

Seguridad jurídica del contribuyente, versus inseguridad.

Magín PONT MESTRES
Catedrático de Derecho Tributario
y miembro de la A.E.A.F.

SUMARIO: 1. Introducción.— 2: Inseguridad generada en la esfera del Poder Legislativo.— 3: Inseguridad surgida de actuaciones de la Administración tributaria.— 4: Conclusión.

1. INTRODUCCION

Con frecuencia, los profesionales de la fiscalidad, que ejercen su función en la esfera aplicativa de los tributos, detectan hechos o situaciones que no parecen respetuosas con el principio de seguridad jurídica proclamado en la vigente Constitución española. Ciertamente, con carácter general, cabe resultar más fácil identificar actuaciones de los órganos públicos que pugnen con otros principios jurídicos tales como los de legalidad y de capacidad económica; mas, es lo cierto que pueden darse y de hecho se dan múltiples supuestos en los que no se respeta el derecho de los contribuyentes a la seguridad jurídica.

Es bien sabido que los poderes públicos han de ajustar su actuación al ordenamiento jurídico, al que se hallan sometidos lo mismo que los ciudadanos, pero esta exigencia no siempre es respetada, y, es entonces cuando se produce colisión con la seguridad jurídica.

estudios

Si importante es que los principios de legalidad y de justicia tributaria ocupen siempre el destacado lugar que les corresponde, no les va a la zaga el principio de seguridad, que da certidumbre y, por tanto, permite al contribuyente saber a qué atenerse. ¡Cuántas veces el ordenamiento tributario supuestamente acorde con aquellos dos principios, quiebra, precisamente, por carencia de certidumbre y de respeto a sus preceptos por parte de la Administración!

Por supuesto que en todos los sectores jurídicos el respeto a la norma es fundamental, pero se acentúa esa necesidad de modo especial en el Derecho tributario por las delicadas relaciones jurídicas que regula.

Cuando, por la causa que fuere, la seguridad jurídica no se respeta, ésta queda disminuida, y el vacío que produce lo ocupa automáticamente la inseguridad. Su continuada violación actúa a modo de carcoma destructor de la misma, que socava sus cimientos y termina por destruirla.

Pues bien; me propongo examinar aquí algunas de las múltiples manifestaciones de esa inseguridad del contribuyente.

2. INSEGURIDAD GENERADA EN LA ESFERA DEL PODER LEGISLATIVO.

A modo de puntualización previa considero conveniente señalar que no trato tanto de recoger aquí todos los supuestos en los que se aprecia violación del principio de seguridad jurídica en la esfera normativa confiada al poder legislativo, cuanto de espigar un ramillete suficientemente amplio para poner en evidencia la realidad tal cual se ofrece, con la alteración que produce del orden jurídico y, por tanto, la lesión al propio Derecho, cuyas consecuencias se concretan en inseguridad del contribuyente.

2.1. Indeterminación de vigencias y derogaciones.

Para eliminar este problema de indeterminación, preceptúa el artículo 16 de la L.G.T., que toda modificación de las Leyes o Reglamentos tributarios contendrá una redacción completa de las normas afectadas. Mas, la realidad legislativa pone reiteradamente en evidencia que esta norma, que tiene rango de Ley, se incumple por el propio legislador, con serio impacto en la seguridad jurídica al engendrar incertidumbre y desorientación en el contribuyente que no sabe exactamente a qué atenerse. En un ordenamiento tan complicado y enrevesado como el tributario, de difícil

estudios

comprensión no sólo para el profano, sino, incluso, para el experto, que sufre, además, la crónica enfermedad de incontinencia legislativa, debería extremarse el cuidado en la delimitación precisa e indubitada del Derecho vigente, no sólo por cortesía y gentileza legislativa, sino por imperiosas exigencias de la propia certeza del Derecho.

Sin embargo, la realidad muestra con toda su crudeza el desentendimiento del poder legislativo de ese inexcusable deber, con manifiesta afloración de arbitrariedad por violación del principio constitucional de seguridad jurídica, y, también, al menos así lo entiendo, por vulneración de un precepto de Derecho ordinario cual es el artículo 16 de la L.G.T., que no ha sido derogado pero sí repetidamente marginado.

¿Cómo se quiere que el contribuyente cumpla sus deberes y obligaciones tributarias, si el propio legislador se muestra no sólo remiso, sino claramente tacaño cuando de precisar y concretar vigencias se trata?

Obviamente aquí la inseguridad del contribuyente emerge y se extiende con inusitada fluidez envolviendo al mismo en la duda y en la confusión. Ya puede escogerse la Ley que se quiera, que, en materia de vigencias, siempre aparece el consabido tópico: “quedan derogadas todas las disposiciones que se opongan a lo dispuesto en la presente Ley”, frase ésta, que si bien se mira, no significa nada por lo que es absolutamente inútil. Lo que hay que decir es expresamente lo que se deroga; pues esto es lo que aclara las cosas y fortalece la seguridad. La Ley debe ser instrumento suministrador de certeza y no vehículo generador de vacilación y confusiónismo. Elíjase la Ley que se quiera de las promulgadas en los últimos años, que invariablemente, se topa de una forma u otra, con indeterminación en materia de vigencias y derogaciones.

Así, la Ley 10/85, de 26 de abril, de modificación parcial de la L.G.T., establece: “Quedan derogadas cuantas disposiciones se opongan a lo dispuesto en la presente Ley, salvo las reguladoras de infracciones y sanciones específicas de cada tributo”. Y, ¿cuáles son esas infracciones y sanciones? ¿Y las disposiciones que se oponen a la presente Ley? Todo esto lo debe “adivinar” el contribuyente.

Igualmente, la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: “Las disposiciones contenidas (...) quedando derogadas (...) así como las demás disposiciones anteriores que se opongan a lo establecido en la misma” (Disposición Final Primera). “Hasta la aprobación del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones seguirá en vigor el de 15 de enero de 1959 en cuanto no se oponga a los preceptos de esta Ley” (Disposición Final Segunda). Y, ¿cuáles son las demás disposiciones anteriores que se oponen? ¿Y qué es lo que no se



estudios

opone a la presente Ley, del Reglamento de 1959? Esclarecerlo queda para la bola de cristal del contribuyente.

Del mismo modo la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local. En una expresa Disposición derogatoria se dice: “Quedan derogadas, en cuanto no se opongan, contradigan o resulten incompatibles, con las disposiciones de esta Ley: (...) e) Cuantas otras normas de igual o inferior rango, incurran en oposición, contradicción o incompatibilidad a que se refiere el párrafo inicial de esta disposición”. Al contribuyente le corresponde indagar qué es lo que no incurre en oposición, contradicción o incompatibilidad.

Otro aspecto a considerar, en relación al Derecho tributario positivo vigente, es el concerniente a preceptos ínsitos en determinadas Leyes que han sido derogadas por otras Leyes ajenas a aquéllas, sin que al legislador le preocupe lo más mínimo su mantenimiento en aquéllas. Tal sucede, por ejemplo, con diversos artículos de la L.G.T. relativos, entre otros, a Jurados (1), así como con algunos de la Ley del Impuesto sobre Sociedades modificados por la Ley 29/87 del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en su artículo 3.2., al establecer que “los incrementos de patrimonio obtenidos por personas jurídicas no están sujetos a este Impuesto y se someterán al Impuesto sobre Sociedades”, sin que en la Ley de este último aparezca este nuevo hecho imponible, y, por ende, el artículo 15.6. sigue diciendo en relación a incrementos y disminuciones de patrimonio, que “cuando la adquisición o la enajenación hubiere sido a título lucrativo constituirán los valores respectivos aquéllos que se determinen a efectos del Impuesto de Sucesiones y Donaciones” (¿...).

