
estudios

Consideraciones en torno a la posible responsabilidad de la Administración Tributaria por requerimientos innecesarios con manifiesta prepotencia.^(*)

Joan Francesc PONT I CLEMENTE

Prof. Titular de Derecho Financiero y Tributario
de la Universidad de Barcelona

SUMARIO: 1. Introducción.— 2. Requerimientos informatizados.— 3. Necesidad de fijar límites a la facultad de requerir.— 4. La socorrida reclamación para evitar perjuicios.— 5. Responsabilidad por abuso.— 6. Relaciones armónicas y buena fe.

1. INTRODUCCION.

El actual proceso de masificación de las relaciones entre la Administración Tributaria y los contribuyentes produce no pocos conflictos y paradojas. La doctrina ha hecho ya referencia extensa a algunos de estos problemas, por ejemplo, la generalización de las autoliquidaciones, la solicitud de datos por la Administración Tributaria a los contribuyentes, ya sea anualmente, ya sea mediante requerimientos individualizados, la acumulación de datos informáticos en los ordenadores del

(*) Trabajo presentado para debate en la sesión de 28-1-1989, del Seminario de Hacienda Pública y Derecho Tributario, de la Escuela Universitaria de Estudios Empresariales de la Universidad de Barcelona.

estudios

Ministerio de Hacienda, el desarrollo de las llamadas “liquidaciones paralelas” en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sin una legislación general que regule el fenómeno.

2. REQUERIMIENTOS INFORMATIZADOS

Hoy se trata de detenerse en otro de estos hechos nuevos en la fiscalidad española, en concreto el masivo envío de requerimientos a los contribuyentes para que subsanen un error, para que aporten un documento, para que presenten una declaración, para que faciliten un dato y las consecuencias que no atender tales requerimientos pueden producirse para los contribuyentes.

Empieza a convertirse en extraordinariamente frecuente que el contribuyente reciba requerimientos de la Hacienda Pública por los motivos anteriores o por otros. El contribuyente español no acostumbrado a tales prácticas se ve así confrontado a una correspondencia casi permanente con la Hacienda Pública, que no deja de producirle en muchas ocasiones una cierta inquietud. En muchos casos, además, cualquier requerimiento que recibe, cualquier comunicación de la Hacienda Pública, le llevará a consultar con su abogado o con su asesor sobre la mejor forma de responder tal requerimiento. Ello comportará inevitablemente una carga de tiempo y un coste inevitable generado por la actuación administrativa.

Esta actuación administrativa, es el resultado en muchas ocasiones tan sólo de una combinación de elementos informáticos, por la cual, sin intervención prácticamente de funcionarios, una determinada “alarma” se enciende en el ordenador del Ministerio de Hacienda indicando que debe prestarse una cierta atención a un contribuyente. Hay aquí una primera observación a hacer, el hombre, el ciudadano se ve obligado a contestar a la máquina, al ordenador, a la frialdad de un programa informático, que ha llegado a la conclusión de que ese ciudadano tiene que realizar una determinada manifestación ante la Administración. No puede dejar de señalarse lo extraño de esta relación entre el hombre y la máquina, al menos lo novedoso, y, a menudo, lo irritante. Gráficamente, la ausencia de elemento humano en muchas notificaciones de la Hacienda Pública se pone de manifiesto en la falta incluso de firma de las notificaciones o su estampación por procedimientos mecánicos.

En los requerimientos se recuerda, una y otra vez, que se comete infracción tributaria por no contestar en tiempo y forma y que tal infrac-

estudios

ción será sancionada con una multa pecuniaria. Todo ello no hace más que incrementar la situación de zozobra del contribuyente.

3. NECESIDAD DE FIJAR LIMITES A LA FACULTAD DE REQUERIR.

Resulta ineludible, por tanto, reconsiderar en el marco del ordenamiento jurídico general la actual ultraactividad de la Administración. Debe evaluarse por el legislador, por la Administración, incluso por los tribunales y por las instancias encargadas de velar por los derechos de los ciudadanos como el Defensor del Pueblo, si no existen límites en la facultad del Estado para requerir de los ciudadanos un determinado comportamiento. En efecto, este necesario debate no se ha llevado a cabo hasta el momento, asumiéndose, pura y simplemente, que las necesidades de la Hacienda Pública, moderna, eficaz, priman sobre cualquier otra consideración y que, por tanto, tales necesidades hacen aceptable cualquier prestación adicional, cualquier deber que se exigiera de los contribuyentes.

