



UNIVERSITAT DE BARCELONA



Seminario de Derecho tributario empresarial

El persistente desequilibrio en las relaciones entre la Administración y los contribuyentes

por

Dr. Joan-Francesc Pont Clemente
**Catedrático de Derecho financiero y
tributario de la Universidad de Barcelona**

Barcelona, 21 de marzo de 2009

Como he tenido ocasión de escribir en otro lugar, una Hacienda Pública moderna –es decir, adaptada a los requerimientos actuales de la sociedad- ha de ser capaz de prestar un *servicio público* de calidad. La calidad se halla reñida con el *automatismo* de ciertos *malos usos* inspectores, con la tendencia aún presente de un procedimiento sancionador teñido por una falsa idea de responsabilidad objetiva, con la duración injustificadamente excesiva de las actuaciones y de los recursos, y con una lista demasiado larga de *argucias* un poco infantiles¹.

El práctico conoce, porque lo sufre en su quehacer profesional, que el procedimiento de inspección se desarrolla en demasiadas ocasiones bajo el signo de la desconfianza del funcionario hacia el contribuyente o su asesor. La existencia de potestades de comprobación e investigación halla su fundamento en el imperativo político de cumplir y hacer cumplir las leyes y no en un supuesto mandato de persecución de los malhechores. A menudo, los ciudadanos perciben que son tratados como tales. Así, no son pocos los casos en los que el inspector demanda más y más datos, documentos y otros antecedentes sin explicar qué persigue o cual es la duda planteada o la regularización perseguida. Para muchos inspectores no existe diálogo posible con el asesor del contribuyente, cuando en realidad la función de servicio público de la Inspección ha de ejercerse mediante un intercambio de datos, pareceres e interpretaciones con el contribuyente o con su asesor. Sólo de esta forma puede comprenderse qué y cómo ha actuado el contribuyente y evitar en muchos supuestos la judicialización de discrepancias aparentes, que deberán luego ser resueltas por los Tribunales. El incremento constante de la litigiosidad tributaria no resulta gratuito ni al interesado, forzado a incurrir en gastos y a promover la suspensión de la ejecutoriedad del acto administrativo impugnado, ni a los contribuyentes en general, sobre quienes recaen en último término los dispendios del Estado.

La fijación legal de un plazo máximo de duración del procedimiento inspector se introdujo como una garantía exigida para limitar los abusos en que habían incurrido funcionarios poco escrupulosos con las que Arias Velasco llamaba inspecciones *eviternas*, porque tenían un inicio pero parecían no tener fin. Sin embargo, el plazo se ha convertido en la

¹ Agradezco de corazón a José M. Tovillas las contribuciones al debate de este tema efectuadas en el Seminario de Derecho Tributario Empresarial de la Universidad de Barcelona.

práctica en un combate entre inspectores y asesores –salvo cuando ambas partes se rigen por un código ético de corrección- por atribuir al otro las *dilaciones* en el procedimiento. En otras ocasiones, la obsesión por el tiempo se transforma en autoritarismo a la hora de convocar al contribuyente para un día y una hora sin atender a la necesaria cortesía profesional que exige concertar de buena fe el momento que convenga a ambas partes.

Resulta patológico el repudio de muchos inspectores de Hacienda hacia las reformas legislativas que han introducido alguna sofisticación en el procedimiento. Así, el menosprecio hacia los requisitos que deberían construir un verdadero *procedimiento sancionador*, la aversión hacia las infrecuentes *actas con acuerdo*, una de las innovaciones de la LGT de 2003 que hubiera podido transformar la naturaleza de la relación jurídica de inspección y acercarla a un *diálogo* verdadero, o la reticencia al procedimiento de revocación de actos manifiestamente nulos.

En su recomendación 127/2007, de 19 de diciembre, el Defensor del Pueblo ha de recordar a la Agencia Tributaria que el ciudadano, cuando se acoge a su derecho a ser ayudado en la cumplimentación de la autoliquidación del IRPF, se desplaza a las oficinas públicas para que le sea realizada la declaración, ante su *desconocimiento de la materia*, por personal *supuestamente experto*, lo que implica para el ciudadano una presunción de credibilidad del borrador de declaración que se le entrega. Con mayor dureza, todavía, le recuerda a la Agencia que los ciudadanos que acuden al servicio de la AEAT lo hacen al desconocer totalmente la normativa tributaria, así como los mecanismos relativos a la liquidación del IRPF, de forma que resulta para ellos prácticamente imposible efectuar la *comprobación que esa Agencia pretende* de constatar que las cantidades grabadas, como rendimientos íntegros y gastos, los conceptos y cuantías por los que se tiene derecho a reducciones y deducciones, retenciones y pagos a cuenta, ... *son correctas*.

