

Julio-Agosto 2002

nº 25/02

- Principios constitucionales del Derecho Tributario. - Otros principios constitucionales.
- Otros principios del Derecho Tributario. - Otros principios.
- Otros derechos del contribuyente.
- Derecho Administrativo. - Los principios informadores del Derecho Administrativo.

Administración democrática y nuevos procedimientos.

Joan Francesc Pont Clemente
Dr. en Derecho. Miembro de la AEDAF

Las propuestas de la doctrina más avanzada y del Libro Blanco para la reforma de la LGT en relación a los nuevos procedimientos tributarios merecen ser valoradas, criticadas y, en su caso, superadas desde la perspectiva de quienes ejercen el oficio tributario y también desde la óptica de los ciudadanos en general. Se propone ahora que en materia tributaria se avance hacia fórmulas de conciliación y arbitraje. Compete al ciudadano el imaginar las vías para alcanzar un mundo mejor, y hacerlo con un especial rigor si tiene la condición de jurista. Al reflexionar así, al preguntarnos cómo avanzar por el camino del progreso, no hacemos más que seguir la estela de nuestros reformadores, quienes, sobre todo en los siglos XVIII, XIX y XX, han osado tener una "visión" de su país optimista e imaginativa y no conformarse con la pacífica aceptación de los dogmas al uso, por muy antiguos y consolidados que éstos parezcan.

Nemo censetur ignorare legem, por ejemplo, es un viejo adagio jurídico consustancial al Estado liberal y recogido en el artículo 6º.1 del Código civil, que quiere subrayar la primacía de la Ley como expresión de la voluntad general, pero que ha de ser entendido en sus justos términos. A menudo el Fisco lo utiliza como fundamento de sus resoluciones liquidatorias y sancionadoras. Parece un valor comúnmente aceptado y, sin embargo, ya Joaquín Costa al ingresar en 1901 en la Real Academia de Ciencias Morales y Políticas titulaba su discurso con un expresivo "El problema de la ignorancia del Derecho", empezando por calificar el referido brocardico como *un verdadero escarnio y la más grande tiranía que se haya ejercido jamás en la historia*. Las leyes pueden ser legítimamente criticadas, como pueden serlo las resoluciones administrativas o las sentencias de los jueces, si la óptica adoptada es la búsqueda de la plenitud del derecho, es decir, la justicia. Del mismo modo, este noble afán puede, en ocasiones, obtenerse proponiendo una interpretación distinta a la habitual de las leyes vigentes, o, en su caso, propugnando una reforma de las mismas.

Otro latiguillo frecuente en los actos administrativos tributarios propugna la universal aplicación de *la claridad de la Ley* -quienes se empecinarían en desconocerla y, sobre todo, en no entenderla, serían los *defraudadores*-, lo que no ha impedido que se alzaran voces contrarias, también en sendos discursos de ingreso en otra Real Academia, esta vez la de Ciencias Económicas y Financieras, hablando de *maraña legislativa o selva impenetrable de normas inconexas, o de desprestigio de la normativa fiscal*, frase esta última contenida en el trabajo llamado sintomáticamente "La incertidumbre fiscal".

Valgan estos ejemplos, por otra parte nada lejanos del problema estudiado aquí, para poner de manifiesto que si ni siquiera los dogmas de que la ignorancia de las leyes no excusa de su cumplimiento y de que las normas tributarias son un dechado de comprensibilidad (que, en el fondo harían superflua, si no inconveniente, la intervención de los asesores fiscales, como afirmaba sin rubor el secretario de estado de Hacienda de un país imaginario), si ni siquiera, reitero, cabe demandar a nadie la fe del carbonero para aceptar la inmutabilidad de estos dogmas, mucho menos puede vetarse la indagación sobre la mejor manera de liquidar, comprobar y recaudar los tributos. Entiéndase bien: he dicho que es lícito y, añadido ahora, que además es conveniente, porfiar en el avance hacia mejores fórmulas de gestión de los intereses generales -y, por tanto, hacia mejores procedimientos tributarios, en lo que aquí interesa- porque

todos los seres vivos, como recuerda Karl Popper al iniciar uno de sus libros, *van a la búsqueda de un mundo mejor*. El trasunto político de esta idea es la clásica petición de alguien que durante una parte de su vida ejerció la objeción fiscal de conciencia, Henry D. Thoreau: *I ask for, not at once no government, but at once a better government!* Desde esta perspectiva, la política debería entenderse no primordialmente como un conjunto de reglas para la distribución del poder, sino como el medio a través del cual, a través de un gobierno cada vez mejor, se consigue avanzar poco a poco hacia el ideal de una sociedad buena. Por el contrario, y éste es el sentido de mi aclaración, resultaría censurable propugnar o acoger tesis encaminadas a deteriorar lo que funciona bien, a generar desigualdades o injusticias o a empeorar el funcionamiento de servicios esenciales, como el tributario, para la comunidad. Ciertamente, *expedit rei publicae ne sua re quis male utatur*.

