

# El Deber de Colaboración de las Administraciones Públicas en materia tributaria<sup>(\*)</sup>

(PRIMERA PARTE)

Francisco Escribano López (\*\*)

EL AUTOR ABORDA EL CONCEPTO Y LOS ALCANCES DEL DEBER DE COLABORACIÓN DE LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS EN MATERIA TRIBUTARIA, QUE ES UNA MANIFESTACIÓN IMPLÍCITA DEL DEBER CONSTITUCIONAL DE CONTRIBUIR.

## I. PLANTEAMIENTO DE LA CUESTIÓN: CIUDADANOS Y PODERES PÚBLICOS, SUJETOS DEL DEBER DE CONTRIBUIR

El ordenamiento jurídico se constituye a partir de una norma suprema que lo origina y lo legitima, al tiempo. La Constitución cumple esa función y garantiza que los principios en ella recogidos sean respetados por el ordenamiento. El Tribunal Constitucional, en cuanto intérprete supremo de la Constitución, cumplirá de forma prevalente esa función.

El ordenamiento jurídico tributario español, al igual que otros sectores del ordenamiento, estaba preconstituido en 1978. La Constitución Política Española (CE) no lo constituyó, pero en parte lo derogó, incluso tácitamente, por evidente contradicción con los principios generales y los derechos que en ella se establecen.

A partir de la promulgación de la CE se inicia un proceso de progresiva adaptación del ordenamiento jurídico –también del ordenamiento jurídico tributario– a los principios y derechos en ella contenidos. Este proceso está siendo especialmente fatigoso en el ámbito tributario donde aún es extenso el camino que queda por recorrer para que se cumpla la aspiración de que todos los sectores del ordenamiento *se invadan de Constitución*, por utilizar la conocida expresión de HESSE. Es evidente que desde la Ley 1/1998, de Derecho y Garantías del Contribuyente (LDGC), trasunto en el ámbito tributario de la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LPAC), se ha avanzado algo, según algunos, mucho, e incluso, demasiado, desde la perspectiva de los órganos de la Administración Tributaria; avances o consagraciones normativas, como, por ejemplo, la explícita regulación de la caducidad o el derecho a un procedimiento sancionador separado, desgraciadamente mal tratados en su definitiva regulación en la LGT, por lo que

aún podemos decir que la progresiva consagración de esa penetración de la CE en el ordenamiento tributario aún no se produce con todas sus consecuencias y en todos los ámbitos, al menos para algunos, entre los que me encuentro.

La CE ha recogido el deber de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas entre los derechos y deberes de los ciudadanos; es un deber fundado en el principio de solidaridad, como valor de singularizada protección, lo que la hace especialmente apremiante. Un deber cuyo establecimiento está presidido por el principio de generalidad como elemento conceptualmente necesario de la idea constitucional de tributo y por el principio de igualdad como ingrediente imprescindible para la justicia del sistema tributario. Un deber que tiene su reflejo y su destinatario también en el legislador y en la Administración Tributaria, que han de procurar que el establecimiento y aplicación del sistema no vulnere esos principios.

Múltiples son las consecuencias que se extraen de esta concepción constitucional del fenómeno tributario. Ahora me interesan subrayar las siguientes: de una parte, la ordinaria juridicidad de las normas que contienen manifestaciones de ese deber. Ahora ya no son normas odiosas que postulan una cierta repugnancia jurídica concretada en característicos criterios de interpretación. De otra, la necesidad de contemplar al individuo como ciudadano que contribuye no como súbdito que paga. Pero la más importante de todas, para los efectos del razonamiento que intentamos desarrollar, es la que, derivada de la idea anterior, reconvierte el rol de la Administración. Ésta no solo no es ya un contrario del súbdito que paga impuestos, sino un conjunto de personas y medios cuya actuación está sometida a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico (artículos 9º y 103º de la CE) y que debe colaborar con el ciudadano que contribuye. Se trata, pues, de plasmar en el ámbito tributario estas ideas genéricas de los nuevos roles.