Podría seguirse con otras Leyes, que se expresan en términos parecidos, bien que las citadas las estimo suficientes a los efectos de este trabajo.

(1) A una pregunta parlamentaria formulada al Gobierno en relación a los preceptos derogados que permanecen en la L.G.T., éste contesta: “Es efectiva y notoria la necesidad de modificación que actualmente presenta la Ley General Tributaria; basta para ello simplemente pensar que es una Ley de 1963 (...). Por ello, en opinión del Gobierno, lo que se necesita es una reforma en profundidad de la misma (...). En este sentido, existe actualmente en estudio un borrador en el Ministerio de Economía y Hacienda que se remitirá a las Cortes en un futuro inmediato” (B.O. de las C.G. Congreso de los Diputados. III Legislatura. Serie D. Actos de Control, núm. 163, 1 marzo 1988.)

estudios

2.2. Inconcreción y falta de claridad de las normas.

Este frecuente fenómeno que carcome la seguridad jurídica, tiene un amplio haz de ejemplos en el Derecho tributario positivo. Ahí está, si no, en las Leyes de los Impuestos sobre la Renta y Sociedades, el controvertido tema de los *gastos necesarios* frente a las *liberalidades* que tantas vacilaciones y dudas plantea hasta convertirse en avispero de conflictos (2), con el subsiguiente cercenamiento de la seguridad del contribuyente. Otro tanto cabe decir, en la propia Ley del Impuesto sobre Sociedades, de la insuficiente atención normativa dedicada a la distinción entre saneamiento financiero y compensación de pérdidas, que sume al contribuyente en dificultades aplicativas, haciendo acto de presencia la inseguridad fácilmente evitable por el legislador si al realizar su función tuviera presente que la Constitución garantiza la seguridad jurídica (3). Y en fin, además del ejemplo paradigmático generador de confusión en grado sumo, cual es el artículo 27 de la Ley del I.R.P.F., en la versión introducida por la Ley 48/1985, de reforma parcial, referente a incrementos y disminuciones patrimoniales, ahí está en la Ley del I.R.P.F., la retahila de dudas generadas por el singular diseño legal de la unidad familiar, por el tratamiento tributario de las sociedades civiles y comunidades de bienes, amén del invento de las llamadas sociedades transparentes (4). Parece como si la claridad, que ORTEGA calificó de cortesía intelectual, hubiera caído en desgracia, o que la finura y precisión normativas fuesen una antigüalla.

2.3. Arbitrariedad legislativa.

La arbitrariedad legislativa, que cercena la seguridad jurídica, aflora repetidamente en el marco del quehacer exclusivo de las Cortes, las cuales,

-
- (2) Sobre este tema puede verse mi trabajo "Delimitación de los conceptos de gasto necesario y liberalidad en el marco tributario" (CRONICA TRIBUTARIA, número 56/1986, incorporado a la obra ESTUDIOS SOBRE TEMAS TRIBUTARIOS ACTUALES, Vol. Segundo, Barcelona 1987.)
 - (3) Ver "En torno a la compensación de pérdidas en el Impuesto sobre Sociedades: deslinde entre saneamiento financiero y compensación de pérdidas". (CRONICA TRIBUTARIA, núm. 45/1983. Incorporado a la citada obra ESTUDIOS SOBRE TEMAS TRIBUTARIOS ACTUALES, Vol. Primero, Barcelona 1985.)
 - (4) Ver "Las sociedades transparentes y las infracciones tributarias", Emilio MIALET. GACETA FISCAL, núm. 58/1988, págs. 155 y ss.

estudios

si bien se mira, deberían ser, por muy elementales razones, ejemplo sublime de respeto a la Carta Magna.

Ahí está la arbitrariedad apreciada por el Tribunal Constitucional en la Ley 24/1983 de medidas urgentes de saneamiento y regularización de las Haciendas Locales.

Está pendiente de recurso de inconstitucionalidad presentado por un grupo de senadores, en relación a diversos preceptos de la Ley 10/85, de 26 de abril, de modificación parcial de la L.G.T., pero, ahora, con independencia de ello y de la crítica efectuada a esta Ley en otro lugar (5), deseo centrar la atención en dos temas concretos de la misma. *Uno*, intereses de demora. *Otro*, infracciones y sanciones.

En cuanto al primero, la Ley que nos ocupa introduce un factor discriminatorio en los tipos de dicho interés, según haya de percibirse por la Hacienda Pública como consecuencia de débitos tributarios, o haya de ser pagado por ésta (6). Esta dualidad del interés de demora, aparte carecer de justificación, parece contrario al artículo 14 de la Constitución, que proclama la igualdad de los españoles ante la Ley sin que pueda prevalecer discriminación alguna, y, de ahí la manifestación de arbitrariedad en que incide con subsiguiente violación de la seguridad jurídica (7). Por cierto que tan singular discriminación pretende consolidarla la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1987 al distinguir entre *interés legal* a percibir por los contribuyentes e *interés de demora* (más elevado) a percibir por la Hacienda Pública, con manifiesta arbitrariedad.

Respecto al segundo, infracciones y sanciones, es de notar, por una parte, que operan sobre una legislación prolífica, contradictoria, cambiante, compleja y muchas veces ininteligible (8), y por otra, se aprecia total ausencia de tipificación de las infracciones simples a que se refiere el artículo 78.2., siendo que, como tiene dicho el Tribunal Supremo, el prin-

(5) GACETA FISCAL, núm. 25/1985, en el trabajo "En torno a las características de la Ley 19/85, de modificación parcial de la L.G.T.", incorporado a la obra ESTUDIOS SOBRE TEMAS... (cit), Vol. Segundo.

(6) Una ampliación del tema puede verse en "El problema del interés de demora. Estado actual de la cuestión". (GACETA FISCAL, núm. 46/1987, incorporado a la obra ESTUDIOS SOBRE TEMAS... (cit), Vol. Segundo.)

(7) Así lo entiende, también, la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Territorial de Valencia, que por Auto de 2-5-1988, plantea cuestión de inconstitucionalidad del art. 58.2.b) de la L.G.T., por discriminación de los intereses de demora.

(8) Cfr. MIALET, E. Ob. cit, pág. 159.

estudios

cipio de tipicidad se halla íntimamente vinculado al de seguridad jurídica (S. 15-12-82). Y en cuanto a las infracciones graves, que se enumeran en el artículo 79, es de observar, en el apartado a), que su excesiva generalización incluye conductas ajenas a cualquier tipo de ilícito, tal como posteriormente ha sido puntualizado por diversos Tribunales de Justicia y admitido por la Administración tributaria (9). En lo concerniente a sanciones, la manifestación de arbitrariedad se produce, posiblemente, entre otras, al establecer el artículo 82 como circunstancia moduladora de la sanción la capacidad económica del sujeto pasivo, ya que la misma opera como principio constitucional en los elementos cuantificadores de la obligación tributaria, por lo que no puede tener cabida en la sanción toda vez que ésta se calcula proporcionalmente sobre la prestación pecuniaria de la obligación y, por tanto, pugna con uno de los principios del Derecho sancionador cual es: *non bis in idem*. La arbitrariedad se aprecia, también, en la circunstancia graduadora de la sanción consistente en “la conformidad del sujeto pasivo”, toda vez que condiciona la decisión del mismo y limita su libertad, y por tanto genera inseguridad. Conste que no pretendo agotar el tema de la arbitrariedad en lo concerniente a infracciones y sanciones, sino solamente anunciarla, pues, se trata de un serio problema planteado por el nuevo ordenamiento surgido de la Ley 10/85, de 26 de abril, en el que se aprecian otras manifestaciones además de la arbitrariedad, cuales la indeterminación de conductas tipificadas como infracciones, inconcreciones y contradicciones (10), que sitúan a la intemperie al contribuyente, inmerso en la incertidumbre y acosado por la inseguridad (11).