Este debate nos llevaría más lejos de los objetivos del presente trabajo. Aquí quiero detenerme, sólo, en considerar aquellos supuestos en los que el contribuyente recibe requerimientos que le conminan a realizar una conducta ya realizada espontáneamente en un momento anterior. Por ejemplo, cuando a un contribuyente se le requiere para que presente una declaración que ya ha presentado o cuando se le solicita un dato que ya obra en poder de la Administración o cuando se le demanda un documento que ya fue presentado en su día. Podría pensarse, quizás, que en estos casos el contribuyente está obligado a dirigirse oralmente o por escrito a la Administración para poner de manifiesto este hecho, pero ¿puede, sin más, aceptarse esta conclusión?

Una primera respuesta podría ser afirmativa. En efecto, en la actualidad, al contribuyente se le pide que cumpla determinados deberes, incluso en aquellos supuestos de no sujeción a un tributo, o en aquellos otros en que no hay obligación de realizar ingreso al Tesoro, por ejemplo en los pagos fraccionados en los que no resulta cuota a ingresar, en los períodos en los que no se han practicado retenciones de trabajo personal, en el caso, todavía más chocante, del pago a cuenta que suele establecerse en octubre del Impuesto sobre Sociedades, cuando han existido pérdidas en el ejercicio anterior, que son conocidas por la Administración por la declaración presentada en los meses anteriores, en los que, sin embargo, se vuelve a solicitar que se presente el impreso correspondiente con el indicativo de

estudios

cuota cero, etc., etc. Nos estamos acostumbrando, pues, a la aceptación de un conjunto de deberes tributarios meramente formales. En este contexto, ¿cómo puede extrañarnos, pues, que resulte obligatorio contestar incluso los requerimientos de la Administración relativos a conductas ya realizadas?

Pero el análisis no puede detenerse en esta consideración superficial. Cuando la Administración Tributaria requiere a un contribuyente para que realice una determinada conducta, persigue con ello un objetivo, el cumplimiento de lo solicitado en el requerimiento. Y si lo solicitado se ha cumplido ya, debe entenderse que el interés de la Hacienda Pública ha quedado ya satisfecho, y carece de sentido, pues, imponer al contribuyente el deber adicional de manifestar al órgano requirente que su petición ha sido ya resuelta.

4. LA SOCORRIDA RECLAMACION PARA EVITAR PERJUICIOS.

Es posible, entonces, que el contribuyente que recibe uno de esos requerimientos se limite, pura y simplemente, a lanzarlo al cesto de los papeles usados. Y es también más que probable que la Administración sin proceder a comprobar si el silencio del administrado es por incuria, por rechazo o simplemente porque había recibido un papel inútil, por improcedente, le conmine de nuevo a cumplir la obligación o sin más trámites imponga una sanción al presunto infractor. Para evitar que el acto administrativo de imposición de sanción devenga firme el contribuyente deberá presentar el correspondiente recurso y para producir la suspensión del acto administrativo, deberá afianzar la deuda. No será extraño que en este momento el contribuyente se muestre desazonado, inquieto y perplejo. ¿Cómo le puede ocurrir esto a él? Cumplió en tiempo y forma un deber tributario, se le requirió improcedentemente, con posterioridad, para que hiciera lo que ya había hecho, y ahora se le enfrenta a la imposición de una sanción, a la necesidad de interponer un recurso y a la necesidad de conseguir un aval bancario para impedir un molesto y engorroso embargo.

De todas formas, como no le queda otro remedio, el contribuyente interpone una reclamación y, desanimado ya de la conducta de los órganos de gestión tributaria, lo hace ante el Tribunal Económico Administrativo Provincial. Alega en esta instancia que no procede la sanción impuesta, por cuanto no ha existido infracción tributaria alguna, dado que no des-

estudios

atendió ningún requerimiento por cuanto lo solicitado por la Administración ya había sido debidamente cumplido. El Tribunal Económico Administrativo Provincial será sensible a este razonamiento y, en concreto, considerará que “la sanción recurrida tiene origen en el hecho de no haber atendido el requerimiento formulado por lo que aunque la Ley General Tributaria atribuye a la Administración la potestad de formular requerimientos ésta debe interpretarse en el sentido de apercibir al requerido del cumplimiento de una obligación tributaria impuesta por la ley que le sirve de causa” y considerará también que “el requerimiento de cuyo incumplimiento deriva la sanción, carecía de causa dado que el requerido no tenía obligación tributaria alguna, relativa al objeto del mismo” y careciendo el requerimiento de causa no atenderlo ni constituye infracción tributaria ni merece sanción.

