

Gestión tributaria y derechos fundamentales.^(*)

Antonio CAYON GALIARDO
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

I. INTRODUCCION.

Estamos próximos a cerrar la primera década de vigencia de nuestra Constitución, cuando se nos invita a una reflexión en torno al tema de los Derechos fundamentales que constituye el núcleo esencial de aquella norma suprema.

Ha transcurrido, sin duda, el espacio de tiempo conveniente para que exista un material empírico suficiente sobre el que estudiar, levantar hipótesis de trabajo y poder alzarnos con algunas conclusiones que sean el resultado de unos hechos vividos por los ciudadanos y no la sola reflexión científica y dogmática que todo estudioso tiene el deseo y el deber de realizar ante la aparición de una transformación en el ordenamiento jurídico como la sufrida por el nuestro durante este decenio.

(*) Este trabajo tiene su origen en un proyecto de investigación realizado en cooperación con la Diputación General de Aragón, y fue presentado como ponencia leída en las Jornadas de Estudio de 1988 celebradas por la Dirección General de Asesoramiento Jurídico del Estado.

estudios

Resulta evidente también, por otro lado, que cada sector del ordenamiento jurídico, cada esfera de la Administración Pública, ha conocido una incidencia diferente de la situación que acabamos de indicar y ha tenido que hacer frente a retos en el campo teórico y en el de los comportamientos humanos y organizativos también diferentes. Por esta razón, la visión global ha de obtenerse desde el análisis de cada uno de los sectores donde los matices hacen ciertas las afirmaciones generales y en los que la especialización de cada uno de nosotros permite aportar nuestra peculiar perspectiva y construir así un trabajo común tejido, no en la abstracción, sino en la división de materias y en la profundización en cada una de ellas.

A nosotros nos corresponde, por evidentes razones de especialidad, centrarnos en la materia tributaria y, dentro de ella, en los temas de la Gestión del sistema tributario que nos han parecido un campo lo suficientemente acotado y amplio como para ser objeto de una consideración unitaria. Pero antes de entrar de lleno en esta indagación, hemos de realizar algunas advertencias que nos permitan enmarcar las argumentaciones y situar en el preciso contexto el sector al que posteriormente nos ceñiremos.

A estos efectos, un dato resulta esencial para nuestros fines y consiste en el hecho de que al mismo tiempo que se produce la entrada en vigor de la Constitución, se inicia en el sistema tributario una de las reformas más importantes de las habidas desde la de 1845, de Mon-Santillán.

El hecho de que discurran paralelos en el tiempo ambos acontecimientos va a ser, a mi juicio, trascendental para proceder al examen de la incidencia de los derechos fundamentales en el ámbito de la Gestión tributaria, parcela de la gestión administrativa en la que ya existían importantes especialidades y contradicciones (v.gr., Qué otra cosa es la extensión alcanzada por la llamada colaboración social en la gestión tributaria cuando se yuxtapone con una gama de técnicas y usos de marcado signo autoritario, impropios no ya del momento presente, sino de la evolución del derecho público español en los años setenta; recordemos, entre otros, el “solve et repete”, la condonación de sanciones en sus dos modalidades, la sanción por infracciones de contrabando, etc.), y que se verá afectada de modo importantísimo, más por la transformación sustancial del sistema tributario que por la necesidad de adecuarse al nuevo modo y exigencias que se desprenden de un texto constitucional que proclama la construcción del Estado de Derecho como uno de los fines fundamentales del mismo.

La primera constatación que deseo hacer, por tanto, si bien con las matizaciones que posteriormente realizaré, es la de advertir que los esfuerzos de cuantos nos dedicamos a la materia tributaria ha tenido que distri-

estudios

buirse en el estudio y desarrollo de un frente de preocupaciones que no guarda una relación directa con la incidencia de la Constitución en este sector del ordenamiento jurídico.

Pero no sólo este hecho ha supuesto una relativamente tardía reacción ante el tema del que nos ocupamos, sino que también la vigencia de la norma fundamental ha planteado en el Derecho financiero la necesidad de atender a otro fenómeno que, consecuencia directa de la Constitución, supuso una de las mayores innovaciones que trajo su aparición y que se ha dicho será la nota que la caracterizará en la historia del constitucionalismo español. La organización territorial del Estado, o lo que es igual, la construcción de las autonomías territoriales, que reclamaba también una parte importante de esfuerzos para orientar soluciones en unos casos, o para estudiar las que se iban dictando por las instancias competentes.

Efectivamente, conocida la vinculación y el carácter instrumental de la autonomía financiera respecto de la autonomía administrativa y política, la urgencia con la que han debido ser tratados estos temas ha sido causa también de la dispersión de esfuerzos y de la demora en la reacción ante temas que hoy es cuando aparecen con urgencia en su tratamiento y solución, y que a los ojos de cualquier especialista en otros sectores del ordenamiento puede parecer una reacción inexplicablemente tardía.

No quiere esto decir que haya habido desatención a los temas principales —para negar esta posible interpretación de lo anterior basta con apuntar que uno de los primeros actos de aplicación de la Constitución, y más concretamente como consecuencia de la forma en que ésta recoge y proclama ciertos derechos fundamentales, ha sido la excarcelación de quienes se hallaban cumpliendo penas privativas de libertad a causa de infracciones cometidas en materia de contrabando—, sino que a nuestro entender son muchos los ámbitos de la Gestión tributaria en los que todavía se han de realizar adaptaciones de importancia a los dictados de la norma constitucional y al desarrollo que se ha hecho de aquélla en esta materia de derechos y libertades básicos. Pues ni los esfuerzos doctrinales han comenzado a dejarse sentir, ni se han introducido todavía modificaciones de importancia en algunas leyes generales (sin entrar en el dato de que algunas de las más recientes modificaciones de la Ley General Tributaria se hallan recurridas de inconstitucionalidad: Ley de Modificación Parcial de la Ley General Tributaria y Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1986).