(9) Como acertadamente ha dicho MANTERO, “ante una legislación tributaria confusa, compleja y cambiante y una jurisprudencia que está realizando interpretaciones distintas a las reglamentarias, los incumplimientos no pueden tacharse, de entrada, siempre como merecedores de la caracterización de infracciones” (CARTA TRIBUTARIA, núm. 37/86. El régimen sancionador administrativo-tributario. Pág. 2.)

(10) Respecto a este tema, ARIAS VELASCO ha escrito: “La L.G.T. de 1963, que fue redactada por juristas, tipificaba las infracciones calificadas de omisión y defraudación en torno al incumplimiento de la obligación de declarar o al falseamiento o inexactitud de la declaración. La L.G.T., en su reforma de 1985, fue redactada por docilísimos amanuenses al dictado de criterios tecnocráticos. Si algún barniz jurídico poseían los docilísimos amanuenses, lo disimularon celosamente, para no caer en desgracia” (Infracciones y sanciones tributarias. Boletín de la Asociación Española de Asesores Fiscales, núm. 133, enero-febrero 1988. Pág. 74.)

(11) En relación a este serio y grave problema, puede verse el reciente trabajo mío: “Hacia la superación de una ceremonia de confusión: delimitación del concepto de in-

estudios

La arbitrariedad se manifiesta, también, en la Ley 26/1987, de 11 de diciembre, reguladora de los tipos de gravamen de la Contribución Territorial Rústica y Pecuaria y Urbana, al facultar el establecimiento de aumento de tipos impositivos en razón a circunstancias ajenas por completo al principio de capacidad económica, cuales la población o la capitalidad de provincia, con subsiguiente afrenta a la seguridad jurídica.

Igualmente la arbitrariedad hace acto de presencia en la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1988, entre otros supuestos a los que haré referencia en otro apartado, dada la relevancia que le atribuyo —se trata de la dialéctica derechos adquiridos—expectativa de derechos—, cuando modifica Leyes tributarias, pues si bien la Sentencia del Tribunal Constitucional de 21 de mayo de 1987, considera que la Ley de Presupuestos puede contener todas aquellas materias que se encuentren directamente relacionadas “bien con las previsiones de ingresos y habilitaciones de gastos, bien con los criterios de política general en que las previsiones presupuestarias se sustentan”, ha de añadirse de inmediato que la propia Sentencia advierte que “no puede descartarse la posibilidad de que la inclusión injustificada de materias no relacionadas con la disciplina presupuestaria suponga una restricción ilegítima de las competencias del poder legislativo al disminuir sus facultades de examen y enmienda sin base constitucional”. Y esa inclusión injustificada y contraria al artículo 134.7. de la Constitución (12), se produce, a mi juicio, al modificar en el artículo 110, diversas normas de la L.G.T., conectadas con la vía de apremio, en el 111 al hacerlo con la Ley General Presupuestaria, en el 112 con infracciones tributarias, y, en el 113 con el número de identificación fiscal, artículo éste conectado con el uso de la informática que puede afectar a la intimidad personal, sin antes haber promulgado la Ley marco a que obliga la Constitución (artículo 18.4.) para delimitar con claridad las coordenadas dentro de las que la informática puede ser utilizada con plena garantía de la intimidad personal (13). Es claro que la seguridad jurídica se resiente con esas manifestaciones de arbitrariedad, a las que pongo fin para no hacerlo interminable.

fracción tributaria en el Derecho positivo vigente”. R.D.F.H.P., núm. 197, Madrid, 1988.

(12) “La Ley de Presupuestos no puede crear tributos. Podrá modificarlos cuando una Ley tributaria sustantiva así lo prevea.”

(13) Art. 18.4. “La Ley limitará el uso de la informática para garantizar el honor y la intimidad personal y familiar de los ciudadanos y el pleno ejercicio de sus derechos.”

estudios

2.4. Contradicciones, anomalías y complejidades.

Se trata de fenómenos que, al igual que la indefensión, dañan directamente la seguridad jurídica y aparecen con frecuencia en el ordenamiento tributario.

Así en la Ley del I.R.P.F. no es considerado el rendimiento del arrendamiento de bienes inmuebles dedicados a explotaciones comerciales o industriales como procedente del ejercicio de actividades de esta naturaleza, sino de rendimientos de capital inmobiliario, mientras que, por el contrario, en el Impuesto sobre el Valor Añadido idéntico rendimiento configura el arrendador como realizador de una actividad empresarial, contradicción que, obviamente, dificulta la comprensión del ordenamiento tributario por parte del contribuyente y hace crujir su seguridad.

Algo similar acontece con la dispar normativa sobre valoración del ajuar doméstico, ya que mientras para el Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio rige una presunción *iuris et de iure*, para el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones la presunción valorativa es *iuris tantum*, con lo que una misma realidad se valora de distinta manera, según sea el tributo, en el seno del mismo sistema tributario. Otro tanto acontece con la valoración de bienes a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio que hayan sido objeto de transmisión *mortis causa*, en comparación con otros en los que no concurre esta circunstancia. Igualmente, en la valoración de títulos-acciones sin cotización en Bolsa, se produce disparidad entre el Impuesto sobre el Patrimonio y el I.R.P.F., toda vez que mientras en el primero opera el valor teórico (14) sin más, en el segundo el incremento o disminución patrimonial en los supuestos de enajenación, se computa por la diferencia entre el coste medio de adquisición y el importe real efectivamente percibido, y sólo cuando este importe no se corresponda con el que habrían convenido partes independientes en condiciones normales de mercado, la Administración considerará como valor de enajenación el mayor entre el valor teórico y el de capitalizar al 8 por cien el promedio de los beneficios de los tres ejercicios sociales cerrados con anterioridad a la fecha del devengo del Impuesto (15). Obviamente, la seguridad jurídica queda debilitada con esas anómalas connotaciones legales.

(14) En relación a este tema puede verse: "Valor de enajenación de títulos no cotizados en Bolsa en conexión con incrementos y disminuciones de patrimonio a efectos tributarios". (CRONICA TRIBUTARIA, núm. 52/1985, incorporado a mi obra ESTUDIOS SOBRE TEMAS... (cit) Vol. Segundo.)

(15) Conforme a la modificación introducida por la Ley de Presupuestos Generales del

estudios

La indefensión en el marco legislativo aparece no sólo en supuestos como el de eliminación de la vía económico-administrativa en la esfera de las Haciendas Locales, sino también cuando el ordenamiento aparece plagado de presunciones, ya que aún en el supuesto menos adverso de que sean *iuris tantum*, incide en el sujeto pasivo la carga de la prueba, con todas sus consecuencias. Y el ordenamiento tributario es extraordinariamente generoso en la configuración de presunciones (16) con el subsiguiente impacto en la debilitación de la seguridad jurídica del contribuyente.

Finalmente las innecesarias complejidades que aparecen en la normativa tributaria con deberes repetitivos, exigencias evitables, imposiciones injustificadas, etc., claman por una simplificación y racionalización del sistema tributario que aporte seguridad y reduzca la innecesaria presión fiscal indirecta.

2.5. Violación de derechos adquiridos.

La seguridad jurídica queda seriamente socavada cuando el contribuyente considera que se lesionan derechos adquiridos.