No es jugoso en exceso el fruto resultante de un recorrido por las decisiones de nuestro Tribunal Constitucional (TC) en relación con esta cuestión. Las dos Sentencias que más cerca han estado de tratarla (véanse las Sentencias del TC N.ºs. 110/

(\*) Este trabajo tiene su origen en las notas que preparé para mi intervención en el Conversatorio organizado con ocasión del treinta aniversario del Instituto Peruano de Investigación y Desarrollo Tributario (IPIDET) que tuvo lugar en Lima el 22 de febrero de 2009 y donde tuve el honor de compartir ideas con Luis Durán Rojo.

(\*\*) Doctor en Derecho por la Universidad de Bologna (Italia). Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Sevilla (España). Director de Revista Española de Derecho Financiero.

1984 y 76/1990) más bien ofrecen una visión de la función de la Administración más cercana al gendarme o al vigilante que al colaborador en el cumplimiento de las normas. La segunda de las decisiones citadas es paradigmática. En un intento de definir la posición en que sitúa la configuración jurídica del deber de contribuir tanto al ciudadano como a los poderes públicos, especificará, sí, la vinculación jurídica que aquél supone como novedad, aunque sólo acudirá a una visión más inclinada a acentuar los aspectos de vigilia que los de colaboración: una visión enquistada en una concepción preconstitucional de las relaciones tributarias en las que, como nos decía hace ya mucho tiempo Ezio VANONI, *“El órgano gestor permanece siempre frente al particular en una posición de sospecha, que conduce a considerar más próxima a la verdad, la afirmación del particular que menos le favorezca”*.

Una visión menos sesgada, aunque no aporte grandes ideas al respecto, puede encontrarse en el FJ 6 de la Sentencia del TC (STC) 182/1997, al menos por cuanto define y fundamenta las relaciones tributarias en el deber constitucionalizado: *“La aplicación de los tributos encuentra su raíz y su justificación en el deber general de contribuir que nuestra Constitución impone en el artículo 31º, y sólo a partir de él puede entenderse cabalmente la singular posición que ocupan el Estado y los demás entes públicos como titulares del poder tributario, y los ciudadanos en cuanto sujetos de ese deber constitucional”*.

Tal vez tenga interés dejar reseñado que en el párrafo anterior del FJ 6 se ha configurado el deber de contribuir, que en función de la capacidad contributiva se ha establecido como un derecho: *“a que esa contribución de solidaridad sea configurada en cada caso por el legislador según aquella capacidad”*; la expresión pudiera calificarse de excesiva, aunque interesa subrayarla por cuanto tiene una concepción bifronte de la norma: establece un deber, cuyo ejercicio (en el ámbito de su establecimiento y en el de su exigencia) adquiere, al tiempo, el carácter de derecho para su destinatario, el ciudadano (acerca de esta cualidad bifronte del deber de contribuir por cuanto puede generar deberes, al tiempo que derechos, en relación con sus destinatarios: los poderes públicos y los ciudadanos, será idea que puede asimismo encontrarse en el FJ 4 de la STC 221/1992).

Una quiebra de la visión que eufemísticamente hemos querido llamar sólo preconstitucional, parece que se produce al hilo de la recepción de ciertas ideas defendidas arduamente por cierto sector doctrinal en España con ocasión de la promulgación de la LPAC. Su intento de dejar fuera de su ámbito de aplicación a las relaciones tributarias condujo a un estado de opinión que forzó a una, si bien tímida, respuesta plasmada en la LDGC. En su Exposición de Motivos establece que es posible leer que es la pretensión y finalidad de la LDGC profundizar en la idea de equilibrio de las situaciones jurídicas de la Administración tributaria y de los contribuyentes. Ello vendría a mejorar sustancialmente la posición jurídica del contribuyente en aras a lograr el anhelado equilibrio en las relaciones de la Administración con los administrados. Trataremos de analizar la plasmación de este *desiderátum* y su concreción en los deberes de colaboración de las Administraciones Públicas en el ámbito tributario.