No hay nada que objetar al razonamiento del Tribunal Económico Administrativo Provincial. Más de un año después de haber recibido el primer requerimiento el contribuyente vio, por fin, reconocida la razón que le asistía. No deberá pagar ninguna sanción, podrá recuperar el aval depositado en la secretaría del tribunal y retornar a sus ocupaciones habituales.

Sin embargo, ¿puede decirse que se ha restablecido la justicia? Desde luego que no. Al contribuyente se le ha mareado hasta extremos insospechados, se le ha hecho perder el tiempo, ha recibido escritos en tono amenazador, se le ha preocupado con la posibilidad de un embargo, ha debido dirigirse a un banco para la concesión de un aval y, muy probablemente, ha tenido que servirse de un profesional para la interposición del recurso y la preparación técnica de las alegaciones. Sin duda, los gastos ocasionados han sido muy superiores al importe de la multa que finalmente se ha ahorrado, y, si se repitieran las mismas circunstancias, probablemente preferiría pagar la multa y que se olvidaran de él o contestar las veces que hiciera falta requerimientos improcedentes.

¿Supone esto que el contribuyente debe allanarse a cualquier pretensión de la Administración?

Creo que no. Sería hacerle un flaco favor a la construcción de unas relaciones armónicas entre administración y administrado en el marco de un Estado de Derecho.

5. RESPONSABILIDAD POR ABUSO.

En la conducta de la Administración que requiere indiscriminadamente

estudios

a los contribuyentes para que realicen las más diversas conductas sin fundamento que lo ampare, se observa una clara desviación de poder, una prepotencia que no halla amparo en ningún texto legal y que es contrario a la concepción de un Estado constitucional.

Al contribuyente le asiste, por tanto, el derecho de reclamar ante los Tribunales de Justicia que se le reconozca el daño causado por la actuación administrativa y que, consecuentemente, se le indemnice por ello. En efecto, ya el artículo 40 de la Ley de Régimen Jurídico de la Administración del Estado estableció la responsabilidad objetiva de la Administración por los daños producidos como consecuencia del funcionamiento anormal de los servicios públicos. Este principio aparece hoy al más alto rango en el artículo 106.2 de la Constitución, según la cual “los particulares, en los términos establecidos por la ley, tendrán derecho a ser indemnizados por toda lesión que sufran en cualquiera de sus bienes y derechos, salvo en los casos de fuerza mayor, siempre que la lesión sea consecuencia del funcionamiento de los servicios públicos”.

En el caso que nos ocupa, es obvio que la lesión producida en el contribuyente y de cuya existencia no cabe dudar por lo descrito en las líneas anteriores, es el resultado de un deficiente funcionamiento de los servicios públicos. En efecto, el funcionario responsable debería antes de requerir algo asegurarse de que existe fundamento para ello, y, en cualquier caso, el funcionario encargado de imponer una sanción administrativa debe cerciorarse conforme a las normas habituales del ejercicio de su cargo que los hechos imputados se han producido verdaderamente. Ocurre, por el contrario, que todas las actuaciones aquí mencionadas se realizan con un extraordinario automatismo, casi sin la intervención del elemento humano. Pero no por ello, los funcionarios responsables y en último extremo, el Estado, están exentos de responsabilidad. Más aún, son los responsables políticos que han puesto en funcionamiento un sistema masivo de requerimientos y de posteriores sanciones automáticas quienes deben responder de las consecuencias funestas de tal sistema.

Existe una vía, pues, para que el contribuyente de nuestro ejemplo se resarza de los daños causados, una vía que sin embargo requerirá de él esfuerzos y nuevos dispendios para obtener en su caso una sentencia condenatoria de la Administración.

Las dificultades de todo orden que ello comporta producen una general inhibición de los ciudadanos para iniciar y sostener procesos de este tipo. En muchas ocasiones, también, son los propios profesionales los que para ahorrarse trabajo o problemas aconsejarán a su cliente que se allane a las peticiones de la Administración o que, incluso, pague sanciones verdadera-

estudios

mente improcedentes. Con ello se hace un flaco favor a los ciudadanos, porque se permite la continuación de una práctica viciada y se tolera la sumisión del contribuyente al despotismo de las relaciones tributarias masificadas. Probablemente una generalización de procesos contra la Administración por responsabilidad derivada del mal funcionamiento de los servicios públicos generaría una reacción positiva de reforma.