Así, por ejemplo, cuando el Real Decreto-Ley 11/79 modificó el ordenamiento en el sentido de reducir la exención de la Contribución Territorial Urbana concedida durante 20 años a las viviendas de protección oficial, el contribuyente pudo entender existía un derecho subjetivo al disfrute de la misma que no debe verse afectado por normas posteriores que la supriman sin incidir en un supuesto de violación de derechos tributarios adquiridos. Esta doctrina, a mi juicio de la mejor factura, no ha sido compartida por el Tribunal Constitucional en Sentencia de 6 de febrero de 1983, con argumentos que han merecido dura crítica de la doctrina (17). Obviamente no podemos entrar aquí en el examen del conflicto, más pro-

Estado para 1988.

(16) Ver "Las presunciones tributarias". (BANACLOCHE, Julio. REVISTA IMPUESTOS, Abril, 1988, págs. 164 y ss.)

(17) Ver por todos PONT CLEMENTE, J. F. La exención tributaria. EDERSA. Madrid, 1986. Págs. 46 y ss. "No se comprende, afirma este autor, por qué la sentencia del Tribunal Constitucional de 4 de febrero de 1983, ratificada por un caso similar por la sentencia de 18 de mayo de 1983, insiste en conceder como exclusivo contenido de la seguridad jurídica la irretroactividad y la interdicción de la arbitrariedad, obviando profundizar en el propio significado de la seguridad jurídica" (Página 13.)

estudios

pio de una monografía dedicada exclusivamente al mismo, pero sí hemos de señalar que los barridos normativos de esta naturaleza minan los cimientos de la seguridad jurídica y, con ello, debilitan la confianza en el Derecho. MENDIZABAL considera los derechos adquiridos, "garantía de seguridad de los ciudadanos frente a la improvisación y la veleidad de los políticos" (18), mas, con la doctrina del Tribunal Constitucional el concepto queda sumamente reducido.

La confianza en el Derecho se erosiona, también, con la incontinencia normativa acompañada de criterios inestables y hasta opuestos. Así, por ejemplo, el artículo 22 del I.R.P.F. contempla la estimación objetiva singular y el artículo 29.F.5. preceptúa que a los sujetos pasivos por este Impuesto que ejerzan actividades empresariales les serán de aplicación los incentivos y estímulos a la inversión empresarial establecidos por el Impuesto sobre Sociedades, con igualdad de tipos y límites de deducción. Alcanzan, pues, plenamente a los sujetos pasivos que apliquen el régimen de estimación objetiva singular para la determinación de la base imponible, que, además, expresa y explícitamente, lo recoge en el artículo 97.3. del Reglamento (19). Sin embargo un precepto perdido entre los múltiples del amplísimo artículo 91 de la Ley de Presupuestos del Estado para 1988, publicada en el B.O.E. el día 24 de diciembre, es decir, sólo siete días antes de iniciar su vigencia, excluye a quienes se hallan acogidos al mencionado régimen, de los referidos incentivos, sea por inversiones o por creación de empleo. Si bien *strictu sensu* no es objetable, sin embargo con sólo pensar que los empresarios no planifican su futuro de un día para otro, sino que han de hacerlo con la necesaria antelación, se aprecia claramente que no es procedente eliminar incentivos de esta naturaleza tan bruscamente. Esto, hace perder la fe en el Derecho al tiempo que aflora la desconfianza. En definitiva, socava la seguridad jurídica.

Otro tanto cabe decir del límite establecido de 800.000 pesetas anuales como gasto deducible, en el marco del I.R.P.F., en concepto de intereses por créditos obtenidos para adquisición de inmuebles, según mandato de la Ley 48/1985, de 27 de diciembre, con efectos a partir de 1 de enero de 1986. Tampoco aquí se incurre en arbitrariedad en sentido técnico, pero quizá se incide en algo peor cual es la pérdida de credibilidad, fuente de inseguridad.

(18) Legislación tributaria básica. Prólogo. GACETA FISCAL, Madrid, 1988. Pág. VIII.

(19) "La aplicación del régimen de estimación objetiva singular no excluye que el sujeto pasivo pueda acogerse a cualquier exención, desgravación o incentivo fiscal establecido con carácter general."

estudios

2.5. Inactividad.

Por último, en cuanto a manifestación de inseguridad generada en la esfera del poder legislativo, he de referirme a la afloración de inseguridad por **inactividad** del mismo. De la misma manera que en ocasiones se emanan leyes innecesarias y se modifican otras sin justificación, que producen inestabilidad en la legislación y falta de la certeza debida, en otras, el legislador se empeña en mantenerse de espaldas a la realidad haciendo caso omiso a las exigencias de ésta.

Sirva como ejemplo la empecinada actitud inhibitoria en materia de valoración tributaria. El clamor de la doctrina es unánime ante el caos existente (20) ocasionado por un tratamiento de las valoraciones que se efectúa prescindiendo de vínculo unitario alguno y de hilo conductor, por compartimentos estancos, al margen de cualquier tipo de coordinación, como si cada tributo fuera un reino de taifa que se organiza y desenvuelve con independencia de los demás (21). Bien puede decirse, que el sistema tributario vigente es paradigma de asistematización valorativa —lo contrario de lo que debiera ser— dentro de una maraña legislativa y una selva de disposiciones discordantes e incluso contradictorias en ocasiones, que se concreta, en definitiva, en caos normativo. Es claro que, en tanto esta situación se mantenga, mientras no se emane una ley de valoraciones, la seguridad jurídica se seguirá agostando por falta del necesario riego en forma de principios, criterios, métodos y medios valorativos, hasta convertirse en erial. Al contribuyente se le manda, por ejemplo, que declare el valor real. Mas, ¿qué es valor real? A menudo se omite, pero si a través de comprobación la Administración tributaria aprecia una cuantía superior a la declarada, el contribuyente es arrastrado por las imparables torrenteras del régimen sancionador tributario con todas sus consecuencias. La seguridad jurídica sufre seriamente y el Derecho deja de cumplir, al menos en parte, su misión.

(20) En mi trabajo “El problema de la valoración en el Derecho tributario vigente: estado de la cuestión”, puede verse una amplia referencia a la posición de la doctrina. (ESTUDIOS SOBRE TEMAS TRIBUTARIOS ACTUALES, Vol. Segundo, págs. 115 y ss.)

(21) Formulada pregunta parlamentaria sobre envío de un proyecto de ley de valoraciones tributarias a las Cortes, el Gobierno contesta: “La problemática de la valoración impositiva es una cuestión muy compleja y delicada que afecta a cuestiones nucleares del sistema tributario, como es la determinación de la base imponible, y su cambio supone en la práctica una nueva reforma fiscal; de ahí que el tema no

estudios

Otro yermo legislativo lo constituye la ausencia de una ley de asesoramiento fiscal que aporte garantías al contribuyente en beneficio de su seguridad, al propio tiempo que genere fluidez a la esfera aplicativa del Derecho tributario. En otros países, entre ellos Alemania, se le dedica la atención que merece (22) en tanto que aquí es tema que permanece orillado (23). Sólo recientemente el Real Decreto 839/86, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos, efectúa una mención un tanto tangencial, bien que reconociendo en el preámbulo que los profesionales del asesoramiento fiscal “desempeñan indudablemente una función importante”, aunque, luego en el articulado todo consista en señalar que los sujetos pasivos pueden estar asistidos por un asesor y que éstos pueden actuar como representantes (art. 25), con lo que, en definitiva, las cosas quedan como estaban, en detrimento de la seguridad del contribuyente.