## II. LA LDGC: UN PRIMER INTENTO DE ALOJAR AL CIUDADANO EN EL SENO DE UN ORDENAMIENTO TRIBUTARIO CONSTITUCIONALMENTE ENRAIZADO

Las palabras con que terminábamos el punto anterior y las referencias a un pretendido equilibrio en las relaciones entre la Administración y los ciudadanos, que se hacen en la Exposición de Motivos de la LDGC, comportan un cierto agregado cultural que es oportuno dejar dibujado, si bien a grandes trazos. Cuando la doctrina comenzó a estudiar el fenómeno tributario desde presupuestos jurídicos entendió, en un primer acercamiento, que la legitimación del pago del impuesto se fundaba en la relación de poder que el Estado establecía con el ciudadano. Frente a esa concepción, tradicionalmente tildada de autoritaria, surge la visión obligacional que pretendía, sin lograrlo en absoluto, una superación de la anterior sobre los esquemas conceptuales del negocio jurídico de raíz privatista; con ella se postularía una sedicente igualdad jurídica entre Administración y ciudadano, similar a la operada entre dos ciudadanos que contratan.

Las insatisfactorias conclusiones a que da lugar esta explicación del fenómeno tributario, dio origen a que en Italia la doctrina justificara el fenómeno tributario sobre la base de la existencia de un fundamento constitucional –el justo reparto de la carga tributaria de acuerdo con el principio de capacidad económica– y del sometimiento de la Administración y del administrado al cumplimiento de la norma que establecía tal deber. La Administración actuaría conforme a intereses generales –no intereses contrapuestos a los del ciudadano– los que estarían directamente implicados –incluso por su propio interés– en que la norma tributaria fuere correctamente aplicada.

Como ha puesto de manifiesto Fernando PÉREZ ROYO, el desarrollo de esta función pública tiene como vehículo propio el procedimiento, procedimiento tributario como especie del género procedimiento administrativo: La Administración y los ciudadanos se relacionan así como sujetos de un procedimiento.

Desde esta perspectiva, podría hablarse de una equilibrada posición, para poner de relieve tanto la ausencia de relaciones de sujeción –correlato de las relaciones de poder de que se habló antaño (Otto MAYER)–, cuanto la presencia de una igualdad que no se despliega por la posición que las partes pudieran ocupar, sino porque Administración y administrados están igualmente sujetos al mandato constitucional que se recoge en el artículo 31º de la CE.

De ahí que, desde hace tiempo, vengamos defendiendo la idea de un deber de contribuir de base solidaria inspirado en los principios de igualdad y generalidad cuyo destinatario no es sólo el ciudadano sino, asimismo, la Administración que aplica la norma y el legislador que la establece. La STC 76/1990, como acabamos de ver, no entendió así el problema y recibió generalizadas críticas al referirse a estas relaciones desde posiciones doctrinales que desvelaban un soterrado autoritarismo infiltrado de una idea de supremacía del poder político, con fundamento último, en concepciones que acaban por avalar un autoritarismo difuso, aunque sea el de la mayoría (GARCÍA AÑOVEROS).

El último antecedente de estas posiciones podemos encontrarlo en las reticencias del legislador ordinario por extender al ámbito de lo tributario lo que pretendía ser el desarrollo de

los principios constitucionales en relación con el procedimiento administrativo concretado en la LPAC.

También aquí la doctrina fue unánimemente crítica con este entendimiento taifista de las relaciones tributarias y con la exclusión de la aplicación en este ámbito de los principios que la Ley de Procedimiento Administrativo Común pretendía derivar de la CE, debido a ello no dudamos hace ya tiempo en presentar como apodíctica una proposición que ahora parece aceptarse definitivamente: los principios constitucionales del procedimiento administrativo bajo ningún concepto pueden entenderse inaplicables al procedimiento tributario.

Sobre esta base se fundamenta la LDCG, que ha sido uno de los antecedentes inmediatos de nuestra actual LGT/2003. Ésta exigía ser modificada, sustituida por otra, básicamente por dos órdenes de consideraciones. En primer lugar, en atención a que era una Ley preconstitucional –y ninguna de las dos importantes reformas de 1985 y 1995 habían logrado perfilar de forma acabada ese proceso de invasión de Constitución que el propio fenómeno constitucional exigía de la generalidad del ordenamiento-. Desde luego, también, por una especial resistencia de los aplicadores más inmediatos de la norma; sin ambigüedades, la propia Administración Tributaria. Ese fenómeno lo ilustró de forma bien paladina, como acabamos de apuntar, la publicación de la LPAC, con su malhadada DA V, excluyendo el ámbito de lo tributario de su aplicación, aventura que, como es sabido, acabó en la necesidad –por exigencia de un clamor de doctrina y jurisprudencia- de dar marcha atrás, si bien no con el vigor necesario. La consecuencia fue la publicación de la LDGC en 1998 que, no obstante esa falta de audacia, algunas soluciones de la nueva LGT ya hacen añorar.