Estas consideraciones preliminares nos imponen la necesidad de advertir, a grandes rasgos, la situación por la que actualmente discurre la estructura de la Gestión tributaria y que viene impuesta por el sistema tributario

estudios

material que ha de aplicarse y por la organización administrativa que, como resultado de la nueva estructura territorial del Estado, ha de aplicarlo. A estas consideraciones dedicamos las líneas que siguen, pues ambos temas tienen una incidencia importante en el tema principal de nuestra comunicación.

A) La Gestión tributaria y la Reforma Fiscal de 1977.

La Reforma Fiscal en la que estamos inmersos desde 1977 no sólo ha tenido el efecto de ser catalizador de todo tipo de preocupaciones, sino que ha sido la causa de una importante modificación en la estructura y procedimientos por los que es necesario que el contribuyente y la Administración discurren en estrecha colaboración —regulada por la ley— para que los nuevos impuestos sean exigidos conforme a su naturaleza y al diseño que las normas trazan de sus elementos sustanciales.

A este fin sólo vamos a recordar que uno de los principales objetivos que se persiguen con esta reforma, y que es un principio inspirador de la nueva imposición directa, viene dado por la personalización en el reparto de las cargas tributarias que es previa a cualquier exigencia de justicia en un moderno sistema tributario.

En tres puntales se puede desglosar el abanico de problemas jurídicos que la personalización del gravamen impone en la aplicación del sistema tributario:

Primero. Una mayor participación del ciudadano en las tareas administrativas de determinación de hechos, cuantificación de bases y liquidación y fijación de cuotas tributarias.

Esta mayor presencia del administrado se hace aquí necesidad técnica, pues sólo con el exacto cumplimiento de sus deberes de colaboración (información, declaración, registros y justificaciones), los órganos competentes pueden llevar a cabo sus tareas, y ello a pesar de que los modernos medios que suministra la Informática permiten y posibilitan funciones administrativas que de otro modo hubiesen quedado en competencias meramente nominales.

Ahora bien, nótese que este hecho no supone, por sí solo, la satisfacción que debe darse al derecho a la participación del interesado en todo procedimiento administrativo, pues la forma en la que se establezca esta presencia no puede ser la misma cuando se trata de dar garantía a un inte-

estudios

resado que cuando se le configura a éste como un tercero que se limita a ser el sujeto pasivo de un conjunto de potestades administrativas sobre cuyo despliegue no posee el más mínimo control.

La doctrina jurídica ha constatado este fenómeno de incremento de los deberes de colaboración (J. M. MARTIN DELGADO) que dan mayor protagonismo externo a los particulares (J. J. FERREIRO LAPATZA ha calificado el fenómeno como “privatización de la gestión tributaria”), así como se ha generalizado entre los economistas las continuas referencias a la presión fiscal indirecta.

Segundo. Igualmente, es un hecho de generalizado reconocimiento el cambio experimentado en las funciones a desarrollar por la Administración tributaria que, configuradas tradicionalmente en torno a la función liquidadora como la actividad fundamental, han pasado a ser funciones de control –tanto inspectoras como de comprobación– y de carácter sancionatorio o punitivo, concentrándose en los órganos de la Inspección la casi totalidad de la Gestión tributaria, y no sólo por la absorción de las competencias liquidadoras –cuestión analizada con todo detalle por F. CLAVIJO HERNANDEZ– y por sus facultades de calificación y establecimiento de sanciones, sino porque, más recientemente, con las reformas que se han introducido en el procedimiento recaudatorio, se ha intentado articular esta última actividad con el procedimiento y actos de la Inspección entendiéndose que de nada vale levantar actas si no son objeto de recaudación las cuotas y deudas originadas por aquéllas, procediéndose, por lo tanto, a una mayor articulación de los servicios recaudatorios con la actividad de comprobación realizada por la Inspección.

Tercero. La necesidad de personalizar la carga tributaria ha provocado, finalmente y como conjunción de las dos notas antes apuntadas, una mayor conflictividad jurídica de la que podía existir en los anteriores regímenes de gestión, de naturaleza indiciaria y global, y en los que predominaban los impuestos reales de escasa subjetivación.

El incremento del número de contribuyentes, al tratarse de impuestos generales los que predominan en el nuevo sistema, que participan de manera directa en todo el procedimiento de gestión, habiendo de desvelar ante la Administración tributaria no sólo sus actividades económicas, sino un conjunto de datos personales y empresariales que no habían sido objeto de desvelamiento anteriormente, no puede ser sentido socialmente sino como una verdadera intromisión de la Administración en esferas jurídicas protegidas constitucionalmente mediante su reconocimiento como dere-

estudios

chos fundamentales. Ahora bien, como tendremos ocasión de comprobar posteriormente, no es en este campo donde la conflictividad jurídica es mayor, sino en aquel otro en el que la persona se sitúa ante la Administración como un ciudadano que exige del hacer de aquella organización un comportamiento igual y no discriminatorio, una actitud previsible y razonablemente estable para el futuro, una ausencia de sentido inquisidor y una organización capaz de adaptarse a circunstancias individuales que requieren una rápida respuesta ante problemas que se resisten a ser tratados y resueltos con criterios excesivamente rígidos y generalizados, inspirados, se dirá por quienes desean resaltar aspectos de crítica, en la desconfianza hacia el contribuyente, sus manifestaciones y solicitudes.