Pero quizá donde peor sea la sintonía y más inquietante la inhibición legislativa, es en materia de autoliquidaciones. En los últimos quinquenios se ha transitado del deber de declarar hechos al de aplicar normas tributarias a los hechos para determinar la correspondiente prestación pecuniaria e ingresar su importe. De esta guisa se han traspasado funciones propias

quede resuelto con el expediente fácil de una Ley precipitada y no reflexiva, sino que deba acudir a la modificación de la Ley General Tributaria, para que ésta, de forma integral pueda estudiar la cuestión en el marco de definir todos los componentes de una estructura tributaria, respecto de los cuales no puede actuar de forma autónoma una disposición sobre valores en el ámbito fiscal”. (B.O. de las C.G. Congreso de los Diputados. III Legislatura. Serie D. Actos de Control. 16-10-87, núm. 117. Pág. 6019.) Es de señalar que en la pregunta efectuada no menciono en absoluto, ni sugiero lo del “expediente fácil de una ley precipitada y no reflexiva”.

- (22) Ver “El asesor del contribuyente en el procedimiento de Inspección”. ESTUDIOS SOBRE TEMAS... (cit) Vol. Primero. Págs. 392-395, y “La función de asesoramiento fiscal en el vigente ordenamiento tributario español” (ESTUDIOS SOBRE TEMAS... (cit) Vol. Segundo. Págs. 179 y ss.)
- (23) A una pregunta parlamentaria formulada al Gobierno sobre previsión del mismo acerca de posible envío de un proyecto de Ley de las Cortes regulando la profesión de asesor o consejero tributario, se contesta: “Por el momento, el Gobierno no tiene previsto enviar ningún proyecto de Ley a las Cortes, regulando la profesión de asesor o consejero tributario, aún cuando se esté siguiendo de cerca los estudios realizados por los diversos colegios profesionales y entidades interesadas en el asunto”. (B.O. de las C.G. Congreso de los Diputados. III Legislatura. Serie D. Actos de Control, 26-10-87, núm. 117. Pág. 6019.)

estudios

de la Administración a los contribuyentes con las subsiguientes responsabilidades. El legislador ha dedicado minuciosa atención a la regulación de estos nuevos deberes a cargo de los contribuyentes, al igual que ha modificado y agravado el régimen de infracciones y sanciones, pero, curiosamente, no ha merecido la más mínima atención por su parte, la tutela jurídica del contribuyente que se ha visto sumido en el desamparo, con grave atentado al principio de seguridad jurídica, situada muy por debajo de mínimos (24) sin reacción alguna hasta ahora (25).

3. INSEGURIDAD SURGIDA DE ACTUACIONES DE LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA.

Entramos, ahora, en el segundo grupo de manifestaciones de inseguridad, cuales son las generadas por la actuación de la Administración tributaria.

3.1. Interpretación administrativa.

En la esfera aplicativa de los tributos, la Administración tributaria ocupa lugar central, y uno de los quehaceres que se presentan día a día

(24) En el diario "El País", de 30-5-87 en un artículo de Carlos CASANOVA titulado "En defensa del contribuyente" se decía: "Anualmente nos enfrentamos a la ardua tarea de tratar de entender y aplicar correctamente un cúmulo de normas en constante cambio, cuya complejidad nos hace pensar en una oscura trama destinada a inducir sistemáticamente al contribuyente a incurrir en errores que serán severamente castigados con la aplicación indiscriminada de sanciones".

(25) "¿Tiene previsto el Gobierno enviar un proyecto de Ley a las Cortes, de simplificación y racionalización tributaria que supere la actual situación de confusión, desorientación y, por tanto, de inseguridad jurídica del ciudadano-contribuyente, ante la maraña legislativa con la que se encuentra cuando trata de cumplir sus deberes tributarios mediante declaraciones y autoliquidaciones?" Esta pregunta la formulé al Gobierno y fue publicada en el B.O. de las C.G. Serie D. Actos de Control, núm. 102, de 21-9-87. En la respuesta del Gobierno (B.O. de las C.G., núm. 117, de 26-10-87, pág. 6020), no contesta propiamente la pregunta, pero afirma que "la propia existencia de normas tributarias supone un mayor grado de racionalización del sistema tributario, sin que ello permita imputaciones gratuitas acerca de una supuesta actual situación de confusión, desorientación y, por tanto, de inseguridad jurídica del ciudadano contribuyente".

¡Bueno, pues vale!

estudios

es el de determinar el alcance y sentido de las normas, esto es, llevar a cabo su interpretación tanto en el orden de gestión para la liquidación y recaudación, como en el de resolución de reclamaciones, dicho sea en términos del artículo 90 de la L.G.T.

Esta función, realmente delicada, requiere una objetividad y asepsia no siempre presentes en la medida de lo menester, tanto por hacer acto de presencia la deformación profesional, cuanto por efectuarse por quien es parte interesada. La experiencia enseña y la realidad demuestra que la Administración fiscal tiende a interpretar de la forma más favorable a sus intereses. Es aquí donde la seguridad se resiente y emerge la inseguridad que cercena la confianza en el Derecho, aunque sea por esa vía de falta de fiabilidad en los criterios administrativos. Y deseo señalar al respecto, que me refiero no sólo a supuestos de clara lejanía del Derecho en los que la interpretación es arbitraria por claro desajuste jurídico, sea por primar conveniencias recaudatorias u otros intereses afines y conexos, sino a otros supuestos del día a día, en los que sin apreciarse abiertamente esa divergencia, se percibe la impronta administrativa tendente a favorecer su propia conveniencia, conducta ésta que no tengo reparo en señalar, dada la firmeza de mi convicción, que impacta negativamente en la seguridad jurídica con mayor intensidad que la interpretación abiertamente arbitraria, y ello en razón a que, aquélla, se produce diariamente en múltiples aspectos y es difícilmente combatible al deslizarse casi por el filo de la navaja con disimulada aunque suficiente inclinación hacia intereses propios, mientras que, ésta, es menos frecuente y admite mayor protección jurídica dada la existencia de remedios a disposición del contribuyente frente a claros incumplimientos o vulneraciones normativas.

Los ejemplos aducibles son múltiples, bien que por razones obvias, aquí los limite. Entre ellos es de citar, por su amplia incidencia, el del artículo 3.3. de la Ley del I.R.P.F. Como es sabido, según este precepto constituye hecho imponible del Impuesto, entre otros, "las prestaciones de trabajo personal y las de bienes en sus distintas modalidades", las cuales "se presumirán retribuidas, salvo prueba en contrario". En términos similares se expresa el artículo 3.3. de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Resulta claro aquí, que la presunción que aparece es "iuris tantum", esto es, que la ficción legal puede destruirse mediante prueba. Sin embargo, al contemplarse operaciones entre sociedades y socios, a que se refiere el artículo 16 de este último Impuesto, dedicado a valoración de ingresos y gastos, la Administración ha venido sosteniendo que a los préstamos o a cualquier otra prestación efectuada entre personas vinculadas debe aplicarse, sin más, a efectos de cuantificación de la base imponible, "los precios

estudios

que serían acordados en condiciones normales de mercado”, sin entrar en el tema de la existencia del hecho imponible que es un *prius*. La arbitrariedad, aquí, se produce al marginar la presunción del artículo 3.3. que ofrece oportunidad al contribuyente de probar la inexistencia de hecho imponible alguno, de suerte que demostrada la misma, no puede haber valoración de la base imponible, que es un *posterius*, a que se refiere el citado artículo 16. Han debido ser los Tribunales los que, en correcta interpretación determinasen la significación precisa y el sentido justo de las normas a través del pertinente análisis sistemático (26). Esto no empece que múltiples contribuyentes afectados se hayan allanado al criterio administrativo con sus correspondientes consecuencias (27).

