

resulta absolutamente imprescindible para hacer un análisis comparado de la tributación efectiva entre países, no nos permite por sí solo tener una visión integral del impuesto en cada país. En este sentido, el trabajo realizado puede tener un carácter instrumental en otros de carácter cuantitativo que pretendan comparar los impuestos sobre la renta en el marco de la Unión Europea (3)

Por otro lado, el tener un conocimiento de las prácticas fiscales de otros países puede ser de gran utilidad en el planteamiento o valoración de los procesos de reforma fiscal como el que se ha llevado a cabo recientemente en España. Con frecuencia la realidad fiscal ofrece alternativas de solución a determinados problemas del impuesto, alternativas que sólo a posteriori se incorporan a la literatura teórica.

De todos es conocida la existencia de un efecto emulación en los procesos de reforma fiscal, más allá de las exigencias armonizadas de organismos supranacionales. En este sentido, ha de destacarse la ausencia de propuestas armonizadoras en materia de impuestos sobre la renta para los que son residentes y perceptores de renta en una determinada jurisdicción. Ello tiene su justificación en las importantes rigideces a la movilidad de las personas físicas entre países, lo que se traduce en que las diferencias fiscales no sean generadoras de costes de eficiencia significativos, haciendo innecesaria la armonización. En este contexto, los impuestos personales sobre la renta son instrumentos nacionales al servicio de las preferencias y valoraciones sociales domésticas sobre la posición relativa de criterios como el de eficiencia o el de equidad.

(3) Véase por ejemplo LOPEZ, M.T., MORENO, M.C. y PAREDES, R. (2000) y MORENO, M.C. y PAREDES, R. (2000) en que con distintos criterios metodológicos se compara la tributación efectiva por impuestos sobre la renta en los países de la Unión Europea.

BIBLIOGRAFIA

ALVAREZ GARCIA, S. (1999). «La medida de la capacidad de pago de las unidades familiares y la equidad horizontal en el IRPF». *Documento de Trabajo de la Fundación BBV*. (Economía Pública).

CISS (1999). *Fiscalidad Europea Básica 1999*.

CISS (1999). *Fiscalidad Internacional 1999*.

INTERNATIONAL BUREAU OF FISCAL DOCUMENTATION (1999). *Taxation of Individual in Europe*, 1999.

LOPEZ, M.T., MORENO, M.C. y PAREDES, R. (2000). «La protección social a la familia en España y en los demás países de la Unión Europea a través del IRPF». *Documento de Trabajo de la Fundación BBV* (Economía Pública).

MORENO, M.C. y PAREDES, R. (2000). «Incidencia de los elementos de personalización del impuesto personal sobre la renta en la carga tributaria efectiva: un estudio a través de la construcción de las funciones de tipos medios efectivos en una muestra de países de la Unión Europea» (mimeo).

RUBIO GUERRERO, J.J. (1998): «La unidad contribuyente en el IRPF: la realidad europea». *Papeles de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, nº 4/98.

ESTATUTO DEL CONTRIBUYENTE: UNA VISION COMPARADA (1)

José Antonio Rozas Valdés
Pedro M. Herrera Molina
Sonia Mauricio Subirana

Profesores titulares de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Complutense de Madrid

SUMARIO

- PLANTEAMIENTO.
1. INFORMES Y SEMINARIOS INTERNACIONALES.
 2. PAÍSES DE TRADICIÓN JURÍDICA ANGLOSAJONA.
 - 2.1. Los Estados Unidos de América.
 - 2.2. Canadá.
 - 2.3. Reino Unido.
 3. EL ESTATUTO DEL CONTRIBUYENTE EN FRANCIA.
 - 3.1. La carta de derechos y garantías del contribuyente.
 - 3.2. Procedimientos de declaración y liquidación.
 - 3.3. Procedimientos de inspección.
 - 3.4. Procedimientos sancionadores.
 - 3.5. Procedimientos de resolución de litigios.
 4. EL ESTATUTO DEL CONTRIBUYENTE EN ALEMANIA.
 - 4.1. Principios generales.
 - 4.2. Algunas peculiaridades en los procedimientos de liquidación e inspección.
 - 4.3. Algunas peculiaridades en los procedimientos relacionados con la extinción del crédito tributario

y con las devoluciones tributarias.