Son valores tales como la seguridad jurídica, el derecho a la prueba, a la presunción de inocencia, a la igualdad, el respeto a los derechos adquiridos, etc., aquéllos que parecen sufrir en mayor medida en esta nueva situación, y ello porque la organización a quien se le encomienda la Gestión tributaria está impregnada de hábitos —tareas, rutinas, procedimientos, etcétera— que se desbordan ante la tarea de controlar un sistema tributario nuevo en un marco jurídico general completamente nuevo.

Se desarrolla, así, un sistema de sanciones realmente fuerte que trata de inspirarse en un carácter de automatismo, en procedimientos expeditos de aplicación, etc., que vienen a contrastar con la organización de un sistema de garantías desconocido hasta el momento en el Derecho español en la órbita del poder sancionador del Estado.

Todo ello redundará en la imagen de una Administración lenta, burocratizada y autoritaria que sobrecarga al ciudadano con deberes, trámites y amenazas que se precipitan sobre sus derechos fundamentales.

Hemos trazado una imagen, con estas palabras, quizá exagerada de la realidad, pero no es falsa, como no son falsos los argumentos que se ocultan en su trasfondo y que nos desvelarían a una Administración carente de cualquier registro tributario anterior a la actual reforma, confeccionado con un mínimo de fiabilidad, infradotada de medios de todo orden y con una organización no adaptada funcionalmente a las nuevas tareas, que ha de hacer frente a serias responsabilidades de objetividad, eficacia, justicia, etcétera, que han de inspirar sus actuaciones, pues son criterios con los que habrá de responder no sólo frente al administrado, sino también frente a los propios controles institucionales y autocontroles de que habrá de dotarse el Estado nacido de la Constitución de 1978 y que están iniciando sus primeras actividades dentro ya de la primera década de su vigencia.

estudios

Con esta ya larga introducción no hemos pretendido aportar sino un resumen de un cuadro que creemos está avalado por trabajos de rigor en parcelas diferentes y que son sobradamente conocidos entre aquéllos que se dedican a esta especialidad del Derecho tributario. Con ella hemos enmarcado la realidad de los temas que van a ser objeto de nuestra reflexión.

II. EL INSTITUTO DEL TRIBUTO EN EL ESQUEMA DEL TITULO PRIMERO DE LA CONSTITUCION.

A) El tributo como un complejo de situaciones jurídicas subjetivas.

Sin la pretensión de entrar en el polémico y sugestivo tema de las posibilidades que la dogmática jurídica suministra para ofrecer una construcción técnico-jurídica del tributo, que permiten tomar partido desde posiciones que explican este instituto como un conjunto de situaciones jurídicas intersubjetivas hasta aquellas otras teorías que resaltan primordialmente los aspectos procedimentales y dinámicos de las relaciones tributarias —como han sido resumidas y expuestas en nuestra doctrina por J. L. PEREZ DE AYALA y A. RODRIGUEZ BEREIJO—, creemos que se ha aceptado mayoritariamente en la doctrina española la posibilidad de exponer en dos vertientes el conjunto de problemas jurídicos en que se puede desentrañar el tributo.

La primera vertiente, material y sustantiva, que se vincula fundamentalmente con la satisfacción directa de la obtención de un ingreso público, puede alcanzar estructuras complejas de obligaciones —recordemos la aportación esclarecedora que ha realizado María Teresa SOLER ROCH— a cargo de diferentes sujetos que por medio de los instrumentos establecidos en la ley satisfacen aquel interés público y hacen recaer la carga tributaria en las personas que a juicio del legislador deben asumir la posición de contribuyentes (contribuyentes de hecho, según los denomina la doctrina).

La segunda vertiente, administrativa, de gestión y tutela de aquel interés público al ingreso tributario y que se construye prioritariamente con el recurso a las categorías de deberes formales, potestades administrativas, cargas, etc.

Este esquema, en absoluto novedoso, ha tardado en abrirse paso de manera general y de ser el instrumento de análisis de los textos positivos

estudios

hasta lograr una pacífica interpretación de muchos de sus conceptos que, cuando dejan de ajustarse a estos esquemas, suscitan de inmediato recelos por algunos autores. (Es suficiente con recordar la utilización del término “obligado tributario” recientemente introducido por el Reglamento General de Inspección y tomado de la traducción de la Ordenanza Tributaria Alemana hecha por C. PALAO TABOADA.)

De este modo, el concepto de tributo, sin perder su unidad fundamental, se escinde en cuanto es objeto de estudio por el Derecho en categorías que emplean técnicas distintas para penetrar en sus contenidos, pues en la vertiente material, se atribuye la posición subjetiva activa, no tanto a la Administración —persona de Derecho público— como al Ente público, complejo orgánico de naturaleza política, a quien se le atribuye el carácter de acreedor, mientras que nadie duda en que las potestades de gestión tributaria se confieren a la Administración pública de que se trate.

B) Principios constitucionales informadores de estas vertientes.

La configuración de los rasgos básicos del tributo es una cuestión que no ha podido estar ausente de los temas constitucionales en los modernos textos políticos, y tampoco de la vigente Constitución de 1978, que contiene declaraciones destinadas a sentar los principios inspiradores del sistema tributario.

Estos principios en cuanto inciden en el deber general de contribuir, lo matizan y condicionan dando lugar a situaciones jurídicas subjetivas que obtienen un anclaje directo en la propia Constitución y que, en ocasiones, se plantean como auténticos derechos fundamentales, es decir, derechos subjetivos de naturaleza o fundamento constitucional.