En segundo lugar, la LGT estaba necesitada de una profunda revisión en atención a que la primera razón se concretaba de forma muy señalada en el momento en que más fácilmente pueden verse afectados los derechos y garantías de los ciudadanos en sus relaciones con la Administración Tributaria, me refiero a la necesidad de reformular los procedimientos tributarios. No tanto en el sentido de regularlos nuevamente, lo que es evidente, y se ha hecho, sino en el sentido, sobre todo, de concebirlos de un modo diverso.

La idea, en mi opinión, es bien sencilla de formular. La LGT no diseña en 1963 un procedimiento de aplicación del tributo presidido por la idea de la hiperactividad del obligado y la hipoinactividad de la Administración. Yo diría más bien que todo lo contrario. Por eso, la generalización del fenómeno de las auto-liquidaciones y la función no fisiológica sino patológica de la intervención administrativa, que aquella genera, es un cambio copernicano que exigía una nueva Ley, concebida desde esas exigencias. Si se me permite el tropo, se ha desdoblado la vía, se ha hecho más rápida y, quizás, menos insegura, por ello; pero no se ha llevado a cabo un nuevo trazado, no se han tenido en cuenta las nuevas tecnologías, las exigencias diferentes, la masificación del tráfico, la necesidad de ser más selectivos en la detección de los conflictos y de ofrecer mayor seguridad y garantía en la intervención de los representantes de la Administración, poniendo las bases seguras de una proscripción de la posible arbitrariedad en el ejercicio de sus funciones.

El cambio copernicano a que hemos hecho referencia exigía imperativamente una nueva Ley –una nueva Ley de absoluta nueva planta u original trazado- que diera entrada entre sus normas a un principio esencial, el de seguridad jurídica, con

sus múltiples manifestaciones. Me temo que puedo adelantar ya que eso se ha hecho de modo bien deficiente, porque ni siquiera parece que se haya intentado. Pues no se trata de mencionarlo, como bien hace la Exposición de Motivos de la LDGC, sino más bien de que se aprecie vivo, pleno, desplegando su eficacia a lo largo de la regulación de cada uno de los procedimientos. En esa línea, la nueva LGT ha defraudado mis expectativas, desde luego<sup>(1)</sup>.

Pero hablaba, también, de los objetivos que se marca la nueva Ley y de la finalidad que la propia Exposición de Motivos señala. Entre los primeros que en ésta se mencionan, se encuentra el de reforzamiento de las garantías y del principio de seguridad jurídica, si se lee la Exposición de Motivos de la LDGC y la de la nueva LGT no será difícil comprobar que, en ambas, esta idea es recurrente. Entre otras, por ejemplo, una primera manifestación de esos deberes de colaboración de las Administraciones Públicas en materia tributaria que es el de las ahora llamadas consultas tributarias escritas (artículos 88º y 89º de la LGT y 65º a 68º del RGA) que pueden enmarcarse en ese objetivo del reforzamiento del principio de seguridad jurídica.

De otra parte, el carácter normativo de nuestra Constitución no debe impedir que el legislador ordinario trate de concretar los derechos del ciudadano en los diversos sectores del ordenamiento. Un cierto aire codificador adquirirá así la norma que concrete esa ambición otrora cubierta de modo hartamente insuficiente por la LGT.

Dos ideas sumamente interesantes se recogen en el artículo 1º de la LGT: como ya vimos en el proemio de estas palabras, los derechos y garantías que se formulan en esta Ley se aplicarán a las relaciones tributarias con todas las Administraciones: por tanto, también con las de las Comunidades Autónomas y con las de las Entidades Locales.