A mayor abundamiento, el Defensor explica que el hecho de que no pueda conocerse la información proporcionada por el personal que presta el servicio de asistencia produce una *merma en la seguridad jurídica* que debe presidir, en este caso con mayor intensidad, las relaciones con la Administración tributaria. El documento llega a reconocer, con una sutil ironía, que *la dificultad de la normativa tributaria* ha hecho en los últimos años que quizá

la *información* que la Agencia dispensa al personal laboral contratado pueda ser *insuficiente*. Quizás esta insuficiente preparación explique que en la mayoría de los casos el funcionario marque la opción *más favorable* entre la sujeción individual y la conjunta, pero que posteriormente el ciudadano *descubra* que no es así². En este orden de cosas, no está de más recordar³, que han tenido que ser los Tribunales de Justicia los que han establecido el criterio de preferencia por la opción más favorable, con independencia de la primera opción del contribuyente⁴.

Sobre este tema, el *Informe 2007* describe una anécdota significativa de la falta de conciencia sobre las exigencias del servicio público: varios ciudadanos explicaron que vivían en Las Palmas de Gran Canaria pero que para la campaña del IRPF, ante la inexistencia de horas disponibles en la isla, ¡se les había ofrecido acudir a Lanzarote o Fuerteventura! La Agencia, no obstante, reconoció ante el Defensor que la situación descrita era *inaceptable*, explicó que se debía a una confusión burocrática y puso remedio al entuerto. El mismo *Informe*, se extiende también en las quejas sobre los errores debidos a la *falta de cualificación del personal que presta el servicio*.

Quizás por el carácter masivo de este medio de ayuda a los contribuyentes, las quejas sobre el mismo son frecuentes y también han sido objeto de la propuesta 4/2003 del Consejo de Defensa del Contribuyente. El *Informe 2005* del Defensor describe las referidas a la *dificultad de contactar con el servicio telefónico*, acepta el significado de esta preocupación, se interesa ante la Agencia por las medidas adoptadas y constata que, en cierta medida, la aglomeración de los primeros días no hace fácil la plena resolución del problema.

² José M. Tovillas lamenta la supresión del sistema de comunicación y posterior liquidación administrativa que estuvo vigente en el IRPF durante los ejercicios comprendidos entre 1999 y 2006. El hecho de emplear únicamente la autoliquidación –señala con acierto- traslada toda la responsabilidad al obligado tributario y manifiesta la falta de compromiso de la Agencia Tributaria.

³ Como hace José M. Tovillas.

⁴ Así, las sentencias del TSJ de la Comunidad Valenciana de 15 de marzo de 2002 y de 26 de marzo de 2004, o la resolución del TEAR de Cataluña de 30 de julio de 2004. *Cfr.* PONT CLEMENTE, J.F.: *La economía de opción*, Marcial Pons, Madrid, 2006, págs. 30-31.

La recomendación 87/2007, de 1 de julio, en un supuesto concreto, solicita al Ayuntamiento de Alcalá de Henares que anule las liquidaciones del IBI correspondientes a los ejercicios anteriores a 2002, por estar prescritas en el año de la notificación y por ser la prescripción de *obligada apreciación* por parte de la Administración. Resulta sintomático que el Defensor haya de recordarle a un Ayuntamiento importante y antiguo que el *fundamento de la prescripción* se sitúa en el *principio de seguridad jurídica* consagrado en el artículo 9.3 de la Constitución española, y se dirige a evitar situaciones indefinidas de dependencia en el ejercicio de los derechos, como ha establecido el Tribunal Supremo en sentencia de 1 de abril de 2000 y, en materia tributaria, en el *principio de capacidad económica*, puesto que sólo procede someter a gravamen dicha capacidad cuando ésta sea actual (STSJ de Cataluña de 11 de febrero de 1999). Recuerda, entre otras cosas, el Defensor, que al ser la prescripción una *garantía*, es la Administración la que debe apreciar, de oficio, la concurrencia de los supuestos de prescripción del tributo, sin que sea preciso que el sujeto pasivo lo alegue.