La referencia a la república resulta aquí muy especialmente adecuada, entendiendo por república la sociedad organizada en torno al concepto central de ciudadanía - con independencia de la fórmula de acceso a la jefatura del Estado-, una sociedad en la que se reconozca como virtud el impulso activo orientado al logro del bien común y de la *buena ciudad*. La república afluye a nuestra Constitución en forme del *Estado social y democrático de Derecho*, que propugna como valores superiores de su ordenamiento jurídico la libertad, la justicia, la igualdad y el pluralismo político, que son, precisamente, los valores republicanos destinados a dar una nueva vida a la *mater dolorosa*. Por eso, el artículo 9º de la Constitución regula que los ciudadanos y los poderes públicos están sujetos a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico y no sólo no dice que los ciudadanos (que serían súbditos) están sujetos a los poderes públicos, sino que, al contrario, atribuye a éstos el deber de promover las condiciones para que la libertad y la igualdad del individuo y de los grupos en que se integra sean reales y efectivas; de remover los obstáculos que impidan o dificulten su plenitud y de facilitar la participación de todos los ciudadanos en la vida política, económica, cultural y social. En la misma línea, la Constitución *garantiza la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos*.

La Administración de un Estado democrático es radicalmente distinta a la de cualquier otra forma de organización política, puesto que -en los términos del artículo 103 de la Constitución- *sirve con objetividad los intereses generales* y actúa de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la Ley y al Derecho. La Administración democrática debería estar en las antípodas de la que describe, provocadoramente, Nieto [La *"nueva" organización del desgobierno*, Ariel, Barcelona, 1998, pág. 99]: *el ciudadano percibe al Estado, y con toda razón, como un tirano que hace y deshace a su antojo y [...] [que] trata a todo el mundo con la aspereza y altanería de un virrey colonial*. Pero no pueden dejar de notarse hechos que recuerdan a una Administración predemocrática: el abuso de las potestades de autotutela, el menosprecio por el factor tiempo, la tardanza en resolver los pleitos por parte de los tribunales administrativos y jurisdiccionales, una cierta complacencia en el "orden y mando" entre los sectores *fundamentalistas* de la función pública... Todo esto son restos de un pasado autoritario, mantenidos en el caldo de cultivo de una preocupante falta de educación liberal-democrática. No en vano nuestros enfrentamientos civiles han conducido a la muerte o al exilio de cuantos se profesaban mínimamente liberales y el Estado ha podido sobrevivir así al margen de la república, que es lo mismo que decir alejado de la gente corriente y de sus preocupaciones.

La Ley 30/1992, de 26 de noviembre, llamada por algunos la "constitución administrativa", constituye, por encima de las críticas y alabanzas que haya merecido, un hito en la evolución de la Administración pública. Recoge, con acierto, en su artículo 35 el catálogo de derechos de los ciudadanos en sus relaciones con las Administraciones públicas. Habría que esperar hasta la Ley 1/1998, de 26 de febrero, para hallar una regulación específica de los derechos y garantías del contribuyente -*ampliamente demandada por todos los sectores sociales*, en palabras de su Exposición de Motivos-, aunque, en realidad, nunca hubiera debido promulgarse una norma como ésta, si se entendiera, de una vez, por todas, que el contribuyente no es ni más ni menos que el simple ciudadano y que resulta perturbadora esta escisión artificial. Sea como sea, lo cierto es que nuestro ordenamiento ha acogido una regulación exhaustiva de los derechos y garantías de los ciudadanos/contribuyentes, circunstancia que necesariamente ha de influir en la definición del papel y de las funciones de la Administración pública.

Al mismo tiempo, debe tomarse en consideración, como establece el artículo 3º.1 del Código civil, *la realidad social del tiempo* en que vivimos, y ésta refleja sin lugar a dudas un deseo de los ciudadanos

por gozar de condiciones de vida dignas de un verdadero *bienestar*. Esto no es sólo el fruto de la mentalidad socialdemócrata imperante en Europa desde la finalización de la guerra en 1945, que también, sino, además, de una nueva concepción de la vida en sociedad que prima valores como la calidad en el servicio, que concede importancia al tiempo como un bien escaso y que demanda de la Administración unas prestaciones idénticas a las del sector privado. Ya no son admisibles las ventanillas ni el *vuelva usted mañana*. En materia fiscal, en concreto, el ciudadano demanda a la Administración que el servicio público sea eficaz y obtenga como resultado la contribución de todos, sin islotes de privilegio, al sostenimiento del Estado, en sentido amplio, que las reglas del juego sean claras, estables y comprensibles y que el ejercicio de la potestad tributaria se realice con criterios de seguridad jurídica, celeridad y reducción de costes indirectos.