La segunda es una afirmación que pudiere parecer superflua y, sin embargo, es de gran relevancia doctrinal y práctica: los derechos y garantías se predicen del conjunto de personas que se relacionan con la Administración con ocasión de la aplicación de las normas tributarias, ahora genéricamente denominados obligados tributarios (artículo 35º de la LGT). Parece que así se viene a romper con los estrechos esquemas subjetivos de la LGT. Los obligados tributarios son los referentes subjetivos de las normas que vamos a analizar. Dentro de ese amplio campo subjetivo se encuentran, además de los sujetos pasivos, como el propio artículo 1º de la LGT señala, los responsables, los obligados al cumplimiento de deberes de colaboración e información, etc.

### III. UN NUEVO ROL DE LA ADMINISTRACIÓN EN LAS RELACIONES TRIBUTARIAS: EL DEBER DE COLABORACIÓN

#### 1. Su encaje constitucional

El reflejo del derecho que se reconoce al ciudadano no

(1) La doctrina venía hablando de la necesidad de una nueva LGT, prácticamente desde el día siguiente de la promulgación de la Constitución y, además, haciendo referencia de forma explícita a estas cuestiones. Sólo tengo que citar a uno, entre los muchos que se empeñaron en esta tarea, y no son pocas las razones para hacerlo, aunque me limitaré a recordar que impartía docencia en su Cátedra de Sevilla y de él fui alumno y allí fue mi maestro, me refiero al Profesor GARCIA AÑOVIOS, que me privilegió con su preciosa amistad hasta su pronta y desgraciada desaparición en el año 2000.

puede ser otro que la configuración de un deber para que ese derecho sea eficaz o, al menos, pueda serlo. Sólo, en parte, daba noticia, adecuada a la magnitud del cambio copernicano que significa la constitucionalización de las relaciones tributarias, el ya comentado FJ 3 de la STC 76/1990.

Para la Administración, en cuanto destinataria también del mandato constitucional que configura el deber de contribuir, supone ubicarse en una nueva posición, una de cuyas manifestaciones es, precisamente, el deber de colaborar con los ciudadanos contribuyentes en el cumplimiento de sus deberes tributarios. Mas, insistimos, si de éstos un derecho, de aquélla un deber. Convendrá ahora una exposición con ambición sistemática de éste apenas apuntado nuevo deber de las Administraciones Públicas.

## 2. El Deber de Colaboración de la Administración como derecho del ciudadano: un apunte sistemático

En nuestra opinión, los otrora llamados deberes de colaboración, ahora denominados en la nueva LGT deberes de información y asistencia, deben ser sistemáticamente puestos en relación directa con los derechos que ya la LDGC recogía en su texto, trasunto, a su vez, de la relación que se encontraba en la LPAC. Ahora ese listado se recoge en el artículo 34° de la nueva LGT. Como veremos, se ha criticado irónicamente la utilidad de la relación, al menos, a nosotros nos ha facilitado una tarea de sistematización que pasamos a realizar. El profesor Fernando PÉREZ ROYO considera que convendrá subrayar las tres notas que la pueden caracterizar: amplitud, heterogeneidad y, sobre todo, inutilidad. Estoy de acuerdo en las dos primeras virtudes que le atribuye, mas hemos disentido de la tercera, sobre todo porque permite la inmediata y, tal vez, demasiado extensa, reflexión, con ambición sistemática, que pasamos a realizar.

Se trata de detenerse sólo en un aspecto que puede tener interés, prácticamente para anunciarlo sólo; se trata de la posibilidad de que este listado de derechos pueda tener su correlato en los deberes de información y asistencia de la Administración, por ejemplo; sobre todo, porque ello nos proporcionaría una interesante pauta de contraste entre el derecho del obligado y su efectividad, en atención al modo en que se concibe la actuación administrativa: plazo, efectos de su incumplimiento, grado de responsabilidad del funcionario o de la Administración por la dilación en el cumplimiento de esos deberes y un largo etc.