- 4.4. Algunas peculiaridades en el procedimiento sancionador y en el proceso penal.
- 4.5. Algunas peculiaridades en los recursos administrativos y jurisdiccionales.
- 4.6. Conclusiones.

(1) El año 1994 el Instituto de Estudios Fiscales nos encomendó a los firmantes del presente trabajo y al Catedrático de la disciplina D. Luis Sánchez Serrano la elaboración de un trabajo de investigación sobre los derechos y garantías del contribuyente. En diciembre de 1995 se entregaron los resultados de dicho proyecto sin que, por circunstancias diversas, se dieran finalmente a la imprenta. Trayendo este artículo causa de aquél esfuerzo queremos expresar aquí al Profesor de Las Palmas nuestro agradecimiento por su dirección y aliento; y al IEF nuestro reconocimiento por la confianza que nos demostró y los medios que nos facilitó. Siendo el presente artículo fruto de las investigaciones conjuntamente realizadas por los cuatro miembros de aquél proyecto, la redacción final de cada uno de sus epígrafes se ha distribuido entre los presentes firmantes del siguiente modo: epígrafes I a III, José A. Rozas; epígrafe IV, Pedró M. Herrera; epígrafe V, Sonia Mauricio.

5. EL ESTATUTO DEL CONTRIBUYENTE EN ITALIA.
 - 5.1. Introducción.
 - 5.2. La reforma del procedimiento administrativo y los derechos del contribuyente.
 - 5.3. La previsión de la Carta italiana de derechos del contribuyente.
6. CONSIDERACIONES FINALES.

PLANTEAMIENTO

La Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente (en adelante LDGC), aprobada por Las Cortes españolas al inicio de 1998, aparece inscrita en un movimiento internacional de reforma del Derecho tributario que en cada país ha tenido manifestaciones diversas. Todas ellas, sin embargo, arrancan de una preocupación común por reforzar la posición jurídica de los contribuyentes en el desarrollo de sus relaciones tributarias.

En este trabajo se da noticia, en el epígrafe primero, de los trabajos internacionales que han guiado y acompañado dicho movimiento de reforma. En los cuatro epígrafes sucesivos se repasa el eco que dicha tendencia tuvo en distintos ordenamientos del mundo anglosajón, en Francia, en Alemania y en Italia.

Se pretende con ello contribuir a la comprensión e interpretación de la normativa española al respecto —la mencionada LDGC, como otras normas con ella relacionada, como las reguladoras del Consejo de Defensa del Contribuyente— desde la perspectiva del Derecho comparado y del entorno internacional en el que nace. En definitiva, enmarcar lo ocurrido en nuestro país en la materia, contrastándolo con lo acaecido en otros ordenamientos comparables para evidenciar su paralelismo. La LDGC y otras normas adyacentes a la misma no son sino la resonancia en el ordenamiento español de finales de los noventa de lo que se cuajó en otros sistemas jurídicos al iniciarse la misma década: un conjunto de reformas heterogéneas, básicamente de Derecho formal, unidas por el propósito de lograr un mayor equilibrio de derechos y deberes de los contribuyentes, de

facultades y obligaciones de los empleados públicos, en el desarrollo de las relaciones tributarias.

1. INFORMES Y SEMINARIOS INTERNACIONALES

Los años ochenta, en política fiscal, vinieron marcados en occidente por la simplificación de los sistemas tributarios. Iniciado el proceso por la Administración Reagan en Estados Unidos se extendió con rapidez por otros ordenamientos. Las primeras reformas se orientaban hacia la reducción de los tipos impositivos y beneficios fiscales en los impuestos directos. En una segunda fase, a partir del año 1986, varios países fijarían su atención en la ordenación de las relaciones formales, en el desarrollo de los procedimientos tributarios. Surge así una segunda oleada de reformas destinadas a clarificar la posición jurídica de cada parte en el devenir de las variadas relaciones que surgen en la aplicación de los tributos.