La situación dista mucho de alcanzar el ideal anterior. Las normas son complejas, detallistas, contradictorias y cambiantes. Los deberes tributarios, agobiantes. Los procedimientos, farragosos. Las resoluciones a menudo poco fundamentadas y hasta contradictorias. La tutela judicial, reducida a mínimos o desdibujada por la tardanza insoportable de las sentencias.

El concepto de *servicio público* ha de estar en el núcleo de la concepción de una Administración tributaria desarrollada en el seno de una sociedad exigentemente democrática. Y el servicio público es servicio a los ciudadanos, quienes son los primeros interesados en el buen funcionamiento de los poderes públicos, incluido el tributario. Hay, por tanto, un interés de la república, de la sociedad entera, en que la Hacienda Pública funcione correcta y eficazmente. En este sentido, la maniquea afirmación de que hay *dos orillas -policías y ladrones, séptimo de caballería y tribus de indios, inspectores y defraudadores-* es, profundamente, anómala y contradictoria con la existencia misma del servicio público. Hay ciudadanos y hay administración al servicio de los ciudadanos, y aquéllos y ésta comparten un mismo anhelo de promoción del interés colectivo o general.

El ciudadano le exige a la Administración no sólo que actúe conforme a la Ley y al Derecho, sino que lo haga con *eficacia* y, como ya he dicho, con un nivel razonable y progresivamente creciente de *calidad*. Tales objetivos no podrán nunca alcanzarse si persiste el empecinamiento en separar dos mundos, el de la Administración y el de los ciudadanos. Es imperativo darse cuenta -como en el lema de la Real Academia de Ciencias Económicas y Financieras- que *utraque unum*, que ambos son uno. Esta es la razón de que las democracias avanzadas hagan participar a los ciudadanos en la aplicación de las leyes. Entiendo que resulta más acertado poner el acento en esta necesidad de acercamiento mediante la participación, mucho más que en la existencia y subsiguiente resolución de conflictos.

¿Cómo se puede favorecer la superación de enfrentamientos ancestrales y la aproximación de la Administración a los ciudadanos? En mi opinión mediante el diálogo constructivo y *reglado* conforme a los paradigmas por construir de un nuevo derecho administrativo. Este diálogo debe conducir a acuerdos de voluntades que sirvan para preparar la correspondiente resolución administrativa, que se integren en ella o que incluso, en un horizonte más lejano y quizás más osado, la sustituyan.

La Administración democrática no repele, sino al contrario, adopta como procedimiento natural, el *diálogo* con los ciudadanos, precisamente porque el concepto de servicio público se asocia más con el intercambio de pareceres que con el enfrentamiento de posiciones o de intereses. La confrontación puede existir, sobre todo en los supuestos de conductas patológicas de carácter defraudatorio, pero no ha de ser la regla e incluso cabe decir que la confrontación, si la hubiere, no puede tampoco excluir el diálogo.

La idea descrita no es ya extraña a nuestro ordenamiento jurídico. Así, el artículo 107.2 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, dispone que *las leyes podrán sustituir el recurso de alzada, en supuestos o ámbitos sectoriales determinadas, y cuando la especificidad de la materia así lo justifique, por otros procedimientos de impugnación, reclamación, conciliación, mediación y arbitraje, ante órganos colegiados o comisiones específicas no sometidas a instrucciones jerárquicas...*

Cuando el Derecho y la realidad, o si se prefiere la conciencia, social no coinciden esta anómala situación puede querer resolverse mediante una cómoda *huída del Derecho*. Esto, en ocasiones, puede servir como solución transitoria, pero ni compensa el coste a largo plazo generado por la anomalía, ni constituye una fórmula razonable de estabilidad y de progreso.