Así, los principios específicamente informadores del sistema tributario que se contienen en el artículo 31 —principio de legalidad, generalidad, capacidad económica, etc.— permiten que por la vía de la tutela judicial a la lesión de una norma constitucional se pueda reaccionar por el contribuyente ante estas vulneraciones, de suerte que se alcance una situación comparable a la proclamación de un verdadero derecho subjetivo de carácter fundamental. (Nos remitimos en este punto del carácter reaccionarial de estos derechos, al estudio que de los mismos ha realizado E. GARCIA DE ENTERRIA.)

Estos principios específicos hemos de observar que se refieren a la esfera material o sustantiva del tributo y que satisfacen una situación que, con fines meramente descriptivos, podíamos resumir diciendo: Se configura

estudios

un derecho a no cumplir con el deber de contribuir sino cuando la obligación se haya impuesto en virtud de ley y el sistema responda a determinados principios allí proclamados.

Junto a estos principios específicamente tributarios que se predicán de la vertiente material, cuando nos ceñimos al estudio de la gestión tributaria nos encontramos con que, desde el plano de los derechos fundamentales, estamos situados de lleno en el conjunto de relaciones entre la Administración y el ciudadano, y en un ámbito en el que, como acabamos de exponer, la adecuada aplicación y exigencia del tributo hace necesario un acercamiento de ésta al contribuyente, de tal suerte que surge un terreno abonado para la conflictividad planteada en términos de derechos fundamentales, y no sólo de aquéllos que tutelan la esfera íntima de las personas, sus libertades esenciales, etc., sino también de los que garantizan su posición de ciudadano ante los poderes públicos, como son los derechos a la tutela judicial efectiva, a la prueba, a la presunción de inocencia, etc.

La naturaleza de estos derechos es, indudablemente, diversa de la de aquellos otros que tomaban su base jurídica de los principios informadores del sistema tributario, su tutela judicial según se desprende del art. 53 de la Constitución también es diferente. Pero lo que más nos interesa resaltar de esta situación es que el contribuyente tiene, en este plano de la gestión del sistema tributario, en tanto que sujeto pasivo de las potestades administrativas, una protección más eficaz en caso de incumplimiento de las normas constitucionales que cuando se sitúa como sujeto deudor en una manifestación concreta del deber general de contribuir.

Como ejemplo, podemos decir que está más tutelado cuando se trata de impugnar una notificación defectuosa de una deuda que puede ser ejecutada en vía de apremio, que cuando se configura el hecho determinante de aquella deuda en base a una presunción legislativa que no se corresponde en todos los supuestos con una efectiva capacidad de pago.

Es evidente que también los problemas de prueba de una y otra situación son también diferentes, pero en cualquier caso ello no desmiente la anterior afirmación y hace que tenga una mayor importancia el estudio de los derechos fundamentales en su correlación con los problemas de la Gestión tributaria que cuando se ponen los mismos en conexión con el conjunto de normas que definen materialmente el sistema tributario sustantivo.

estudios

III. EL INTERES FISCAL COMO OBJETO DE PROTECCION FRENTE A LOS DERECHOS FUNDAMENTALES.

Llegamos así a un punto de nuestro razonamiento en el que se detecta con facilidad un conflicto de valores que ha de resolverse según el ordenamiento jurídico constitucional, pues se involucran en él intereses que tienen una protección y fundamento en el texto legislativo del mayor rango.

Podemos traer al recuerdo, por el valor de síntesis del problema, la exposición de motivos del Reglamento General de Inspección –auténtico sustitutivo, por el momento, del Reglamento General de Gestión que también estaba previsto en el plan de normas diseñado por la Ley General Tributaria hace ya 25 años–, y que dice así: “La realización efectiva de ese valor constitucional –se refiere al deber general de contribuir– exige la eficacia en la actuación de unos órganos fundamentales en la gestión tributaria, como son los que constituyen la Inspección de los tributos. De este modo, la inspección tributaria tiene como razón de ser y objetivo primordial preservar la virtualidad de un mandato constitucional, encauzar la gestión de los tributos de manera que la justicia constitucional que inspiran las leyes tributarias no resulte menoscabada en el plano de la realidad social como consecuencia de una deficiente aplicación de las normas jurídicas.....”

..... Este cuerpo normativo debe tener como objetivo primero conciliar la efectividad de los valores constitucionales de justicia tributaria, y por lo tanto, de eficacia en la actuación de la inspección de los tributos, con las garantías, asimismo constitucionales, de los ciudadanos y la necesidad de un actuar de la Administración pública que perturbe en la menor medida posible la vida de los administrados y les suponga un servicio adecuado a un moderno Estado de Derecho.”

Es decir, conflicto entre dos valores constitucionales y sociales: la eficacia en la gestión del sistema tributario y los derechos fundamentales.

Ahora bien, como nos revela la anterior cita, el principio de eficacia en la gestión administrativa, que tendría a nuestro juicio, por sí solo, una ponderación menor frente a la relevancia jurídica de los derechos y garantías de las libertades y derechos básicos, se engarza con otros valores jurídicos también constitucionales y nos obliga a un replanteamiento de la cuestión. Estos valores a cuyo servicio se pone el de la eficacia administrativa de tal manera que es sólo un mero instrumento, son el principio de justicia tributaria, o principio básico inspirador de los criterios de distribución de las cargas públicas, y el deseo de lograr la igualdad efectiva en la aplicación de la ley tributaria.

estudios

No nos cabe la menor duda que de esta forma de enjuiciar el problema el interés o valor de la eficacia que quiere ser fundamento de la actividad de gestión tributaria sale reforzado en cuanto a su protección constitucional frente a los derechos fundamentales, llegado el caso de un conflicto con los mismos, pues las normas de la Constitución en que se ampara el principio de justicia tributaria o la necesaria igualdad que debe inspirar la aplicación de la ley tributaria tienen una significación muy diversa del mero principio de eficacia en la gestión administrativa que en muchas ocasiones sólo esconde como más profunda verdad la comodidad de los servicios que han de actuar, que también es un bien jurídico, pero que no puede invocarse cuando se están tratando cuestiones que afectan a la esencia del Estado.