El Defensor del Pueblo se ha atrevido, en la recomendación 49/2006, de 9 de junio, como había empezado ya a hacer en años precedentes, incluso, a efectuar una crítica de la legislación vigente del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, como resultado de las quejas recibidas por la disparidad de tratamiento territorial. Resulta palmario el enojo de los contribuyentes que residen en comunidades autónomas que han mantenido incólume este tributo cuando constatan que situaciones idénticas a las suyas reciben un trato mucho más benévolo en otras comunidades. El problema no puede dejar indiferente al jurista, como no lo ha hecho con el Defensor del Pueblo. Pero esta cuestión resulta difícil abordarla desde una óptica distinta a la del comentario legislativo o la propuesta *de lege ferenda*, dado que cada Comunidad Autónoma ha ejercido su competencia normativa, sin que ello haya excitado recurso de inconstitucionalidad alguno. Éste es el motivo por el que el Defensor observa vulneraciones del *principio de igualdad material*, amén de confusión y discriminación de los contribuyentes nacida de la *dispersión normativa* existente en el conjunto del Estado.

En el mismo impuesto pero, de nuevo, en el terreno de las malas prácticas administrativas, la recomendación 61/2006, de 7 de agosto, recuerda que el artículo 69 del Reglamento del

Impuesto sobre Sucesiones establece que, cuando en relación a los actos y contratos relativos a hechos imponibles gravados, se promueva litigio o juicio voluntario de testamentaría, se interrumpirán los plazos establecidos para la presentación de los documentos y declaraciones, empezando a contarse de nuevo desde el día siguiente a aquél en que sea firme la resolución definitiva que ponga término al procedimiento judicial. Recuerda, también, que la declaración de herederos *ab intestato* es el título legítimo para acreditar la condición de heredero desde el momento en que se dicta, lo que constituye una circunstancia indispensable para que pueda considerarse a una persona sujeto pasivo del impuesto. El Defensor, para un supuesto concreto en el que la condición de heredero *ab intestato* iba a recaer en persona distinta o ascendiente, descendiente o cónyuge del finado, considera, contra el criterio de la Comunidad de Madrid, objeto de la queja, que tal condición sólo puede nacer de la sentencia y que, por tanto, el impuesto no puede exigirse hasta que esta última se notifique al interesado, pues quien no es todavía sujeto pasivo del tributo, tampoco lo es del deber de practicar la autoliquidación o de presentar la liquidación.

El *Informe 2007* se atreve, también, con un tema polémico nacido de la aparición en los medios de comunicación de una propuesta legislativa. Concretamente, se trata de la proyectada inclusión de los *contratos del servicio doméstico* entre las relaciones laborales de carácter general, con pocas matizaciones. Este intento de reforma implicaba la desaparición del desistimiento sin causa y la consecuente indemnización de 7 días por año trabajado –medidas que, según mi criterio, son impecables–, lo que venía a suponer el tratamiento normativo de los cabezas de familia de forma similar a los empresarios. Sin embargo –destaca el Informe–, estas medidas no estaban acompañadas de una modificación de la legislación tributaria que permitiera equiparar las obligaciones y derechos de quien contrata empleados del hogar con el resto de empresarios y profesionales que computan sus gastos de personal en el IRPF. El Defensor pensaba, con buen criterio, que tales gastos de servicio doméstico cumplen los requisitos de ser necesarios para la obtención de los ingresos y de tener fines extrafiscales beneficiosos de impulso en la creación de empleo, dado que se favorece la incorporación de ambos cónyuges al mercado laboral, al hallar solución al cuidado de los hijos menores y de las personas mayores y demás en situación de dependencia, a las que se refiere el Real Decreto 615/2007, de 11 de mayo. El Defensor

sostenía, además, que la deducción del gasto por servicio doméstico en el IRPF implicaría un incentivo que colaboraría en la mejora de las condiciones laborales de las empleadas de hogar, careciendo de justificación que su seguridad social sea el único supuesto de no deducibilidad. La Administración ha respondido que los gastos de servicio doméstico han de considerarse contemplados en el concepto de mínimo personal y familiar. Extraordinario.

