



NOTAS

LA COLABORACION SOCIAL DE LOS ADMINISTRADOS EN LA GESTION TRIBUTARIA

35.072.7:336.2(46)

Por JUAN ORTIZ DE MENDIVIL

1. Orientación de la Ley General Tributaria

Como es sabido, la Ley General Tributaria vino, en materia fiscal, a fijar y concretar una serie de principios básicos que constituyen el vigente esquema jurídico-administrativo, al que se ha de ajustar la acción administrativa tributaria (1).

Ha respondido esta Ley al deseo plausible de, en lo posible, transigir los intereses, inicialmente contrapuestos, de Administración-administrados. Siendo difícilmente superable que el contribuyente no sienta subjetivamente la incidencia del impuesto como gravamen y servidumbre social (se viene tradicionalmente hablando de «carga tributaria»), es deseable que los principios en que se inspira el reparto de esta carga, y lo que no es menos importante, los procedimientos de gestión tributaria, sean conocidos y formulados expresamente, que-

(1) Artículo 1.º de la ley general Tributaria: «La presente ley establece los principios básicos y las normas fundamentales que constituyen el régimen jurídico del sistema tributario español.»

dando comprometida formalmente la Administración a ajustar su conducta a aquéllos, garantizando al administrado frente a posibles desvíos a través del régimen de recursos administrativos y jurisdiccionales (2). Es decir, la aceptación de un sistema de garantías jurídicas (3).

Y aun cuando no sea hoy en día muy factible superar en la práctica el planteamiento liberal de la gestión tributaria como un proceso en el que se contraponen y enfrentan «el contribuyente individualizado y la Administración» (4), no deja de ser cierto que esta actitud tenderá a ser superada si la Administración se muestra meticulosa en la gestión tributaria y fiel al sistema de normas que ella misma se propone como norma de conducta.

Así, pues, este régimen fundamental contenido en la Ley General Tributaria viene a concretar la fórmula jurídica vigente. Y esta fórmula jurídica, que es expresión del equilibrio de las fuerzas en juego, hace referencia a la posición relativa de la Administración y del administrado; al comportamiento de ambos en el proceso de gestión; a la interpretación que la Administración ha de dar a ciertas conductas del administrado; a las instituciones que se reconocen con capacidad de actuar dentro del proceso de gestión; a los moldes que se arbitran para detectar fuentes de capacidad y repartir la carga tributaria; a las especializaciones orgánicas de la Administración.

Siendo, sin embargo, sumamente compleja la acción administrativa en materia tributaria, presumimos que los principios jurídicos y organizatorios incorporados a la Ley, responden en ocasiones a tendencias de índole diversa. De un lado, las garantías jurídicas de los contribuyentes exigen que la potestad reglamentaria en materia tributaria sea detentada exclusivamente por entes políticos o administrativos (5); de otro, consideraciones de orden pragmático han incorporado a la Ley técnicas de colaboración de los administrados, tendentes a disminuir la presión fiscal indirecta y a simplificar la gestión administrativa.

(2) Artículo 7.º de la ley general Tributaria: «El ejercicio de la potestad reglamentaria y los actos de gestión en materia tributaria constituyen actividad reglada y son impugnables en la vía administrativa y jurisdiccional en los términos establecidos en las leyes.»

(3) Exposición de motivos: «En los principios generales sobre la actuación de los inspectores de tributos pondera la ley tanto la garantía jurídica de los sujetos pasivos como la eficaz defensa de los intereses de la Hacienda Pública.»

(4) Exposición de motivos de la ley general Tributaria.

(5) Artículo 6.º de la ley general Tributaria: «La potestad reglamentaria en materia tributaria corresponde al Jefe del Estado, al Consejo de Ministros y al ministro de Hacienda. La gestión tributaria corresponde al ministro de Hacienda en cuanto no haya sido expresamente encomendada a una entidad pública.»