Con la finalidad de aportar a dichas reformas la referencia de experiencias comparadas, el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE confeccionó en 1987 un cuestionario sobre distintos aspectos relacionados con la situación jurídica del contribuyente en los procedimientos tributarios. A partir de las respuestas dadas al mismo por los encuestados de cada Estado miembro de la Organización —excepto Islandia y Luxemburgo, que no participaron en el estudio— se elaboró un informe aprobado por el Consejo de la OCDE el 27 de abril de 1990 (2).

Las tres últimas décadas —se dice en la introducción— se han caracterizado por un incremento notable de la presión fiscal, particularmente en lo que a impuestos directos afecta. De igual modo la necesidad de implicar a los contribuyentes en el desarrollo de los procedimientos tributarios ha traído consigo un aumento apreciable de sus obligaciones de colaboración. Pues bien, la cooperación que

(2) *Taxpayers' rights and obligations*, OCDE, Paris, 1990.

exigen los sistemas tributarios modernos será eficaz en la medida que se incremente la confianza entre las partes llamadas a entenderse. El logro de tal objetivo pasa por la definición clara y la protección decidida de los derechos y obligaciones del contribuyente, de las potestades y funciones —debe añadirse— de la Administración.

Las cuestiones sobre las que preguntaba la OCDE vinieron así a convertirse en el guión de diversas reformas normativas encaminadas a equilibrar el marco jurídico de las relaciones tributarias. La exposición de conjunto de los temas analizados en el mencionado informe de la Organización internacional es suficientemente expresiva:

- Derecho a la intimidad y deber de informar
- Derecho a recurrir las decisiones de la Administración
- Derecho a ser informado, asistido y escuchado
- Derecho a ser tratado *fairly* (3) (con imparcialidad, cortesía y justicia)
- Derecho a no pagar más que el importe exacto de la deuda tributaria
- Derecho a la seguridad jurídica, a la certeza del Derecho
- Límites de las potestades de control atribuidas a los poderes públicos en materia de inspección y recaudación
- Límites de los deberes formales del contribuyente por cuanto a sus propias obligaciones o las de terceros

(3) *El concepto de fairness* como principio rector del actuar administrativo es difícilmente traducible al castellano. Buena parte de la idea que expresa sí tiene reflejo en nuestra Constitución cuando proclama la «interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos» (art. 9.3) y previene que «La Administración Pública sirve con *objetividad* los intereses generales y actúa (...) con sometimiento pleno a la ley y al Derecho. (...) La ley regulará el estatuto de los funcionarios públicos (...) y las garantías para la *imparcialidad* en el ejercicio de sus funciones» (art. 103).

En el examen del elenco de cuestiones enumeradas se adivina un hilo conductor claro: recibir en el Derecho tributario la doctrina constitucional de los derechos fundamentales. Acomodar la aplicación de los tributos a las exigencias propias de un Estado de Derecho, en el que el principio que presida las relaciones entre el contribuyente y la Administración sea el de mutua confianza y respeto. Definir con claridad qué debe hacer cada cuál y atenerse a ello. Poner coto a esa tan extraña como extendida mentalidad administrativa que concibe el interés general como una habilitación universal para ejercer cualesquiera potestades de la forma más cómoda posible. En definitiva, no dar por hecho que la Administración puede exigir y el contribuyente debe cumplir. Analizar con detenimiento, y a la luz de la doctrina universal de los derechos fundamentales, el contenido y desarrollo de las relaciones tributarias para redefinir en consecuencia la posición de cada parte.

La iniciativa de la OCDE no dejó de encontrar eco en los foros universitarios y profesionales en los que se discuten cuestiones de Derecho tributario internacional. Así la *Foundation for European Fiscal Studies*, de la *Erasmus University Rotterdam* convocó una conferencia en 1994 en la que se presentaron una buena selección de trabajos al respecto (4). La *Confédération Fiscale Européenne*, por su parte, había hecho algo semejante cinco años antes, utilizando la metodología comparativa de la *International Fiscal Association* (5), entidad ésta que, por su parte, había dedicado parte de su 41º Congreso al tema *Taxation and Human Rights* (6).

(4) Parte de los mismos pueden consultarse en D. ALBREGTSE y H. Van ARENDONK (eds.), *Taxpayer Protection in the European Union*, Kluwer Law International, 1998.

(5) *Cfr.* los resultados en *Confédération Fiscale Européenne* (ed.), *La protection du contribuable / Taxpayer Protection / Der Schutz des Steuerbürgers*, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, 1989.