Otro ejemplo de amplísima generalización es el concerniente a la determinación de lo que debe entenderse por gasto necesario para la obtención de ingresos a efectos de determinar en el I.S. la renta neta en el período de imposición constitutiva de la base imponible (artículo 11.1.) y, también, en el I.R.P.F. para conocer los rendimientos netos de las actividades empresariales (artículo 19.1.). En ambos tributos se mencionan los gastos necesarios para la obtención de los ingresos e incluso se referencian algunos, pero queda por precisar con exactitud su concepto frente al de liberalidad o el de gasto innecesario.

Los criterios interpretativos de la Administración tributaria vienen siendo estrictos, circunscribiéndolos al significado de forzoso o inevitable con manifiesta inadecuación, toda vez que el sentido lógico que ha de atribuírseles en el seno de la actividad empresarial es de convenientes al modo como lo entienden los empresarios, en el sentido de lo que es menester, hace falta, es recomendable, adecuado y aconsejable para la obtención de los rendimientos esperados. Esta divergencia de criterios constituye un avispero de problemas con subsiguiente merma de la seguridad del contribuyente que constata, perplejo, el alejamiento de la realidad en que se sitúa la Administración. Como he escrito en otro lugar (28), en el marco de las explotaciones económicas y en razón de su propia naturaleza y

(26) Así, Resoluciones del T.E.A.C. de 14-11-87 y 9-2-88.

(27) Un amplio estudio sobre este tema puede verse en mi trabajo “La presunción de retribución en el hecho imponible del Impuesto sobre Sociedades en conexión con su valoración entre Sociedades vinculadas” (GACETA FISCAL, núm. 12, 1984, incorporado a ESTUDIO SOBRE TEMAS... (cit) Vol. Primero.)

(28) CRONICA TRIBUTARIA, núm. 56/1986. “Delimitación de los conceptos de gasto necesario y liberalidad en el marco del ordenamiento tributario”. Incorporado a la obra ESTUDIOS SOBRE TEMAS... (cit). Vol. Segundo.

estudios

finalidad, los gastos siempre son necesarios salvo que se pruebe lo contrario, y constituyen partidas de coste vinculado a los ingresos que procura.

Finalmente, un tercer ejemplo de notoria amplitud lo constituye la compensación de pérdidas a efectos tributarios, concepto éste ajeno por completo a las decisiones que adopten las sociedades mercantiles acerca del destino de los rendimientos habidos a tenor del ordenamiento jurídico-mercantil que regula estos entes. Sin embargo, no es este el criterio que ha venido prevaleciendo en la Administración tributaria, con la subsiguiente aparición de inseguridad (29).

Otros muchos temas conflictivos en cuanto a criterios discrepantes, quedan en la pluma, cuales los de deslinde entre gasto e inversión; distinción entre discrepancia interpretativa y conducta subsumible en infracción tributaria; requisitos formales de los documentos acreditativos del gasto; ámbito aplicativo de los intereses de demora; estimación objetiva singular; sociedades de transparencia fiscal; liquidaciones paralelas (así llamadas); prueba preconstituida del hecho imponible; imputación de ingresos y gastos; etc., etc., sin olvidar el avispero de conflictos interpretativos con muy dispares criterios entre Administración y contribuyentes en lo que concierne a valoraciones, tema éste que se halla inmerso en un auténtico caos.

Y queda para otra ocasión el amplio abanico de situaciones en las que sin apreciarse abierta arbitrariedad, se percibe una clara inclinación administrativa a aplicar el criterio más favorable para la Hacienda Pública en el diario acontecer de las relaciones Administración-contribuyentes, criterio al que, a menudo, se doblan y allanan estos últimos por las dificultades que presenta combatirlo.

3.2. Arbitrariedad.

La contravención y conculcación del ordenamiento por parte de la Administración se reitera con generosidad digna de mejor causa. Así, en la devolución de ingresos indebidos, con independencia de la ilegal inhibición en el ejercicio de la potestad reglamentaria por la no emanación de normas de procedimiento, que constituye por sí misma flagrante manifestación de arbitrariedad, las solicitudes que formulan los interesados son unas veces tramitadas hasta su conclusión mientras que, en otras, se alega el

(29) Un amplio estudio sobre este tema puede verse en mi trabajo, ya citado, "En torno a la compensación de pérdidas". CRONICA TRIBUTARIA, núm. 45, 1983.

estudios

socorrido error de Derecho y al amparo del paraguas a que equivale el artículo 121 del Reglamento de procedimiento económico-administrativo se archivan sin más, cual aconteció hace sólo cuatro años con miles y miles de solicitudes de pequeños contribuyentes en paro que, en base a la Sentencia del Tribunal Supremo de 7 de junio de 1983, pidieron la devolución de las retenciones del I.R.P.F., ilegalmente practicadas sobre percepciones del seguro de desempleo. Que dicho artículo 121 es utilizado como paraguas protector de forma arbitraria, lo refrenda el hecho de que, en supuesto similar motivado por la Sentencia del Tribunal Constitucional de 17 de febrero de 1987, que declaró inconstitucional la facultad concedida a los Ayuntamientos en la Ley 24/1983, ya citada antes, para fijar libremente los tipos de gravamen de Contribución Territorial Urbana, la Administración lejos de dictar una Circular de la Secretaría General de Hacienda, cual la que lleva fecha de 23 de octubre de 1984 que exigió el estricto sometimiento al referido artículo del Reglamento de procedimiento económico-administrativo, emanó una Orden del Ministerio de Economía y Hacienda que, prescindiendo por completo del reiterado artículo, reguló el trámite de devolución con sorprendentes facilidades de difícil explicación, salvo que se busque en motivaciones políticas coyunturales.

En lo concerniente a la prescripción que la Administración debe aplicar de oficio por mandato ínsito en el artículo 67 de la L.G.T., la actitud de aquélla, ora remisa por omisión, ora en abierta oposición, constituye clara conculcación normativa con la subsiguiente manifestación de arbitrariedad. Es realmente sorprendente, entre otras cosas, el criterio expuesto por el Gobierno en la respuesta a una pregunta parlamentaria sobre instrucciones a cursar para que los organismos competentes cumplan con el deber de aplicar de oficio la prescripción. La respuesta tras diversas explicaciones termina literalmente así:

"Con relación a esta aplicación de oficio, el artículo 62.3. del Reglamento General de Recaudación dispone que puede renunciarse a la prescripción ganada, entendiéndose efectuada la renuncia cuando se paga la deuda tributaria, por lo que la actuación de los órganos competentes de la Administración tributaria aceptando el pago voluntario de deudas espontáneamente autoliquidadas por el sujeto pasivo, está plenamente ajustada a Derecho." (30)

(30) B.O. de las C.G. Congreso de los Diputados. III Legislatura. Serie D. Actos de Control, núm. 163, 18-3-88.

estudios

Puede ser que dicha actuación esté plenamente ajustada a Derecho como entiende el Gobierno, pero, en mi sentir, dista de ello, si no se advierte previamente al contribuyente que ha prescrito. Sólo así, en cumplimiento del mandato del artículo 67 de la L.G.T., que reproduce el artículo 62.2. del invocado Reglamento, dicha actuación estaría ajustada a Derecho. En otro caso, lo que acontece es que, al amparo de la desinformación del sujeto pasivo, se aduce una argucia legal, que no por ello deja de ser ilegítima con la subsiguiente erosión de la seguridad jurídica.