El *Informe 2007* no se recata, tampoco, en plantearse un problema que está en la mente de muchos ciudadanos y que se adelanta a las consecuencias de la crisis de finales de 2008 y del corriente año 2009. La reflexión parte de las periódicas revisiones de los *valores catastrales* efectuadas por el organismo competente, que no han hecho sino aumentar los valores de referencia fiscal de los inmuebles. El Defensor no elude la consideración de que uno de los factores del incremento extraordinario de los precios del mercado inmobiliario en los últimos años es la *especulación urbanística*, lo que no está relacionado directamente con la creación de riqueza ni la generación de renta, sino que responde a los movimientos de un mercado ágil y cambiante que no garantiza el mantenimiento de los precios que puede registrar una contracción en la demanda con precios más bajos, lo que no se reflejaría en las valoraciones catastrales, cuyo carácter es estático. El sistema valorativo referido al mercado debería, pues, incorporar *medidas correctoras suficientes* que tengan como misión gravar la riqueza allí donde se encuentre, pero sin agotarla como consecuencia de la tributación. Evoca, en este sentido, el casi olvidado *principio de prohibición* de la confiscatoriedad del artículo 31.1 de la Constitución, citado por la sentencia 150/1990 del Tribunal Constitucional, para la cual se halla vedado el agotamiento de la riqueza imponible so pretexto del deber de contribuir. Tras una interesante valoración de los principios constitucionales en liza, el *Informe* afirma que quedaría cercenado el mandato constitucional del artículo 47 referido al derecho a una vivienda digna, si, obtenida ésta, los impuestos que pesan sobre ella, influidos por la inflación y por la revalorización del mercado inmobiliario, obligasen a prescindir de la misma.

Entre las propuestas emanadas del Consejo de Defensa del Contribuyente merecen destacarse las siguientes: que se estudiaran fórmulas para evitar el dispar tratamiento

tributario entre las indemnizaciones provenientes de la extinción de los contratos laborales por causas económicas, técnicas, organizativas, productivas o de fuerza mayor y las que tienen origen en los despidos considerados improcedentes (propuesta 2/2001), la necesidad de analizar los problemas derivados por la cesión a Jueces y Tribunales de la información en poder de la Agencia Tributaria (propuesta 7/2001), separación del procedimiento sancionador y los de comprobación y liquidación tributaria (propuesta 7/2002), improcedencia de la exigencia del impuesto al retenedor después de satisfecha la obligación principal por el contribuyente (propuesta 1/2003), y a favor de la solución convencional de controversias tributarias (propuesta 5/2003).

En las *Conclusiones del Informe 2007*, el Defensor ha de advertir que si bien la implantación de las *nuevas tecnologías* en la Administración tributaria facilita una gestión más rápida y eficaz de los impuestos, debe ponerse de relieve *la necesidad de que este proceso evolucione en paralelo a la promoción del conocimiento tecnológico entre los ciudadanos*, dado que resultaría del todo *irrazonable* que los logros evidentes alcanzados en la modernización de la gestión tributaria terminaron perjudicando a quienes no tienen posibilidad de emplear los medios tecnológicos más avanzados.

El Ayuntamiento de Barcelona había establecido un peculiar sistema de información a los contribuyentes que eran apremiados por el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, consistente en la habilitación de una línea telefónica con prefijo 906, lo que obligaba al pago de un servicio que debería ser gratuito para facilitar al ciudadano el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. El *Informe de 2004* recogió este tema y el de 2005 anuncia la aquiescencia del Ayuntamiento barcelonés con la recomendación formulada, la cual, de todas formas, había tardado un par de años en producirse.