Contrasta, ciertamente, el complejo laberinto que debe recorrer el contribuyente requerido indebidamente para evitar ser definitivamente sancionado —aunque no para soslayar molestias, enojos y dispendios—, con la muy generosa, amén que privilegiada tutela que el ordenamiento establece a favor de la Administración tributaria, para los supuestos en que el requerimiento no sea atendido. No sólo se prevén elevadas sanciones, sino que incluso un informe jurídico del propio Ministerio de Economía y Hacienda llega a configurar un delito de desobediencia previsto y penado en el artículo 237 del Código Penal.

Obviamente, con tan manifiesto desequilibrio jurídico en el tratamiento de las partes, la armonía dista de vislumbrarse.

En cualquier caso, es necesario urgir un debate de las partes implicadas en este asunto que conduzca a la construcción de un sistema basado en el mutuo respeto y en el principio de la buena fe.

6. RELACIONES ARMONICAS Y BUENA FE.

Quisiera finalmente insistir en la idea de la buena fe que debe presidir las relaciones entre fisco y contribuyente. Como ha señalado el profesor González Pérez, “vivimos en una sociedad en la que el hombre encuentra limitada su libertad real en proporciones jamás soñadas, ya que la satisfacción de las más elementales necesidades depende de las prestaciones de la Administración Pública en la que el Estado ha invadido las esferas más íntimas”. En este mundo, sigue el citado profesor, “la humanización de las relaciones entre administración y administrado constituye el único remedio para que la desesperación del administrado no le conduzca a un final trágico”.

El principio de buena fe se ha consagrado en el artículo 7.1 del Código Civil con la siguiente formulación: “los derechos deberán ejercitarse conforme a las exigencias de la buena fe”. Un ejemplo aclarará lo que quiero decir. Con motivo de la regulación de las nuevas facilidades para la concesión de aplazamientos y fraccionamientos de pago, un alto responsable

estudios

del Ministerio de Economía realizó unas explosivas declaraciones a la prensa afirmando que a partir de ahora se distinguiría entre aquellos que soliciten aplazamiento porque verdaderamente lo necesiten y aquéllos otros que sólo lo hagan para generar dilaciones en la Administración tributaria. Esta mentalidad ha presidido siempre la regulación de esta materia.

Este recelo de la Administración ha llevado a que hasta la actualidad haya resultado enormemente difícil la obtención de aplazamientos y fraccionamientos de pago porque el solicitante era inmediatamente sospechoso de hacerlo por motivos puramente egoístas, y no como expresión de una dificultad cierta. Se prefería no desarrollar las posibilidades de un determinado instituto jurídico, que podría permitir un funcionamiento ágil de las relaciones entre administración y administrados, se prefería, como digo, no desarrollarlo para evitar que se abusara de él. Tras esta mentalidad late una desconcertante y preocupante falta de confianza en el Derecho. Sin embargo, las cosas son más sencillas, ante una solicitud de aplazamiento de fraccionamiento de pago debe la Administración preguntarse y analizar si se ha realizado conforme a las reglas de la buena fe o no. En el primer caso, deberá pura y simplemente accederse a la petición; en el segundo, si se demuestra que existe en la petición mala fe, por ejemplo, porque se quiere retrasar el pago de los impuestos para conseguir enajenar determinados inmuebles y, en definitiva, burlar el pago al acreedor tributario, deberá necesariamente no concederse el aplazamiento. Pero la buena o mala fe deberá probarse y no actuar como si todo el mundo se comportara de mala fe, salvo que tras ímprobos esfuerzos consiga demostrar que lo hace de buena fe.

Pues bien, no sólo los administrados pueden actuar de buena o mala fe; también la Administración puede actuar de buena o de mala fe. En concreto, vulnera la buena fe la presunción de incumplimiento generalizado por parte de los contribuyentes de sus deberes tributarios, vulneran la buena fe los masivos requerimientos sin comprobación previa, vulnera la buena fe que todo el mundo esté obligado a demostrar que ha cumplido con independencia de que lo haya hecho o no, vulnera la buena fe esta inversión de la carga de la prueba por la cual todos los contribuyentes resultan ser defraudadores salvo que contesten sistemáticamente los más extraños e injustificados requerimientos.

Conviene superar este estado de cosas y establecer un sistema tributario justo basado en el respeto estricto de los derechos constitucionales y en el establecimiento consecuente de unas medidas de control fiscal que representando la máxima eficacia en la gestión de esta parcela de la Administración Pública, generen las mínimas molestias a los ciudadanos.