Reconociendo, pues, que el plano del conflicto de valores que venimos señalando hace más delicada la ponderación de las normas que reconocen o sustentan los intereses en colisión (pues en Derecho los conflictos son conflictos de normas o de principios vigentes que han de inspirarse en, para también inspirar, las normas), y que el reconocimiento de un "interés fiscal" del Estado en el que se engloba tanto la idea de justicia tributaria como la de eficacia en la gestión de los tributos, es perfectamente cierto y puede ser utilizado como una categoría unitaria, tampoco es menos cierto que dentro del interés fiscal, como un interés inherente a la existencia del Estado como Estado social, pues no puede haber prestación de bienes y servicios públicos si no existe un instrumento de financiación del coste de los mismos; ahora bien, recordando que dentro de lo que llamamos "interés fiscal" no tiene todo el mismo valor y significación jurídicos.

Así, pues, tenemos que la Administración tributaria, en el ejercicio de las facultades de gestión del sistema impositivo, ha intentado reforzar su posición frente a los valores superiores del ordenamiento jurídico, entroncando su fundamento con principios constitucionalizados de justicia e igualdad tributaria que permiten, en caso de conflicto, realizar una ponderación de los intereses en presencia que no sea, en todo caso, de prioridad de los derechos fundamentales frente a las intervenciones de los servicios de gestión tributaria.

Si hubiésemos de resumir la situación y los términos, sobradamente conocida por todos, en los que se ha resuelto este conflicto, y a la que el autor de estas páginas ya se ha referido anteriormente en otros trabajos publicados, destacaríamos como elementos básicos de este conflicto el hecho de que los derechos fundamentales no se reconocen en el ámbito de la Constitución como ilimitados, pues con el apoyo en las convenciones

estudios

internacionales en las que se contienen las principales declaraciones de los mismos, y que son auxiliares de la labor de interpretación de nuestro texto fundamental en materia de derechos y libertades básicas, según dispone el propio art. 10, debe entenderse que el respeto y ejercicio de los mismos ha de estar armonizado con las exigencias propias del Estado social que constituye otro predicado del Estado moderno de no menor trascendencia que el de Estado de Derecho.

De esta suerte, la doctrina que puede tomarse del Derecho comparado —citemos aquí al profesor BALDASSARRE SANTAMARIA—, admite también la limitación al ejercicio de los derechos fundamentales en las intervenciones administrativas cuando éstas tengan un fundamento legal, no tengan un carácter permanente y sean ponderadas y adecuadas.

Dentro de este mismo epígrafe, que ya vamos a concluir, debemos simplemente advertir como una última cuestión la que se refiere a los cauces de protección de estos derechos individuales frente a las potestades administrativas de gestión tributaria.

Sin ánimo de ofrecer una clasificación doctrinal, se puede afirmar que existe una primera vía de carácter judicial en la que el poder de los magistrados aparece como garante de los mismos, junto a la que podríamos incluir a la propia jurisdicción constitucional por cuanto su organización y funcionamiento son similares desde una perspectiva formal.

Sin embargo, esta tutela, dentro del Estado moderno, en tanto que Estado-organización que actúa en una sociedad de masas, no rinde toda su eficacia de asegurar una protección igual a todos los ciudadanos. Razones técnicas, económicas, culturales, etc., impiden que el mecanismo más perfecto, sin duda, por el que debiera canalizarse la solución a los conflictos que analizamos, esté al alcance de todos los ciudadanos.

Esta razón, y otras de diversa naturaleza, ha creado algunos mecanismos alternativos o paralelos en los que se tutelan los derechos fundamentales de los ciudadanos por vías institucionales, y que son a los que nos queremos referir en esta ocasión, más concretamente a la labor realizada por el Defensor del Pueblo en la tutela de los mencionados derechos y en lo que se refiere a los problemas relacionados con la Gestión tributaria, cuestión que pasamos inmediatamente a desarrollar.

IV. LOS DERECHOS FUNDAMENTALES FRENTE A LA GESTIÓN TRIBUTARIA EN LOS INFORMES DEL DEFENSOR DEL PUEBLO.

La intervención del Defensor del Pueblo como institución encargada,

estudios

entre otros cometidos, de la tutela de los derechos fundamentales ha creado la necesidad de revisar cuál ha de ser el carácter y la oportunidad con el que esta institución actúa en esta esfera jurídica.

Sobre este extremo del Tribunal Constitucional, en un voto particular que formulan los Magistrados D. Luis DIEZ-PICAZO Y PONCE DE LEON, D. Antonio TRUJOL SERRA y D. Miguel RODRIGUEZ PIÑEIRO Y BRAVO-FERRER a la sentencia de 12 de abril de 1988 en el recurso de amparo 1.375/86, ha expresado que: "Los derechos fundamentales que la Constitución reconoce son genuinos derechos subjetivos y, por consiguiente, situaciones de poder puestas por el ordenamiento jurídico a disposición de los sujetos favorecidos, para que éstos realicen libremente sus propios intereses. El ejercicio de un derecho subjetivo es siempre libre para el sujeto favorecido. No empece lo dicho el hecho de que en materia de derechos fundamentales se reconozca la posibilidad de ejercicio de los mismos a determinados órganos públicos, como ocurre con el Defensor del Pueblo y el Ministerio Fiscal en el art. 46 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, pues tal forma de ejercicio se produce por vía de sustitución y se trata siempre de un ejercicio al servicio del propio interesado que no puede ser nunca utilizado en contra de la voluntad de éste...".