El *Informe 2005* da cuenta de las gestiones del Defensor ante la Agencia Tributaria para que el *embargo* de las *cuentas corrientes* de los contribuyentes, cuando sea imprescindible, se efectúe *en las que menos perjuicios pueda ocasionar a los interesados*. En concreto, se censura un supuesto en el que se embargó la cuenta de ahorro vivienda en vez del dinero depositado en otras cuentas. Reconoce el Defensor que el Reglamento General de

Recaudación no prevé limitaciones específicas en el embargo de cuentas corrientes, pero que ha de tomarse en consideración el *principio de eficacia y eficiencia* del que se deriva que ante diversas cuentas corrientes de un contribuyente deba optarse por la menor producción de perjuicios. En realidad, esta idea de *equidad* está latente en toda nuestra legislación procesal (civil, penal, tributaria) sobre ejecución forzosa y resulta loable que el Defensor llegue a tal conclusión. La Agencia ha alegado falta de información pero se ha avenido a tener en cuenta la recomendación.

Los dos casos siguientes de malos usos administrativos están extraídos de experiencias reales:

Cuando se regulariza una autoliquidación del IVA con frecuencia comporta que se tengan que modificar también las autoliquidaciones correspondientes a los períodos impositivos sucesivos, debido a la propia mecánica de dicho impuesto. Supongamos que un sujeto ha acreditado en un período impositivo incorrectamente el IVA repercutido, sin que ello suponga un perjuicio económico para la Hacienda Pública sino, simplemente, por ejemplo, una disminución del IVA a compensar en ejercicios posteriores. Conforme al funcionamiento del IVA, tal circunstancia obliga a modificar asimismo las autoliquidaciones posteriores a fin de recoger la regularización efectuada. Pues bien, en estos casos y en otros similares, se procede por parte de la AEAT a sancionar los hechos descritos, no sólo por lo que se refiere a la autoliquidación inicial que genera la modificación de todas las posteriores, sino cada una de estas otras rectificaciones sucesivas. Es evidente que sólo ha habido una modificación susceptible de ser sancionada puesto que las demás son lógica consecuencia de ésta, por lo que, en ningún caso, deberían ser objeto de una sanción. A mayor abundamiento, si del resultado de la regularización expuesta se produce un ingreso para el Tesoro éste tiene la consideración de ingreso extemporáneo y, siempre que no haya mediado requerimiento, no dará lugar a la aplicación de una sanción sino a la de los recargos previstos en el artículo 127 de la LGT.

Otra anomalía relacionada con las sanciones se produce en el siguiente supuesto: una fundación presenta dentro del plazo reglamentario la declaración relativa a los donativos recibidos durante un ejercicio. Posteriormente advierte algunos errores en la declaración

presentada y procede a rectificarlos mediante la presentación de una declaración sustitutiva. La AEAT sancionará a la fundación por cada uno de los datos rectificadas, aun cuando la rectificación haya sido espontánea, esto es, sin requerimiento previo. Y si al año siguiente se incurre de nuevo en el mismo tipo de error, la entidad será considerada reincidente con el consiguiente incremento de la sanción aplicable.

La precariedad de medios y el *ninguneo* ministerial que sufren los Tribunales Económico-Administrativos hace que incumplan sistemática y dramáticamente los plazos reglamentarios de resolución. Esto explica que, reiteradamente, aparezcan en el Informe del Defensor del Pueblo como *sugerencias pendientes* o inatendidas las formuladas a cada uno de estos organismos para que cumplan lo previsto en las Leyes.

En el *Informe 2004*, el Defensor refiere un caso que sirve de ejemplo para muchas actuaciones de la Hacienda Pública posteriores a una resolución o sentencia anulatoria de una liquidación. Un ciudadano había autoliquidado el IRPF con cuota diferencial negativa, siéndole girada liquidación provisional por la Agencia Tributaria, con cuota diferencial positiva. Esta liquidación se recurrió ante el TEAR, que estimó la reclamación por falta de motivación, *anulando* el acto impugnado. La Agencia devolvió al interesado la cantidad resultante de la liquidación provisional, pero no la derivada de su autoliquidación, bajo el argumento de que la anulación de la liquidación provisional por falta de motivación le legitimaba para girar una *nueva liquidación* suficientemente motivada, esta vez, sin practicar, por tanto, el reembolso consignado por el contribuyente. El Defensor considera, con acierto, que tras la anulación del acto impugnado prevalece la autoliquidación presentada por el ciudadano. Comunicado el criterio del Defensor a la Agencia, tuvo que ser el TEAR quien, en resolución dictada en incidente de ejecución, ordenara practicar la devolución resultante de la autoliquidación presentada por el interesado, con los correspondientes intereses de demora. Aunque parezca increíble, el Defensor ha de hacer constar que la Agencia no se ha apeado de su criterio y ha practicado una tercera liquidación en la que pretende subsanar los defectos de las anteriores.