(6) *Cfr.* las ponencias presentadas en *International Fiscal Association* (ed.), *Taxation and Human Rights*, Kluwer Law and Taxation Publishers, The Hague, 1988.

Tan solo consultando el índice de estas publicaciones y ojeando su contenido se percibe que las carencias, problemas y soluciones con que se enfrenta la delimitación de un modelo equilibrado de relaciones entre el contribuyente y las autoridades tributarias guardan en todos los países una notable semejanza. Con todo, cada ordenamiento, cada cultura jurídica, cada Administración ha instrumentado disposiciones diversas que, unidas por una intención común de afianzar la posición del ciudadano en sus relaciones tributarias, presentan entre sí diferencias apreciables, en el fondo y en la forma. A la exposición de alguna de las más sobresalientes se dedicará el resto de este trabajo.

2. PAISES DE TRADICION JURIDICA ANGLOSAJONA

Sin ánimo de caer en el tópico, no puede realizarse una aproximación a un ordenamiento jurídico de corte anglosajón sin recordar sus especialidades en materia de fuentes. Y es que la recepción por estos países, cuya tradición está enraizada en el *common law*, de las técnicas de codificación continentales ha generado un sistema de normas, procedimientos y relaciones, ciertamente sorprendente para el jurista formado en el Derecho de tradición romana.

Así, las normas tributarias de rango legal (*Acts*) están construidas como prolijos, desmenuzados y sistemáticos prontuarios en los que se desgranar metódicamente supuestos y tratamientos de todo orden. Por otra parte, su desarrollo reglamentario (*Statutory instruments* en el Reino Unido, o *Regulations* en EE.UU.) es de lo más variopinto, y puede consistir desde una relación de ejemplos a un código de conducta o una declaración de principios.

Si a ello se une que en el Reino Unido, por ejemplo, la respuesta que un diputado de la mayoría diera a una pregunta relacionada con el sistema impositivo podría tomarse como criterio interpretativo de la Administración al respecto, y que todo lo anterior se conjuga en un sistema jurisprudencial bastante más flexible, versátil y creativo que los

continentales, el resultado es que no se pueden analizar tales sistemas con las categorías dogmáticas que explican los ordenamientos gestados en la tradición romana. El *status* de contribuyentes y empleados de la Administración en el desarrollo de sus relaciones puede explicarse, por ejemplo, a partir de una declaración de principios contenida en una circular interna del departamento encargado de la gestión de los impuestos directos (7); de una Ley en la que se dice que si el contribuyente desea conservar copia grabada de su entrevista con el inspector deberá de cubrir el coste derivado de la grabación y entregar al actuario un duplicado de lo que él se lleva (8); y de una Sentencia en la que se consideró que la Administración no estaba obligada a comprobar todas las declaraciones presentadas pero que, en tanto en cuanto indagara sobre su corrección, vendría condicionada a utilizar toda la documentación que en la investigación obtuviera, favoreciera o no sus intereses (9).

2.1. Los Estados Unidos de América

En 1986 el Congreso de los Estados Unidos aprobó una importante reforma del sistema tributario. El Presupuesto del mismo año completó e integró lo dispuesto en la misma. Por último el 21 de octubre de 1988 (10), con la aprobación del *The Technical and Miscellaneous Revenue Act of 1988* (en adelante TAMRA), se ultimó dicho proceso de reformas con la modificación de las normas procesales tributarias. Entre las disposiciones adoptadas

(7) Cfr. la carta de derechos del contribuyente canadiense más adelante citada.

(8) Sec. 7520 (a) (2) (B) del *Internal Revenue Code* americano.

(9) *Van Boeckel v Customs & Excise Commissioners*, citado en R. M. IVISON, «United Kingdom», en *La protection...*, ob. cit., p. 198.