Quizá por este carácter, en alguna medida excepcional, con que actúa esta institución, ella misma nos declara en sus Informes la cautela con la que se preocupa de intervenir y de actuar mediante la interposición del recurso de inconstitucionalidad y de amparo, procurando no usar de su legitimación activa siempre que los derechos de los particulares puedan ser atendidos y defendidos por éstos en un momento posterior, pues necesitan vías procesales abiertas (véase el Informe de 1984 sobre el año 1983), para quien desee usarlas. Posición ésta que juzgamos adecuada, pues sitúa al ciudadano ante la responsabilidad de sus propios juicios y no convierte al Defensor ni en una institución del Estado, ni en una instancia previa al Tribunal Constitucional.

Advertido esto sobre el carácter de la legitimación activa del Defensor del Pueblo en materia de derechos fundamentales, y que permite explicar la escasa cifra de ocasiones en que actúa la institución que comentamos a pesar del elevado número de quejas que recibe (en el momento en que se redactan estas líneas se puede estimar que el número de las 100.000 no estará muy lejano) y de la incidencia que muchas han de tener en el tema que nos ocupa. Esto es tan evidente que los propios Informes de esta institución, en la medida en que recogen un importante núcleo de sectores en los que la aplicación del ordenamiento jurídico resulta conflictivo, su contenido se desvela altamente valioso para realizar una labor de corrección

estudios

del propio ordenamiento, sea en el plano de las normas que lo configuran o sea en el plano de su aplicación concreta a través de actuaciones administrativas concretas. Pues allí donde se suscita un importante número de casos conflictivos, puede actuar el legislador corrigiendo la causa de aquella conflictividad, o bien pueden —y deben— las autoridades administrativas tomar las oportunas medidas para evitar un elevado coste social en la aplicación del Derecho.

Esta forma de utilizar los informes del Defensor del Pueblo, que estimamos es muy lícita y políticamente acertada, sin embargo, como juristas no debe ser en exceso encumbrada, pues toma como criterio para resolver el conflicto la magnitud numérica, la frecuencia en que se repite el conflicto se declara este por los interesados ante un órgano del Estado, mientras que el caso esporádico —la “pequeña industria”— no tomará jamás relevancia a estos efectos, aunque cualitativamente su gravedad pueda ser mayor.

Por otra parte, hemos de advertir también que el hecho de que se atiendan sólo aquellos conflictos que trascienden en forma de quejas ante el Defensor del Pueblo, nos debe advertir sobre el hecho de que con ello no se agota toda la posible conflictividad, más aún, cuando una de las primeras realidades a tener en consideración es el gran desconocimiento que existe en muchos sectores sociales de los instrumentos que el Estado coloca a su servicio y garantía.

Habiendo realizado estas observaciones que, por su carácter general, son perfectamente válidas en el estricto campo de la gestión tributaria, introduzcámonos en el examen de los Informes del Defensor del Pueblo, que hemos elegido como campo de nuestra indagación para individualizar los puntos de mayor interés en este tema.

A) Examen de su contenido.

Dentro del esquema de materias o sectores en los que se clasifican las quejas recibidas por esta Institución, las referentes a la Hacienda Pública quedan subsumidas en el epígrafe “IV. ASUNTOS ECONOMICOS”. De ellas nos dirá el Defensor, ya en 1984, que “la mayoría de las quejas planteadas se refieren a problemas fiscales, financieros y de gasto público”.

Los aspectos a que se refieren estas quejas abarcan la totalidad de vertientes posibles, pues en ocasiones se dirigen contra las normas vigentes, considerándolas lesivas para sus derechos, y en otros casos contra la actividad de gestión tributaria y contra la potestad de resolución de reclamacio-

estudios

nes y recursos que desarrollan fundamentalmente nuestros tribunales económico-administrativos.

Como ejemplo de quejas que han solicitado un recurso contra normas invocando la inconstitucionalidad de las mismas, podemos entresacar de los Informes la que se refiere a la Ley 44/78 del Impuesto sobre la Renta en cuanto gravaba las pensiones o haberes pasivos (B.O.C.D., serie E, 1985, pág. 1.492), o la que tenía por objeto la Ley 24/83, de 21 de diciembre, que se entendía lesiva a los artículos 14, 31 y 33 del Texto Constitucional (B.O.C.D., serie E, 1985, pág. 1.493), o bien las que se contemplan en el Informe de 1987 y que son: contra la Ley 48/1985, de 27 de diciembre, de Reforma Parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, sobre regulación tributaria separada de los cónyuges (B.O.C.D., serie E, 1987, pág. 778); contra la Ley 10/1985, de 27 de abril, de modificación parcial de la Ley General Tributaria, contra sus artículos 77, 78 y 79 (B.O.C.D., serie E, 1987, pág. 778).

En otros casos, las quejas no han procurado una actuación tan estricta y encaminada a la declaración de inconstitucionalidad, sino a la consecución de una interpretación de las normas que se considere no discriminatoria (Ejemplos se pueden encontrar en el Informe para el año 1986, B.O.C.D., serie E, págs. 898 y ss.), o más respetuosa con el principio de legalidad (como es el caso de las que se formularon contra la Circular de la Secretaría General del Ministerio de Economía y Hacienda, de 23 de octubre de 1984, sobre devolución de retenciones en el I.R.P.F.).