Otro caso del mismo *Informe 2004* ejemplifica un supuesto excesivamente común con unos u otros rasgos en la práctica: desde 1987 una ciudadana ha fracasado en su empeño de

retirar un aval presentado ante el TEAR de Asturias para garantizar una deuda por el ITP gestionado por la Consejería de Hacienda del Principado, al haber perdido la interesada la referencia concreta que hubiera permitido, en principio, localizar el documento. El TEAR no halla el aval ni consta en sus libros correspondientes a una época no informatizada. La Hacienda regional se declara no competente, pero al fin de facilitar el trámite ante el TEAR a la interesada emite en su condición de acreedor garantizado una certificación de inexistencia de deudas a nombre de la interesada. En base a esta certificación, se solicita por el Defensor del Pueblo al TEAR asturiano autorización para la cancelación del aval, el cual envía un escrito a la Hacienda regional señalando que, por su parte, no existe inconveniente en cancelar el mismo. En consecuencia, el Defensor solicita un nuevo informe a la consejería de Hacienda a fin de que comunique la cancelación del aval... Sin comentarios.

En el mismo *Informe 2003* el Defensor tenía que ocuparse de una ciudadana a la que se exigía el pago del IBI por una vivienda que había sido expropiada para la construcción de una autovía, sin que se atendieran sus reiteradas reclamaciones. En el *Informe 2004*, el Defensor ha de volver a referirse a este caso, cuya resolución continuaba pendiente.

El *Informe 2005* del Defensor del Pueblo recoge algunas preocupaciones del *Síndic de Greuges*, de Cataluña en materia tributaria, así la falta de un plazo concreto de emisión por las empresas del certificado de retenciones o la no declaración como exentas de ciertas pensiones establecidas por las Comunidades Autónomas a favor de quienes hubieran sufrido privación de libertad por motivos políticos. Estos dos ejemplos –que han merecido respuesta negativa- ponen de manifiesto las posibilidades de colaboración *federal* entre las instituciones y revalorizan el papel respectivo de cada uno de los interlocutores capaces de desarrollar lealmente los vínculos entre ellos.

La larga y ejemplar actividad de Defensor del Pueblo en materia de defensa de los derechos de los ciudadanos-contribuyentes contrasta con un cierto ostracismo del llamado *Consejo de Defensa del Contribuyente*. No puede negarse que el Consejo ha sido en algunas ocasiones capaz de realizar *propuestas de revocación* de los actos administrativos flagrantemente contrarios a la justicia o a la equidad, propuestas que en la mayoría de los

casos fueron aceptadas por la Agencia Tributaria. Un par de supuestos, sin embargo, rompieron este comportamiento de cortesía y supusieron la entrada del Consejo en una zona de sombras y de olvido. Uno de estos dos casos, se contiene en el dictamen de 4 de julio de 2005 en el que se proponía, por unanimidad de los vocales del Consejo, lo que incluía el voto favorable del propio director general de la Agencia, la revocación de un acto administrativo de liquidación, *por infringir claramente el ordenamiento jurídico*. La Agencia Tributaria se negó esta vez a seguir tan tajante y unánime recomendación y, en mi opinión, éste fue el principio del declive del Consejo. Quizás, como había sostenido el profesor Pont Mestres, el Consejo nunca hubiera debido nacer en el seno del Ministerio de Hacienda. Confieso que combatí su opinión para darle una oportunidad a nuestra Administración tributaria, pero que, lamentablemente, el Consejo no ha hecho honor a las esperanzas que generó. Por el contrario, el Defensor del Pueblo ha seguido realizando su tarea multidisciplinar con singular sensibilidad en materia impositiva.

Permítaseme formular una propuesta final: que las Cortes Generales evalúen el decenio de trabajo del Consejo y que, a la luz de las conclusiones obtenidas, disuelvan este órgano administrativo, para trasladar sus efectivos personales al Defensor del Pueblo, institución independiente en la que se configuraría un área especializada que potenciaría la tradición de seriedad y buen criterio de la misma en defensa de los contribuyentes.