2. La colaboración social del administrado en la Ley General Tributaria

La Ley General Tributaria posibilita la colaboración activa del administrado en el proceso de gestión tributaria a través del sistema de las entidades o grupos de contribuyentes aglutinados por razón de vínculos profesionales o desarrollo de actividades laborales económicamente homogéneas (6). Su colaboración en el seno de estos grupos de contribuyentes consiste *especialmente* en la estimación objetiva de bases tributarias; distribución individual de las mismas; fijación de cuotas (7). Naturalmente esta actividad se realiza con la colaboración y bajo las directrices de la Administración, por razones obvias. Y para el cumplimiento de las mencionadas actividades, los representantes de los grupos de contribuyentes o colegios profesionales a los que se refiere el artículo 98 de la Ley General Tributaria reseñado, tienen el derecho y el deber de recabar información y *proponer* la práctica de las averiguaciones y pruebas que estimen oportunas (8). Ciertamente sus facultades no han de ir más allá, pues la comprobación e investigación de hechos debe corresponder a la Administración (9), y especialmente dentro de ella, a la inspección de los tributos (10).

(6) Como sabemos, en la práctica esta *posibilidad* ha tomado carta de naturaleza, habida cuenta de la amplia generalización del sistema de convenios.

(7) Artículo 96 de la ley general Tributaria: «La colaboración de los administrados en la gestión tributaria se llevará a efecto por medio de las entidades o grupos de contribuyentes encuadrados en la Organización Sindical, o en Colegios oficiales profesionales, y en su defecto en otros grupos oficialmente constituidos, y se prestará especialmente en el régimen de estimación objetiva de las bases tributarias y en la actividad administrativa de distribución individual de bases y cuotas, dentro de los límites y en la forma que la reglamentación de cada tributo establezca.»

(8) Artículo 99 de la ley general Tributaria: «Estos representantes (representantes de los grupos de contribuyentes o colegios profesionales) en el ejercicio de su *colaboración* tendrán los siguientes derechos y deberes: recabar de los sujetos pasivos y entidades privadas informaciones; proponer la práctica de las averiguaciones y pruebas que consideren oportunas; cumplir su cometido con lealtad; guardar secreto profesional.»

(9) Artículo 109 de la ley general Tributaria: «La Administración comprobará e investigará los hechos, actos, situaciones, actividades, explotaciones y demás circunstancias...»

(10) Artículo 140 de la ley general Tributaria: «Corresponde a la inspección de los tributos: la investigación de hechos imponible para el descubrimiento de los que sean ignorados; realizar por propia iniciativa o solicitud de los demás órganos de la Administración aquellas actuaciones inquisitivas o de información que deban llevarse a efecto cerca de los particulares y que directa o indirectamente conduzcan a la aplicación de los tributos.»

El régimen sobre colaboración de administrados en la gestión tributaria contenido en la Ley General Tributaria, que hemos venido exponiendo, es formal y abstracto, debiendo tomarse en cuenta en cada caso el contenido de la reglamentación de cada tributo, la que facilitará la forma y contendrá los límites pertinentes (11), sin desconocer lógicamente las normas generales expuestas, incorporadas a la Ley General Tributaria, Ley que como sabemos es de aplicación preferente (12).

3. La colaboración del administrado en el sistema de convenios fiscales

Sin embargo, la aplicación legal y práctica del régimen jurídico de la colaboración del administrado en la gestión tributaria, creemos que ha incurrido en fallos que, al mismo tiempo que suponen desvío del régimen jurídico de la Ley General Tributaria, con peligro del sistema de garantías jurídicas del contribuyente, dan lugar a situaciones jurídico-administrativas insólitas e inarmónicas, no sólo desde el punto de vista del contribuyente, sino desde el de órganos especializados de la Administración Pública Fiscal.

Concretamente la Orden ministerial de 3 de mayo de 1966, fundamental en materia de convenios, pues extiende este régimen a los impuestos sobre el tráfico de las empresas y sobre el lujo, entre otros, se viene a hacer entrega al presidente de la agrupación de contribuyentes, de facultades administrativas que exceden con mucho del régimen previsto por la Ley General Tributaria, para invadir incluso el terreno de competencias reservado a órganos administrativos especializados.