(10) El original en inglés puede consultarse en el *Bulletin International Bureau of Fiscal Documentation*, enero, 1989, págs. 35 y sigs. Una síntesis de su contenido puede encontrarse en K.S. JONES, «Omnibus Taxpayer Bill of Rights: Cure for «Seizure Fever» or Election Year Placebo?», en *Michigan Bar Journal*, 1989, vol. 68, núm. 6, pp. 480-488.

en dicha Ley se encuentra el *Omnibus Taxpayer Bill of Rights*. Aun cuando su título podría llevar a pensar en una declaración genérica de principios, nada más lejos de la realidad. No tiene ninguna pretensión omnicompreensiva ni sistemática. Se trata de un conjunto de disposiciones nuevas, mandatos a desarrollar por el Ejecutivo, y reformas de normas vigentes, en materias relacionadas con los obligaciones y derechos del contribuyente en el desenvolvimiento de los diferentes procedimientos tributarios. En definitiva es un subtítulo de una Ley que complementa aspectos diversos de otras precedentes.

Ocho años más tarde, el 30 de julio de 1996, el Congreso aprobaba una nueva declaración de principios sobre los derechos y obligaciones del contribuyente: *Taxpayer Bill of Rights 2*. En octubre del mismo año su contenido se incluiría como Título tercero de una Ley de reforma de la Administración tributaria: *IRS Restructuring and Reform Act of 1997*. Por último, y ya en la presente legislatura el Congreso ha dado curso a una segunda ley de reforma de la composición, funciones y procedimientos del IRS, que, lógicamente, implica la modificación de la contextura jurídica y protocolo de las relaciones tributarias: *IRS Restructuring and Reform Act of 1998*.

La primera de las leyes citadas se estructuró en cuatro partes. La primera de ellas se epigrafió como *Taxpayer Rights*, y contenía preceptos relativos a la regulación de los procedimientos de inspección y comprobación, así como cuestiones relativas a las notificaciones, requerimientos y acuerdos tributarios (*agreements, offer of compromise*); la segunda parte reformaba disposiciones relativas a los procedimientos ejecutivos, y las dos últimas contenían normas relativas a la regulación de los recursos en materia tributaria.

La redacción de lo que podría identificarse como «carta de derechos del contribuyente» se encomendaba en dicha Ley al Secretario del Tesoro, de quien se exigía que en el plazo máximo de 180 días facilitase a determinados Comités del Congreso y del Senado una declaración que explicase en *términos simples y no técnicos*:

a) Los derechos del contribuyente y las obligaciones del IRS durante un procedimiento de comprobación;

b) una relación de los recursos —administrativos y judiciales— que el contribuyente puede interponer contra las decisiones del IRS;

c) la tramitación de las reclamaciones de reembolsos y de las quejas, y

d) los procedimientos que puede seguir la Administración para lograr la ejecución forzosa de los créditos tributarios.

El documento aludido se facilitaría en adelante a todo contribuyente respecto de quien se siguiese un procedimiento tributario de comprobación o recaudación ejecutiva (11).

En definitiva, pues, puede decirse que en Estados Unidos no existe, como tal, un estatuto del contribuyente. Lo que se produce a finales de los años ochenta, en una primera oleada, y a finales de los noventa en una segunda atacada, es una reforma en profundidad del *Internal Revenue Code* (12) que incluyó abundantes preceptos relativos a la ordenación de las relaciones formales entre los contribuyentes y la Administración. Entre las disposiciones adoptadas se preveía que se elaborase un documento, cuya comprensión fuera asequible para la generalidad de los contribuyentes, en el que se explicasen al ciudadano los procedimientos de comprobación o de ejecución, los derechos que le asisten en

(11) Cfr. Sub. J., Sec. 6227 TAMRA. Dicho documento, *Your Rights as a Taxpayer*, se publicaría en noviembre de 1988 por el *Internal Revenue Service (IRS)* con la referencia de *Publication 1* en la recopilación de normas reglamentarias compilada como *Internal Revenue Manual* (5181.3, 5527) que anualmente se edita. Con todo esa relación ya estaba preparada en mayo del mismo año, antes de que se aprobara la Ley que exigió su edición. Y es que, en opinión de los comentaristas, el debate despertado sobre los derechos y garantías del contribuyente en EE.UU. produjo por sí solo, con independencia de las normas surgidas a su calor, un movimiento de reforma de los comportamientos administrativos más que notable.