Evidentemente ese contraste no podrá hacerse en sede teórica con todos y cada uno de los apartados de la amplia y heterogénea lista del artículo 34° de la LGT que acabamos de reseñar, aunque permitirá, al menos, saber cuáles de ellos son susceptibles, a su vez, de ser actuados con eficacia mediante una exigencia a la Administración bien de una actuación, bien de un procedimiento, bien con exigencia puntual, en sede de un procedimiento, como podría ser, por ejemplo, el derecho a utilizar las lenguas oficiales [artículo 34.1.d)]; en esta línea estarían todos los enunciados en los apartados 34.1.e) a 34.1.m); 34.1.p) y 34.1.o) a 34.1.s) de la LGT.

En todo caso, no todos estos derechos dan lugar a un mismo nivel de exigencia o, incluso, al nacimiento de un correlativo deber, sancionable de algún modo: nulidad de las actuaciones, acto susceptible de ser anulado, necesidad de retroacción de actuaciones hasta el momento en que no se pudo ejercer ese derecho o su ejercicio fue impedido o no respetado, etc. En otros casos, su ignorancia daría lugar, por ejemplo, a una simple

queja del obligado tributario, en aplicación, a su vez, de lo establecido en el artículo 34.1.p). Un manifiesto ejemplo de éstos que no pueden sustanciar un efectivo control teórico de su eficiencia sería el inefable apartado j) del artículo 34.1 que establece el derecho de los obligados tributarios –esperemos que no sólo de ellos y que éste pueda extenderse a todos los ciudadanos, terminen siendo o no obligados tributarios, en algún momento- a ser tratados "... con el debido respeto y consideración por el personal al servicio de la Administración tributaria".

Por último, hay que tener presente que el listado tiene un acusado carácter propagandístico, propio de la Ley de la que trae origen, sobre todo en su versión tributaria, mas, al tiempo, predomina el carácter redundante, reiterativo y ampuloso, es decir, inútil, de muchos de sus apartados que si no estuvieran ahí recogidos, sencillamente, nada ocurriría; nosotros lo utilizamos sólo con esa vocación de servirnos de pauta para sistematizar y encajar los difusos deberes de información y asistencia, en cuanto correlato del reconocimiento abstracto del derecho correspondiente. Convendrá, no obstante, dejar sistemáticamente ubicados, en la medida de lo posible, cada uno de los deberes y derechos que se derivan para los obligados tributarios como consecuencia de la aplicación de los tributos.

Una primera distinción importante es la que se deriva de la existencia, sistemáticamente dispersa, entre deberes formales (artículo 29° de la LGT), posibilidades de colaboración con la Administración tributaria (artículo 92° de la LGT) y deberes de información (artículo 93° de la LGT).

Una segunda, estriba en la posibilidad de verificar cuáles de los derechos de nuestro denostado artículo 34° se han configurado de un modo relativamente efectivo o, mejor, eficaz, para garantizar esa efectividad; sin duda, el mejor modo hubiera sido hacerlo procedimiento mediante; más bien pronto hay que advertirlo, en escasos supuestos se ha producido la interactividad de declarar el derecho y articular un procedimiento para hacerlo más eficaz, como medio de lograr su efectividad.

Detengámonos en esta idea, para volver, posteriormente a la primera distinción, apenas señalada. El largo listado del artículo 34° cabría sistematizarlo distinguiendo aquellos derechos que se articulan mediante las denominadas actuaciones de información y asistencia por parte de la Administración Tributaria: se trataría de los derechos recogidos en los apartados 34.1.a) y 34.1.n) –derecho a ser informado y asistido por la Administración Tributaria y derecho a ser informado de los valores de los bienes inmuebles que vayan a ser objeto de adquisición o transmisión-; la LGT ha prestado una relativamente importante atención a desarrollar el modo de prestar esa información mediante las denominadas actuaciones de información y asistencia que se relacionan en el artículo 85°.2 y se desarrollan en los artículos 86° a 91°, siendo el 90° el que se dedica a articular la actuación del derecho a ser informado de los valores de los bienes inmuebles a que se hace referencia de modo independiente en el artículo 34.1.n) de la LGT, desde luego, sin ninguna razón sustantiva. Esos preceptos, a su vez, han sido desarrollados por el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (en adelante, RGAI) en los artículos 62° a 68° y 77° a 78°; siendo, precisamente el artículo 69° de la RGAI el que desarrollará el específico derecho a ser informado del valor de los inmuebles.