza una actividad profesional o empresarial, salvo que se disponga de mandamiento judicial.
- N) Derecho a comparecer y actuar el sujeto pasivo, representado por tercera persona, siempre que así lo desee, sin excepción alguna.
- Ñ) Derecho a que se le motiven los incrementos de bases que se le notifiquen, y a un contenido mínimo de las actas que se le extiendan.

Todos estos derechos, desde nuestro punto de vista, pueden contribuir a una mayor garantía del contribuyente sin menoscabar gravemente el desarrollo de las actividades de la inspección de tributos, permitiendo que los ciudadanos tengan una mejor consideración sobre el funcionamiento de la administración tributaria, siendo esta percepción de un buen funcionamiento de la administración de hacienda una de las claves para estimular el cumplimiento de los deberes fiscales.

El marco actual de las relaciones entre la Administración y el Contribuyente: el Consejo de Defensa del Contribuyente y la Ley de Derecho y Garantías de los Contribuyentes.

La redefinición de las relaciones entre la Administración y los contribuyentes, presidida por la salvaguarda de los valores constitucionales

que hemos recogido en líneas anteriores, se ha realizado en los últimos años mediante dos actuaciones fundamentales a las que nos vamos a referir con concisión para finalizar este trabajo: La primera es la creación en 1.996 del Consejo para la Defensa del Contribuyente y la segunda, la promulgación en 1.998 de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes.

El Consejo para la Defensa del Contribuyente.

Creado en el seno de la Secretaría de Estado de Hacienda por el Real Decreto 2.458/1.996, de 2 de diciembre, tiene como objetivos fundamentales el canalizar el mandato recogido en el Artículo 96 de la Ley General Tributaria de prestar a los contribuyentes la necesaria asistencia e información acerca de sus derechos y obligaciones y el recoger de manera especial para el ámbito tributario la recepción de quejas, sugerencias y reclamaciones formuladas por los administrados en virtud del Real Decreto 208/1.996, de 9 de febrero, por el que se regulan los Servicios de Información Administrativa y Atención al Ciudadano.

Las funciones de este órgano, de naturaleza eminentemente asesora, son:

- a) Recibir quejas, reclamaciones y sugerencias de los ciudadanos relacionadas con los procedimientos administrativos de naturaleza tributaria, verificar las mismas y realizar sugerencias para la adopción de las medidas que fueran pertinentes.
- b) Recibir las iniciativas de los ciudadanos tendentes a mejorar la calidad de los servicios públicos.
- c) Asistir a los ciudadanos en el ejercicio de derecho de petición.
- d) Elaborar Informes en relación con la defensa de los contribuyentes, tanto en el ámbito de la regulación de los tributos como en el de su aplicación.
- e) Elaborar una memoria anual de actividades en la que se sugiera la adopción de medidas encaminadas a la resolución de los principales problemas reiterados por los contribuyentes.
- f) Asesorar al Secretario de Estado de Hacienda en la resolución de las quejas formuladas por los contribuyentes.

g) Proponer las modificaciones normativas o procedimentales que considere necesarias para la mejor defensa de los derechos de los ciudadanos.

La Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes.

La Ley 1/1.998 de 26 de febrero pretende, según establece su Exposición de Motivos, recoger en un solo cuerpo normativo los principales derechos y garantías de los contribuyentes. Para ello, “introduce en algunos preceptos modificaciones esenciales en el ordenamiento jurídico vigente y, en otros, reproduce los principios básicos que deben presidir la actuación de la Administración tributaria en los diferentes procedimientos”³². Todo ello dirigido “por una parte a reforzar los derechos del contribuyente y su participación en los procedimientos tributarios y, por otra, con esta misma finalidad, a reforzar las obligaciones de la Administración tributaria, tanto en pos de conseguir una mayor celeridad en sus resoluciones como de completar las garantías existentes en los diferentes procedimientos”³³.

Dos modificaciones básicas que introduce esta Ley son las contenidas en sus Artículos 11 y 12.

El Artículo 11, que regula las devoluciones de oficio, impone a la Administración el pago de intereses de demora en los supuestos de retraso injustificado en las devoluciones tributarias, para las cuales se establece un plazo máximo de seis meses (o el fijado en las normas de cada tributo si fuera inferior). Este interés de demora se devengará “desde la finalización del plazo que dispone la Administración tributaria para practicar liquidación provisional hasta la fecha en que se ordene el pago de la correspondiente devolución”³⁴.

El segundo de estos preceptos establece el reembolso de los costes de las garantías aportadas para suspender la ejecución de una deuda tributaria en

³² Exposición de Motivos de la Ley 1/1.998, de 26 de febrero.

³³ Exposición de Motivos de la Ley 1/1.998, de 26 de febrero.

³⁴ Artículo 11 de la Ley 1/1998.

cuanto ésta sea declarada improcedente por sentencia o resolución administrativa y dicha declaración adquiera firmeza³⁵.

Como modificación sustantiva, también contenida en esta norma si bien entre las disposiciones finales de modificación de la Ley General Tributaria, se encuentra la modificación del Artículo 64 de la LGT, reduciéndose de 5 a 4 años el plazo de prescripción.

Si estos dos preceptos nos merecen una valoración positiva, tenemos que apuntar en el debe de la Ley que en su referencia a las consultas tributarias vinculantes³⁶, haya limitado este ámbito de vinculación para la Administración a los supuestos recogidos en el Artículo 107 de la Ley General Tributaria, en vez de extenderlo con carácter general.