En ocasiones, el Defensor estimó que era suficiente con sugerir modificaciones en las normas urgentes, como sucede en el caso del Impuesto Municipal de Circulación de Vehículos, del que se solicitó el carácter prorrateable de la cuota, cuando menos el semestre (B.O.C.D., serie E, 1984, pág. 540). También en relación con la Ordenanza de Regulación de Aparcamiento de Vehículos (ORA) (B.O.C.D., serie E, 1987, pág. 941), o en relación con la acumulación de bienes y rentas en el matrimonio por el efecto del incremento de la presión fiscal que supone (B.O.C.D., serie E, 1984, pág. 534).

En cuanto a las quejas en materia de Resolución de reclamaciones y recursos, se han centrado principalmente en la supresión de los Tribunales Económico-Administrativos Provinciales, temiendo que su desaparición incidiese en la protección efectiva de los derechos del contribuyente por encarecer y dificultar su custodia (B.O.C.D., serie E, págs. 909 y ss.), proponiéndose, por tanto, por el Defensor su reforma para el mantenimiento de los mismos sin contravenir al principio de autonomía consagrado en la Constitución (B.O.C.D., serie E, 1987, pág. 948).

estudios

Examinados estos ámbitos de la tributación podemos ya introducirnos en el objeto específico de este apartado —la gestión tributaria—, al que dedicamos un epígrafe independiente.

B) La gestión tributaria y los derechos fundamentales en los Informes del Defensor del Pueblo.

Lo primero que se desprende de las quejas recibidas hasta 1985 es “que en la actual coyuntura de España el ejercicio de las libertades y sus derechos conexos, ha logrado un muy alto nivel de realización efectiva y de protección jurisdiccional” (B.O.C.D., serie E, 1985, pág. 1.266). Afirmación esta que no se corresponde muy exactamente con otro dato que se reitera en estas declaraciones y que da testimonio de un gran desconocimiento del ciudadano, tanto de sus derechos fundamentales como de sus deberes y derechos en el ámbito tributario.

Así, con respecto a la primera cuestión, declara el Informe de 1985 (B.O.C.D., serie E, 1985, pág. 1.277): “La desinformación de multitud de ciudadanos sobre sus derechos constitucionales y el modo de protegerlos, que todavía se trasluce en gran número de las quejas recibidas, puede determinar a veces un cierto grado de indefensión de los ciudadanos contrario a la real y eficaz vivencia de esos derechos que consagran los artículos 9.3 y 24 de la Constitución”.

Con relación al ámbito tributario, el Informe de 1984 (B.O.C.D., serie E, 1984, pág. 532), nos dice: “Se recibe un número considerable de quejas cuya única pretensión es obtener información y orientación, sobre todo en materia fiscal. Del contenido de estos escritos se desprende la existencia de una gran desinformación en materia tributaria. A pesar del gran esfuerzo que se viene haciendo a través de los correspondientes organismos del Ministerio de Economía y Hacienda, la conciencia y el grado de información en el ámbito tributario sigue siendo todavía insuficiente en España...”.

No puede cabernos la menor duda sobre el hecho de que esta situación ha de incidir sobre el conocimiento más puntual e, incluso, cuantificable que pudiera tenerse de la importancia del conflicto al que estamos dedicando estas páginas.

En segundo lugar, y antes de examinar algunos casos concretos, es conveniente resaltar la causa de esta colisión entre la actividad administrativa de gestión tributaria y los derechos fundamentales, que a juicio del Defensor (Informe de 1987, B.O.C.D., serie E, 1987, pág. 910), y según

estudios

expone literalmente “es la actitud excesivamente generalizada de los Organismos de la administración económica, consistente en ordenar sus relaciones con los administrados partiendo de su consideración como ‘súbditos’ o ‘sujetos’, y no como ciudadanos a quienes complace cumplir con sus obligaciones legales, pero que, asimismo, tienen derechos que han de ser respetados”.

No puede sorprendernos que esta situación sea la impresión general que se obtiene por parte de aquella institución sobre el comportamiento de una Administración pública, que ya hemos advertido, vive todavía esa transformación, sin duda, en hábitos adquiridos en momentos de un gran dirigismo económico y de un órgano arbitrario de todo poder público.

Estos hechos, no debemos olvidarlo, se agravan en conexión con el sector de la Administración tributaria dentro de la Administración económica, pues si esta última desarrolla también una actividad de prestaciones sociales y económicas, en cambio, en la cuestión de los tributos, esta vertiente está absolutamente ausente y sólo nos encontramos con el ejercicio de potestades de control sancionadoras, a las que anteriormente hemos hecho referencia.

Finalmente y también extraído de los Informes del Defensor del Pueblo, se puede ensayar una ordenación o esquematización de los supuestos que más reiteradamente han sido objeto de denuncia en los últimos años y que ofrecemos así estructurados en función de los instrumentos o vías de técnica jurídica por medio de los cuales se pueden mermar y lesionar los derechos fundamentales de los contribuyentes.

Primero: El silencio administrativo. Este instrumento técnico, que tiene sus fundamentos y justificación en razones sobradamente conocidas, puede ser motivo, cuando se abusa del mismo, de lesión de derechos individuales de quienes se dirigen a la Administración y aguardan una actividad expresa de la misma.