La huída del derecho ha venido produciéndose desde hace años en materia tributaria como resultado directo de la incompatibilidad o, al menos, la tensión, entre la rigidez del procedimiento y la *flexibilidad*, por decirlo de alguna manera, de la vida real. La función administrativa de aplicar la norma al caso concreto se ha mantenido sólo artificialmente como una competencia unilateral de la Administración, dado que la realidad al mostrarse con sus múltiples perfiles ha puesto de manifiesto, de un lado, las opciones libérrimas de los contribuyentes al configurar sus actividades y, de otro, la inevitabilidad de que el funcionario encargado de un caso opte también por unos criterios u otros a la hora de entender los hechos o de configurar el derecho. Ambas libertades, amplia la del contribuyente y restringida la del funcionario, al encontrarse en el procedimiento están condenadas a dialogar. Lo diga o no la norma. Y la verdad es que, en la praxis, lo han hecho y lo hacen, aunque, normalmente, la documentación administrativa no lo recoja por un prurito de mal entendido purismo.

Llegados a este punto es necesario aclarar que en el párrafo anterior me he referido exclusivamente a la conducta de un contribuyente honesto que ejerce opciones legítimas entre las posibles -*la economía de opción* de Larraz, si se quiere- y la de un funcionario leal que se acoge a una práctica administrativa respetable. Al relacionarse entre sí nacen zonas de sombra o de incertidumbre en relación a las cuales es inevitable aproximar posturas, alcanzar una razonable transacción. Esto ocurre en cuestiones de hecho y de derecho todos los días y es un vano empeñamiento negarlo. Quienes lo hacen, proclaman en voz alta que la Administración ni puede ni hace pactos, como si todo pacto fuera sobre cosa ilícita. No es así, como he tratado de demostrar.

El diálogo que hoy empieza a proponer la doctrina y que aquí definiendo requiere que en la mesa de negociación se sienten personas con una alta preparación profesional, una deontología estricta y una capacitación técnica suficiente. Necesariamente deberán estar representadas diversas disciplinas, como la Economía de la Empresa, la Contabilidad, la Ingeniería o la Arquitectura u otras, según los temas que discutir, e, inevitablemente, debería hallarse presente la profesión jurídica, porque la transacción parte de la ciencia y de la técnica, pero se hace en el Derecho, y porque el diálogo sólo puede hacerse si sus protagonistas hablan un lenguaje común.

Creo que uno de los problemas más conspicuos con los que se enfrentan hoy las relaciones entre la Administración de Hacienda y los contribuyentes es la diferente cultura profesional de los funcionarios, sean o no inspectores, y de los asesores fiscales. A los primeros se les forma en el esfuerzo de una oposición severa, en los programas de la Escuela de la Hacienda Pública y en los valores de la Casa, que adoptan, en ocasiones, un sesgo, por llamarlo de alguna manera, *autoritario*. A los segundos se les permite cualquier origen académico y en muchos casos que no hayan pisado la universidad, siendo su formación heterogénea y sus hábitos de trabajo tan dispares como para comprender al gestor de una pequeña población y al abogado de un bufete importante. Los puntos de encuentro entre inspectores y asesores fiscales son casi inexistentes, si exceptuamos ciertas conferencias o seminarios al uso. Contra la situación actual, entiendo que el eje del oficio tributario debería girar alrededor de un cuerpo único de juristas, con idéntica formación tributaria, adquirida en los centros de educación continua de las universidades, y capaz de proveer de personal especializado a la inspección de los tributos, a la asesoría fiscal, a los eventuales órganos de arbitraje y conciliación, a los tribunales administrativos, si perviven, y a una deseable rama tributaria de la jurisdicción contencioso-administrativa. Con ciertas cautelas que evitaren los conflictos de intereses, debería ser posible el tránsito de una a otra función.

Nótese que este cuerpo de juristas al servicio del buen funcionamiento tributario del país no agotaría todas las posibilidades del que me gusta llamar oficio tributario, sino que éste incluiría además a los demás expertos en la materia muchos en las otras ciencias que inciden sobre la cuestión. No se trata de otorgar un monopolio, bien al contrario, sino de generar una nueva atmósfera generadora de una mentalidad no sectaria o de parte. Dicho de otra manera, me parece que las relaciones entre el fisco y los contribuyentes ganarían en todos los sentidos si se aproximaran a las relaciones entre los abogados de una negociación o de un litigio concebidas a la usanza tradicional de la Abogacía, con todo lo que ello supone de aceptación de unas reglas éticas y hasta de una misma cortesía profesional.

Si las cosas fueran así, por ejemplo, se erradicarían los recursos contra las actas de conformidad, una práctica que me parece censurable y que sólo es explicable por el deterioro de la confianza y de la buena fe entre la Administración y los contribuyentes en los últimos años, así como por el hecho de

que, en realidad, no constituyen la última palabra, dada la prepotencia del Inspector-Jefe para anular el acta. Las verdaderas actas de conformidad o de adhesión que tendrían un papel relevante en el marco de una nueva cultura de diálogo y de pacto deberían seguir estrictamente el principio *pacta sunt servanda*, a salvo las causas generales de nulidad de los contratos.