³⁵ La disposición final de la Ley modifica el Artículo 81, apartados 3, 4 y 5 de la Ley General Tributaria, que pasa a recoger estos aspectos:

“3. La ejecución de las sanciones tributarias quedará automáticamente suspendida sin la necesidad de aportar garantía por la presentación en tiempo y forma del recurso o reclamación administrativos que contra aquéllas proceda y sin que puedan ejecutarse hasta que sean firme en vía administrativa.

4. La Administración tributaria reembolsará, previa acreditación de su importe, el coste de las garantías aportadas para suspender la ejecución de una deuda tributaria, en cuanto ésta sea declarada improcedente por sentencia o resolución administrativa y dicha declaración adquiera firmeza.

Cuando la deuda tributaria sea declarada parcialmente improcedente, el reembolso alcanzará a la parte correspondiente del coste de las referidas garantías.

Esta medida se extenderá en la forma que se determine en vía reglamentaria a otros gastos incurridos en la presentación de garantías distintas de las anteriores.

5. Los órganos competentes de las Haciendas territoriales para la imposición de las sanciones serán los que ejerzan funciones análogas a las mencionadas”.

³⁶ Artículo 8.2.

También tenemos que remarcar que no nos parecía que fuera necesario que una Ley (y además en dos lugares distintos) recoja algo tan elemental como el derecho del contribuyente a recibir un trato respetuoso. Así, el Artículo 19, trato respetuoso, dice: “los contribuyentes tendrán derecho, en sus relaciones con la Administración tributaria, a ser tratados con el debido respeto y consideración por el personal al servicio de aquélla”.

Por último, para finalizar estas páginas, vamos a reproducir los denominados “derechos generales de los contribuyentes”, recogidos en el Artículo 3, que inspiran la Ley y que presidirán a partir de ahora nuestra relación con la Administración tributaria:

- a) Derecho a ser informado y asistido por la Administración tributaria en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias acerca del contenido y alcance de las mismas.
- b) Derecho a obtener, en los términos previstos en la presente Ley, las devoluciones de ingresos indebidos y las devoluciones de oficio que procedan, con abono del interés de demora previsto en el artículo 58.2. c) de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, sin necesidad de efectuar requerimiento al efecto.
- c) Derecho a ser reembolsado, en la forma fijada en esta Ley, del coste de los avales y otras garantías aportados para suspender la ejecución de una deuda tributaria, en cuanto ésta sea declarada improcedente por sentencia o resolución administrativa firme.
- d) Derecho a conocer el estado de tramitación de los procedimientos en que sea parte.
- e) Derecho a conocer la identidad de las autoridades y personas al servicio de la Administración tributaria bajo cuya responsabilidad se tramitan los procedimientos de gestión tributaria en los que tenga la condición de interesado.
- f) Derecho a solicitar certificación y copia de las declaraciones por él presentadas.
- g) Derecho a no aportar los documentos ya presentados y que se encuentren en poder de la Administración actuante.

- h) Derecho, en los términos legalmente previstos, al carácter reservado de los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria, que sólo podrán ser utilizados para la efectiva aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada, sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros, salvo en los supuestos previstos en las leyes.
- i) Derecho a ser tratado con el debido respeto y consideración por el personal al servicio de la Administración tributaria.
- j) Derecho a que las actuaciones de la Administración tributaria que requieran su intervención se lleven a cabo en la forma que le resulte menos gravosa.
- k) Derecho a formular alegaciones y a aportar documentos que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente propuesta de resolución.
- l) Derecho a ser oído en el trámite de audiencia con carácter previo a la propuesta de resolución.

Referencias.

- [Che 96] Checa, C.: "Presentación" al número 239 de la Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, enero-marzo de 1.996.
- [Ese 94] Eserverri, E.: "Potestades de la Administración y derechos del contribuyente". Crónica Tributaria, Nº 69, 1.994.
- [Inf 95] Informe sobre el actual Sistema de Financiación Autonómica y sus Problemas. Informe del Grupo de Estudio constituido a propuesta del Consejo de Política Fiscal y Financiera, compuesto por Monasterio, C., Pérez, F., Sevilla, J.V. y Solé, J. Madrid, marzo de 1.995.

- [Mar 96] Márquez, A.: “Reflexiones acerca de los límites reales de las garantías del contribuyente en la fase de comprobación e investigación inspectora”. Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, Nº 239, enero-marzo de 1.996.
- [MEH 90] Ministerio de Economía y Hacienda: Informe sobre la Reforma de la Imposición Personal sobre la Renta y el Patrimonio. Madrid, junio de 1.990.
- [MEH 98] Ministerio de Economía y Hacienda: Informe de la Comisión para el Estudio y Propuesta de Medidas para la Reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Madrid, febrero de 1.998.
- [Neu 94] Neumark, F.: Principios de la Imposición. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1.994, 2ª Edición española.
- [Pal 94] Palao, C.: “La posición del contribuyente frente a la administración tributaria”. Crónica Tributaria, Nº 69, 1.994.
- [Pon 96] Pont, M.: “Acerca de la pretendida condición de súbdito del contribuyente y de sus garantías ante la inspección”. Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, Nº 241, julio-septiembre de 1.996.
- [Tac 95] Tacchi, C.M.: “Revolución tributaria en Argentina”. En: Solución de los aspectos críticos en el control de los tributos (particular referencia al IVA). Actas de la Conferencia Técnica del Centro Interamericano de Administradores Tributarios celebrada en 1.994 en San Carlos de Bariloche. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1.995.
- [VVAA 94] Varios Autores: Adaptación del sistema tributario al Estado de Derecho. Asociación Española de Asesores Fiscales y Editorial Aranzadi, Pamplona, 1.994.