La inactividad de las Administraciones públicas, y más concretamente, el silencio administrativo, aparece denunciado constantemente en los Informes del Defensor del Pueblo desde los primeros momentos. Así, temas que en 1984 se refieren al mismo como causa de “quejas más frecuentes” valorándolo en los siguientes términos: “aplicar el silencio administrativo como forma usual de actuación puede tipificarse como fraude de ley. El silencio administrativo aparece en nuestro ordenamiento jurídico para facilitar a los ciudadanos la posibilidad de acudir a los tribunales cuando la Administración no quiere actuar; pero, en cualquier caso, la

estudios

Administración se encuentra al servicio de los ciudadanos y no puede usar el silencio positivo en su beneficio" (B.O.C.D., serie E, 1984, páginas 538 y 539).

También en su Informe de 1985 (B.O.C.D., serie E, 1985, pág. 1395) nos advierte que "La Administración pública en el ámbito local tiende con gran facilidad a no contestar los escritos presentados por los ciudadanos excusándose en el instrumento jurídico del artículo 94 de la Ley de Procedimiento Administrativo y forzando a los ciudadanos a ir al Contencioso-Administrativo".

Y, finalmente, en el Informe de 1987 (B.O.C.D., serie E, 1987, página 895) lo juzga en sus consecuencias sociales en una expresión larga que recogemos en su integridad: "Formalmente, es cierto que el silencio administrativo, de acuerdo con lo dispuesto en la Ley de Procedimiento Administrativo, juega como una presunción de un acto denegatorio y, en consecuencia, abre los plazos para recurrir. Pero.... ha de cuestionarse seriamente a la hora de la realización práctica....; no es lo mismo la relación de personas asesoradas jurídicamente, que la del ciudadano no perito en Derecho que se dirija a la Administración y simplemente aguarda una respuesta de quienes tienen atribuida una competencia para resolver".

Esta técnica del silencio administrativo, en materia de gestión tributaria menos por tanto que por causar una indefensión real a ciertos sectores de contribuyentes.

Además, se manifiesta con especial insistencia en cuanto a la negativa a revisar los actos propios y en cuanto a la no devolución de ingresos indebidos. (B.O.C.D., serie E, 1987, págs. 785 y 786).

Segundo. Incumplimiento por la Administración de los plazos establecidos. Directamente relacionada con la primera vía que acabamos de enunciar, se nos presenta esta otra como de especial trascendencia.

Para indicarlo con palabras del propio Defensor, diremos que "del conjunto de actuaciones llevadas a cabo —se refiere a 1984—, es preciso poner de relieve que la casi totalidad de las mismas se deben al retraso de la Administración pública en resolver los expedientes y peticiones de los administrados....., perjuicios que pueden verse agravados por tratarse de materias de contenido económico".

La incidencia que en el ámbito tributario puede tener esta situación no entraremos aquí a analizarla, pues es suficiente con recordar que el texto de la Ley General Tributaria anterior a la Reforma de 1985 eximía a la Administración gestora de responsabilidades por el incumplimiento de los plazos. Es decir, que daba respaldo legislativo a una situación anómala,

estudios

injusta y socialmente condenada.

Tercero. Las notificaciones defectuosas. Es otro de los campos donde pueden resultar menoscabados los derechos de los particulares.

Hemos de entender que se agrupan en este epígrafe aquellos defectos de forma que, siendo fundamentales (la notificación es un requisito formal de algunos actos), no trascienden a los aspectos sustantivos del acto mismo que se notifica, así como a estos mismos elementos de la notificación (sujeto, tiempo, lugar, etc.).

En materia tributaria resaltan, dentro de este epígrafe, las notificaciones que producen y conducen a error al propio contribuyente sobre la verdadera naturaleza del acto notificado, así como las cuestiones que pueden tomar su causa por el empleo indebido de Resoluciones tipo que se utilizan ante un "Derecho de masas", pero que colisiona con las exigencias del Estado de Derecho, así como por el empleo de los modernos medios informáticos que han marginado en ocasiones cuestiones jurídicas de importancia.

C) Conclusiones.

Si por nuestra parte hubiésemos de formalizar en breve espacio unas conclusiones sobre la documentación examinada, resaltaríamos tres ideas fundamentales, que exponemos a continuación:

Primera: El conflicto que, evidentemente, existe entre los derechos constitucionales y la actividad de gestión tributaria, que no es conocido en su total dimensión por la desinformación que hay sobre el tema de los derechos fundamentales y también sobre los mismos deberes y derechos que tiene el contribuyente en tanto que tal.

Segunda: La causa principal de este conflicto o colisión de intereses no reside tanto en la actividad de la Administración tributaria, pues entonces aparece manifiestamente y se canaliza por las vías judiciales oportunas que tutelan al contribuyente, sino por razón de la inactividad de la Administración que, con esta actitud, perjudica a los administrados que aguardan un comportamiento positivo.

Así sucede, por ejemplo, con la falta de emisión de las liquidaciones debidas y su notificación reglamentaria, o como consecuencia de la consideración que dan las normas al procedimiento de comprobación, como

estudios

un procedimiento interno, de trámite, hasta el pronunciamiento de la resolución final.

Tercera: Parece también apuntarse la necesidad más palpable en el ámbito de las resoluciones de reclamaciones y recursos y en las Haciendas Locales, de reformar la Administración tributaria, teniendo el horizonte situado no sólo en la obtención eficaz de los recursos necesarios para el cumplimiento de los planes del Estado, sino también en la necesidad de conciliar este interés con el respeto a los derechos constitucionales, que una sociedad democrática y moderna irá exigiendo cada vez con mayor rigor del aparato institucional que la administra.