Igual acontece con el uso abusivo de las actas previas por conveniencia de la Administración, no obstante estar tasados por el ordenamiento los supuestos que autorizan su utilización. La dinámica entre actas previas y definitivas con las subsiguientes y respectivas liquidaciones provisionales y definitivas, puede socavar la seguridad jurídica, la cual es tanto mayor cuanto más rápidamente se adoptan resoluciones definitivas y tanto menor cuanto mayores posibilidades existen de aplazar la práctica de dichas resoluciones (31).

Otro tanto debe afirmarse del indebido uso de diligencias, extendidas con el único propósito de evitar incidir en el precepto del artículo 31 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, consistente en que se entenderá no producida la interrupción del cómputo de la prescripción cuando las actuaciones inspectoras permanezcan suspendidas más de seis meses, precepto que pretende oxigenar la seguridad del contribuyente, sin que lo consiga siempre en la práctica, por conculcarse el espíritu de la norma.

Las manifestaciones de arbitrariedad se agravan, si cabe, cuando la Administración en el ejercicio de su potestad reglamentaria actúa con marginación del principio de jerarquía normativa, al modo que acontece cuando emana una Circular en abierta pugna con ese básico principio jerárquico, por ejemplo la de 13 de mayo de 1985 de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria, que declara no existe infracción grave cuando el sujeto pasivo o retenedor efectúa el ingreso de cuotas tributarias fuera del plazo reglamentario señalado, sin requerimiento previo, siendo que el artículo 79.a) de la L.G.T. preceptúa que constituye infracción grave “dejar de ingresar dentro de los plazos reglamentariamente señalados, la totalidad o parte de la deuda tributaria...” (32).

(31) Cfr. RUIZ GARCIA, J. R. La liquidación en el ordenamiento tributario. (CIVITAS. Madrid, 1987, pág. 255.)

(32) Sólo cuando la Ley 46/85 de Presupuestos Generales del Estado para 1986 modi-

estudios

Otro ejemplo en esa misma línea, lo constituye la modificación, vía reglamentaria (Real Decreto 2933/1983), del artículo 22.4. de la Ley del I.R.P.F., consistente en que “nadie estará obligado a aceptar el régimen de estimación objetiva singular, que sólo será renunciante con anterioridad al período correspondiente”. No obstante la claridad del precepto, el citado R.D. establece un nuevo texto en el artículo 98 del Reglamento del tributo consistente en que “el régimen de estimación objetiva singular es de carácter voluntario y solamente se aplicará a solicitud del sujeto pasivo”. Con ello, el derecho de renuncia que fija la Ley, se transforma por obra y gracia del Reglamento en derecho de solicitud, que es totalmente distinto, como tuvo ocasión de comprobar la propia Administración al tener que dictar una Circular para dar entrada a gran número de contribuyentes que, impensadamente, quedaron excluidos por falta de solicitud del régimen de estimación objetiva singular. Circular, por cierto, también dictada arbitrariamente puesto que pretendió superar la ilegalidad jurídica por la fácil vía de imponer una simbólica sanción a quienes hicieran la solicitud fuera de plazo, siendo que aquí no se aprecia infracción alguna tipificada, sino simplemente dejación involuntaria del ejercicio de un derecho lo cual es absolutamente diferente. Es claro que esa conducta de la Administración carcome la seguridad del contribuyente que se hunde en confusión e incertidumbre sin saber a qué atenerse (33).

Asimismo, en lo concerniente a las actas de Inspección, el artículo 54 del Reglamento General de Inspección las clasifica en actas de conformidad y de disconformidad “según que el interesado haya aceptado íntegramente o no la propuesta de liquidación practicada en el acta por la Inspección”, mientras que el artículo 117 de la L.G.T., tras precisar que la confesión de los sujetos pasivos versará exclusivamente sobre supuestos de hecho, puntualiza que “no será válida la confesión cuando se refiera al resultado de aplicar las correspondientes normas legales”, con lo que, según el Reglamento, para que exista conformidad el interesado ha de confesar respecto de la liquidación, que nunca es un supuesto de hecho sino resultado de la aplicación de las normas, y, sin embargo, la L.G.T. declara nula la confesión cuando verse sobre el resultado de aplicar normas legales. Está claro que el principio de jerarquía normativa queda acentuadamente maltrecho

ficó el texto del artículo 61.1. de la L.G.T. se superó la flagrante ilegalidad producida por la Circular de referencia, por más que alguna doctrina minoritaria se empeñe en entender las cosas de otra manera.

(33) Ver diario “ABC”, 15-2-85, en el que glosó este tema.

estudios

y la seguridad del contribuyente erosionada (34).

También, en el Real Decreto 301/84, de 8 de febrero, que modificó el artículo 14.1. de la Instrucción General de Recaudación, con limitación del uso del cheque a los ingresos directos en la Caja de la Delegación o Administración de Hacienda (35).

Y, en fin, igualmente se aprecia violación del principio de jerarquía normativa en las normas reglamentarias sobre compensación de pérdidas en el I.R.P.F., toda vez que mientras la Ley, en el artículo 21, establece dicha compensación con los rendimientos netos componente de la base imponible y el artículo 22.1. preceptúa que “la base imponible se determinará mediante la suma de los rendimientos e incrementos de patrimonio y la deducción de las pérdidas y disminuciones patrimoniales”, las normas reglamentarias han trasladado en algunos casos, la compensación a la cuota con manifiesta arbitrariedad.

3.3. Inactividad.

La inhibición de la Administración constituye, unas veces, manifestación de arbitrariedad cuando incumple el ordenamiento, y otras, laxitud en su quehacer con posible vulneración del artículo 103 de la Constitución que proclama: “La Administración Pública sirve con objetividad los intereses generales y actúa de acuerdo con los principios de eficacia...”, y, por supuesto, con evidente conculcación del artículo 29 de la Ley de Procedimiento Administrativo que manda y ordena desarrollar la actuación administrativa “con arreglo a normas de economía, celeridad y eficacia”. Entre los ejemplos de inactividad en el ejercicio de la potestad reglamentaria, siempre sin propósito de enumeración exhaustiva sino meramente indicativa, son de citar, la ausencia de desarrollo reglamentario del artículo 155 de la L.G.T. sobre devolución de ingresos indebidos, que se erige en lamentable paradigma de inseguridad del contribuyente, la carencia del Reglamento General de Gestión previsto en el artículo 9 de la L.G.T., y la actualización del Reglamento del I.R.P.F. a la Ley del Impuesto que se halla totalmente desfasado desde la vigencia de la Ley 48/1985 de reforma

(34) En un sugestivo trabajo, Javier SOBREVALS, analiza ampliamente este tema. Ver “Fundamentos jurídicos de la posible impugnabilidad de las actas con descubrimiento de deuda y conformidad del sujeto pasivo a tenor del ordenamiento tributario vigente”. R.D.F.H.P., núm. 192. Madrid, 1987, págs. 1261 y ss.

(35) Norma declarada nula por sentencia del Tribunal Supremo, de 15-12-86.

estudios

parcial del I.R.P.F., con serio cercenamiento de la seguridad jurídica. En relación a este tema, formulé una pregunta parlamentaria al Gobierno en la que tras poner en evidencia el notable desajuste entre Ley y Reglamento, inquiría información acerca de si el Gobierno pensaba superarlo y, en caso afirmativo, cuándo tenía previsto hacerlo. La respuesta, dada la dificultad de resumirla, se transcribe íntegra (36).