Es grande la fuerza atractiva del régimen de convenios, en el sentido de que cuantitativamente y por razones diversas que suponemos conocidas son pocos los contribuyentes que optan por el régimen de estimación directa de bases contributivas. Pues bien, el contribuyente incurso en un convenio sólo puede salir de aquél sea optando por el régimen de estimación directa, sea causando baja en la actividad sujeta al gravamen objeto del convenio. Sin embargo, los efectos de tal cese quedan condicionados a la prueba documental de la pre-

(11) Ver artículo 96 de la ley general Tributaria *supra* transcrito.

(12) Artículo 9.º de la ley general Tributaria: «Los tributos, cualesquiera que sean su naturaleza y carácter, se registrarán: por la presente ley; por las leyes propias de cada tributo... Tendrán carácter supletorio las disposiciones generales del derecho administrativo y los preceptos del derecho común.»

sentación de la baja en la tributación por cese de la actividad, y a la aportación de la certificación negativa del ejercicio de la actividad expedida por el presidente de la agrupación, es decir, por un contribuyente generalmente de destacada importancia contributiva (13). La omisión de este último extremo acarreará consecuentemente la inclusión automática e indefinida en futuros convenios. Inclusión indebida si el contribuyente cesó en la actividad, contra la que se podrá deducir la consiguiente reclamación; reclamación que deberá ir acompañada *necesariamente* para ser recibida a trámite, de los dos mismos documentos aludidos, perpetuándose por tanto la situación (14).

Insólita situación la expuesta, que viene a desplazar la oposición Administración-administrado, que se pretende superar, al terreno del enfrentamiento administrado-administrado, en el supuesto no necesariamente infrecuente, de que surjan diferencias entre el presidente de la agrupación de contribuyentes y él o los contribuyentes cesantes; más aún cuando las cuotas en las que sean bajas los contribuyentes salientes no se amortizan, sino que se redistribuyen en futuros ejercicios entre los que permanecen en el convenio.

Creemos, pues, que la solución arbitrada por la Orden ministerial de 3 de mayo de 1966 es contraria al sistema de principios incorporado en la Ley General Tributaria, viniendo a colocar en manos de los administrados facultades exorbitantes que desdibujan el régimen de garantías jurídicas plasmado en aquel texto legal.

Debe destacarse que lógicamente y tal como viene establecido para el impuesto sobre beneficios industriales y comerciales, la declaración de baja debe producir automáticamente sus efectos. El contribuyente será el responsable ciertamente de toda inexactitud o falsedad, correspondiendo al servicio de inspección la comprobación de la baja (15);

(13) Artículo 5.º de la orden ministerial de 3 de mayo de 1966: «Los contribuyentes que cesen en el ejercicio de una actividad llevada a convenio serán eliminados de ésta a partir de la fecha en que surta efecto su baja en el tributo y matrícula fiscal correspondiente, siempre que justifique la presentación de la baja y presenten certificación acreditativa del cese, expedida por el presidente de la Agrupación.»

(14) Artículo 25 de la orden ministerial de 3 de mayo de 1966: «Con la reclamación se acompañarán *necesariamente* los siguientes documentos: certificado negativo de figurar en la matrícula fiscal; o el duplicado de baja en la tributación por cese de la actividad; certificación negativa del ejercicio de la actividad o acreditativa del cese en la misma, expedida por el presidente de la Agrupación que había solicitado el convenio.»

(15) Artículo 140 de la ley general Tributaria citado.

la valoración de la conducta defraudatoria del contribuyente está prevista en la Ley General Tributaria (16).

Siendo la resolución administrativa con la que finalice el presente expediente por defraudación, un acto reglado sujeto a control, las garantías jurídicas del contribuyente quedan cubiertas y la eficaz defensa de los intereses de la Administración pública garantizada, sin necesidad de recurrir a soluciones atípicas que facilitan armas psicológicas al administrado para adoptar aquella aptitud de oposición a la Administración financiera, que la Ley General Tributaria entiende superada.

(16) Artículo 80 de la Ley General Tributaria: «Son infracciones de defraudación: ...que haya presentado falsa declaración de baja por el tributo aplicable.»