Las actas de conformidad han sido hasta ahora un sucedáneo de pacto entre inspección y contribuyentes, un pacto incentivado, además, por la condonación o reducción de la sanción de una forma u otra. Pero un pacto no favorecido ni auxiliado por el procedimiento. Hasta 1998, el contribuyente o su asesor se enfrentaba, a veces, a la opción entre conformidad o disconformidad, sin conocer ni los hechos ni los fundamentos jurídicos de la regularización propuesta. El ordenamiento minusvaloraba este momento hasta que el desarrollo reglamentario de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, estableció el trámite de vista del expediente y alegaciones ante el actuario, trámite que con una mentalidad anticuada es denostado por los funcionarios como una carga burocrática más y obviado por los asesores fiscales al entender que es tan inútil como suelen serlo las alegaciones ante el inspector-jefe o los recursos de reposición. Sin embargo, la regulación actual es mucho más respetuosa que la anterior con el derecho del contribuyente al procedimiento y sienta las bases de un verdadero diálogo como el que aquí se propugna.

En realidad, el primer paso en una dirección renovadora podría darse sin necesidad de modificar la legislación vigente, utilizando las diligencias para reflejar el avance en el diálogo y las propuestas de los participantes, dando solemnidad y contenido a la vista del expediente y a las alegaciones subsiguientes y valorando en lo menester esta última fase como preludeo de un acta paccionada, sometida al control de legalidad del inspector-jefe.

La objeción a la eficacia de esta rectificación en la praxis puede provenir desde los enemigos de los métodos de transacción hasta desde quienes desconfían de la capacidad de los actuales agentes (inspectores y asesores) para asumir unas reglas de comportamiento exigentes en la deontología y flexibles en los contenidos. La segunda objeción puede ser analizada aquí, mientras que la primera obliga a detener el discurso y mantener el *statu quo*.

La vía que permitiría favorecer el clima de diálogo, sobre la base de un trabajo riguroso en los planteamientos de los inspectores y de los asesores fiscales, podría ser la introducción en nuestro ordenamiento de la llamada *entrevista final* concebida en el seno del Derecho alemán. Ante un tercero, inspector y asesor se hallarían en igualdad de armas para exponer sus criterios y realizar sus propuestas. La entrevista podría favorecer la transacción, derivar hacia un arbitraje o determinar un desacuerdo, pero obligaría, en lo que me interesa destacar, a revalorizar el procedimiento, que ganaría en calidad, y a favorecer el diálogo. En mi opinión, la oralidad consustancial a la entrevista constituiría un cambio importantísimo en relación a los hábitos actuales, puesto que hoy brilla por su ausencia en la fase final del procedimiento y en los recursos administrativos y jurisdiccionales. Tener que exponer los propios criterios ante alguien que media o decide obligaría a una preparación concienzuda de los mismos y a un conocimiento de la realidad estudiada o del derecho aplicable favorecedor de la adopción final de soluciones justas o equitativas.

El tercero al que aludo, mediador o árbitro o ambas cosas, según el modelo que se adopte, debería ser alguien con *auctoritas*, incardinado en la Administración, pero independiente y en una posición de prestigio. La doctrina apunta diversas posibilidades que merecen ser tomadas en consideración.

Volvamos un momento hacia el presente y démonos cuenta de que en la realidad se conciertan pactos lícitos entre inspectores y asesores sobre todos aquellos temas en los que existen uno o más elementos de incertidumbre. Es falso que para la aplicación de la Ley al caso concreto exista en cada supuesto una solución única. A veces, sí, desde luego, en los temas más sencillos. Pero en muchos otros, en los que afectan en particular a la fiscalidad empresarial, los hechos y el derecho son susceptibles de un conocimiento o de un entendimiento ligados a la apreciación personal del interviniente. Cada día se formulan propuestas por el inspector y por el asesor, que son aceptadas o rechazadas por el otro interlocutor. Ahora no se reflejan, normalmente, en el expediente, lo que, si bien se mira, constituye una deficiencia. Para evitarla, un sector de la doctrina está proponiendo transitar de la realidad a la Ley y convertir en práctica reglada la actual vía de hecho.

Me conformaría con que llegáramos hasta aquí y que, sin excesivos cambios, casi sin cambios, en realidad, alumbráramos una nueva cultura del procedimiento tributario capaz de responder a las necesidades del interés general.