“La evolución normativa en materia tributaria ha sido creciente y sus repercusiones en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, notable. Las modificaciones introducidas por la Ley de Reforma Parcial del Impuesto, de 27 de diciembre de 1985 y las sucesivas Leyes de Presupuestos Generales del Estado, citadas por el señor Diputado, no han sido las únicas modificaciones con trascendencia tributaria, sino también otras normas sustantivas (Leyes de Activos Financieros, de los Planes y Fondos de Pensiones, etcétera) han incidido en el cuerpo del Reglamento de 1981. Se requiere, por tanto, una auténtica labor de coordinación interdisciplinar a fin de evitar que la adecuación reglamentaria sea una mera puesta al día, coyuntural e inmediatamente desfasada de nuevo.

Por otra parte, no hay que olvidar que la elaboración de un cuerpo normativo general con el rango de fuente del derecho regulador de este impuesto que el artículo 9 de la Ley General Tributaria le atribuye, supone una labor compleja que implica examinar inexactitudes y posibles omisiones o lagunas del anterior texto; revisar la doctrina administrativa sobre la materia; considerar la evolución jurisprudencial que tanta incidencia ha tenido en aspectos importantes de la figura y, en lo posible, armonizar la norma reglamentaria a las disposiciones comunitarias que puedan tener incidencia.

Se trata, en definitiva, de conseguir un texto reglamentario que bajo el imperio de la Ley, dé al ciudadano y a la Administración la estabilidad necesaria para ir subsumiendo en aquél las inevitables transformaciones que la propia realidad demanda.

En definitiva, la tarea que el señor Diputado cuestiona se está realizando en la actualidad por el Ministerio de Economía y Hacienda, con la celeridad que permite su compatibilidad con las exigencias de la gestión diaria.”

(36) Publicado en el B.O. de las C.G. III Legislatura. Serie D. Actos de Control, número 148, 13 de febrero de 1988.

estudios

Como puede verse, el Gobierno reconoce la importancia del problema y la necesidad de resolverlo para que aporte la **estabilidad necesaria**, que, podría añadirse, elimine la incertidumbre y la inseguridad que genera. Pero, ¡oh cosas!, la tarea se “está realizando en la actualidad por el Ministerio de Economía y Hacienda, con la celeridad que permite su compatibilidad con las exigencias de la gestión diaria”. ¡Menos mal que se hace con celeridad!, si no... Curiosamente, ni la elaboración por el citado Ministerio del proyecto de Ley sobre Sucesiones y Donaciones, ni el de modificación de tipos impositivos de las Contribuciones Territoriales ya convertidos en Leyes, como tampoco el proyecto de Tasas y Precios Públicos al igual que el de Haciendas Locales, en actual trámite parlamentario, han topado con el fielato de “las exigencias de la gestión diaria”. ¿Por qué será?

Igualmente es de citar la ausencia del mínimo desarrollo reglamentario de la Disposición adicional trigésima primera, tres, de la Ley 21/1986 de Presupuestos Generales del Estado para 1987, concerniente a la facultad concedida al Ministerio de Economía y Hacienda para dispensar, total o parcialmente, de la prestación de las garantías exigibles en la concesión de aplazamientos o fraccionamientos en el pago de las deudas tributarias, cuando concurren determinados requisitos.

En cuanto a inactividad de la Administración por laxitud, inhibición o pasividad en el ejercicio de sus funciones, el arco de ejemplos susceptibles de formarse con el cotidiano seguimiento del quehacer administrativo resultaría amplísimo. Se extiende desde los déficits de información a los contribuyentes en las oficinas administrativas de las dependencias de la Administración, pasando por el retraso en la resolución de expedientes, siguiendo por la ausencia de información acerca de los derechos y deberes del contribuyente, y culminando con la carencia de la misma respecto al complejo contenido de las normas y sus posibles interpretaciones que sirvan de orientación.

3.4. Prepotencia.

Finalmente, las manifestaciones de inseguridad en la actuación de la Administración fiscal se producen en razón a la actitud dominante y prepotente que, a menudo, adopta. Se trata, ciertamente, de una cuestión que puede estimarse tan sutil como se quiera, opinable, discutible o polémica, pero la experiencia que se acumula en el cotidiano contacto con la

estudios

esfera aplicativa así lo pone en evidencia, podría decirse que late en el ambiente o que poluciona la atmósfera fiscal.

Los requerimientos improcedentes e imperativos por fallos imputables exclusivamente a la Administración (37), las innecesarias actuaciones administrativas que comportan, conforme advierte ALBIÑANA, "cargas probatorias inútiles o adicionales que pudieron evitarse siguiendo la doctrina ya establecida en 1935 por el Tribunal Supremo (Sentencia de 3 de junio) y posteriormente corroborada, según la cual al actor le basta con probar los hechos normalmente constitutivos del derecho que reclama" (38), la petición innecesaria de datos, además, claro está, de los necesarios; la demanda de documentos sin explicación alguna; el inicio de actuaciones de comprobación que se abandonan sin la más mínima información, cuando tras las primeras verificaciones se aprecia que resulta correcta la declaración pertinente; la personación en el domicilio tributario del sujeto pasivo sin previo aviso —por más legal que sea— exigiendo la entrega inmediata de documentos, libros de contabilidad y datos varios; las diferenciadas propuestas de regularización de la situación tributaria del contribuyente sobre una misma realidad según muestre conformidad o disconformidad; la aparente benevolencia tendente a conseguir actas de conformidad con cuotas que no alcancen los cinco millones de pesetas invocando los peligros del delito fiscal caso de proseguir la comprobación, siendo que lo realmente pretendido es atemorizar al sujeto pasivo para que acepte la propuesta efectuada; la prolongación injustificada de las actuaciones de comprobación para condicionar al contribuyente, en supuestos en los que éste no acepta propuesta alguna de regularización por entender que su declaración se ajusta totalmente a Derecho; la minuciosa búsqueda de posibles vulneraciones legales a través de verificaciones interminables; la insinuación de aplicación de la estimación indirecta cuando el contribuyente no se aviene a regularización alguna convencido de haberse ajustado al ordenamiento; y, en fin, la estricta aplicación de los plazos cuando afectan al cumplimiento de deberes y obligaciones a cargo del contribuyente, en

(37) Así, por ejemplo, la notificación de providencia de apremio por deudas tributarias resultantes de liquidaciones recurridas, en tiempo y forma, con suspensión de la ejecución del acto administrativo, habiendo cumplido lo establecido en el artículo 81 del Reglamento de Procedimiento económico-administrativo mediante la constitución de fianza, y sin haber resuelto todavía la reclamación el Tribunal competente.

(38) La prueba en el procedimiento de Inspección y la estimación indirecta de bases. CARTA TRIBUTARIA, núm. 59, nov. 1987. Monografía.

estudios

abierto contraste con la laxitud con que se tratan cuando es la Administración la que se retrasa, son algunos de los ejemplos de dicha prepotencia o posición de privilegio de ésta.

4. CONCLUSION

Si de cuanto precede resulta tan manifiesto como evidente que la seguridad jurídica del contribuyente sufre constante erosión con creciente debilitamiento de la misma, lo que sitúa al contribuyente en posición de acentuada desorientación y desconcierto, sin saber a qué atenerse, esto es, le coloca en situación de permanente inseguridad; es claro que ante la grave anomalía a que esto equivale, se requieren medidas idóneas que hagan posible la superación del problema. Ciertamente que la enfermedad es crónica y, por ello, más difícil su eliminación. Pero, el respeto al Derecho y la consideración que merece el contribuyente como ciudadano, exigen que la seguridad jurídica se restablezca y que la inseguridad desaparezca.

En este quehacer, pienso que los profesionales de la fiscalidad que realizan su función en la esfera aplicativa de los tributos, tienen un importante cometido a realizar, que, según entiendo, no es sólo un derecho o facultad, sino, también y en la medida de lo menester, un deber profesional y cívico.