(12) El *Internal Revenue Code* es una compilación en forma de código de toda la normativa tributaria —material y formal, general y especial— regularmente modificado. En 1986 se reestructuró hasta el punto de que si hasta entonces la fecha de referencia del mismo era 1954 a partir de dicho año será 1986.

los mismos y las obligaciones que en su desarrollo vinculan a los funcionarios de la Administración.

A. Información al contribuyente

Una de las novedades que introdujo la Ley de 1989 fue la creación de una oficina del contribuyente, *Office of Taxpayer Services*, con competencias y dotación específicas. Desde este organismo se canaliza toda la abundantisíma oferta de información que facilita la Agencia tributaria estadounidense, el *Internal Revenue Service (IRS)* al contribuyente americano. En esta materia el *IRS* presta asistencia a sus ciudadanos con todo tipo de recursos: Folletos, publicaciones repletas de ejemplos, recuadros y gráficos, modelos, circulares informativas, manuales, asistencia telefónica gratuita, etcétera (13). Aunque, en principio, ninguno de los medios de información mencionados vincula a la Administración, lo cierto es que *de facto* son fiables y no falta jurisprudencia que, atendidas las circunstancias, ha reconocido el derecho del contribuyente a que se liquiden sus obligaciones tributarias conforme a los criterios administrativos publicitados por el *IRS*.

En esta materia cabe destacar el modo en el que está redactada toda esta información. Desde el punto de vista formal el lenguaje es todo lo llano que permiten los tecnicismos tributarios y marcadamente didáctico. En cuanto al fondo de las cuestiones no se queda en conceptos abstractos sino que ejemplifica y pormenoriza minuciosamente, sin limitarse, además, a manifestar los criterios administrativos. No es infrecuente que el *IRS*, en sus propias publicaciones, dé razón de criterios jurisprudenciales que contradicen la propia forma de actuar de la Agencia.

En este orden de cosas, el debate sobre los derechos del contribuyente alentó en EE.UU. un notable desarrollo —particularmente en el campo electrónico (14)— de las actividades

administrativas de información. En el plano normativo se reformó el *IRC* en dos aspectos:

a) Establecer como requisito de validez de todo procedimiento tributario de comprobación o ejecución la obligación de informar al contribuyente de los derechos y deberes que le asisten y obligan en su desarrollo;

b) Ajustar, con previsiones semejantes a las del art. 107 LGT —carácter previo, documentación suficiente, relación escrita— los supuestos en los que una doctrina administrativa imposibilita el ejercicio de la potestad sancionadora respecto de las actuaciones que a la misma se hubieran ajustado (15).

B. Procedimientos de comprobación e inspección

En este orden de cosas se incluyó, como se hacía notar más arriba, una regulación detallada del desarrollo de las entrevistas de inspección; la obligación de citarle en la oficina más cercana a su domicilio; y la posibilidad de dirigirse al contribuyente para informarle de que el retraso en los procedimientos que le afectan es imputable a su asesor.

Buena parte de esas disposiciones recuerdan a lo dispuesto en el Reglamento español de Inspección sobre facultades de la Inspección en el desarrollo de sus actuaciones, examen de documentos, acceso a inmuebles, tiempo y forma de su desarrollo, comparecencia del contribuyente, etcétera. Las peculiaridades que presenta el procedimiento americano al respecto, desarrolladas en buena medida en las reformas de 1988 y 1997, radican en su detallísimo extremo y en la referencia permanente al papel que puede jugar el asesor como intermediario en el curso del procedimiento de inspección. En los comentarios a estas reformas se realza, y no es de extrañar conociendo el carácter fundamentalmente oral de los procedimientos americanos, la regulación pormenorizada de la grabación de las actuaciones.

ba su título III, *Electronic Filing*, a la regulación de lo relativo a las especialidades —notificaciones, secreto, acceso, prueba— que el uso de la comunicación electrónica produce en las relaciones tributarias.

(15) Secc. 6404 sub. (f) *IRC*.

Al respecto, por ejemplo, se dice que en cualquier momento se puede pedir —por la Administración o por el contribuyente— la interrupción de la grabación para solicitar un asesoramiento técnico de un tercero. También se desarrolla, en otro sentido, las acreditaciones y órdenes —generalmente judiciales— que serán necesarias para acceder a según qué tipo de inmueble, concretando el objeto, duración y contenido de las mismas.

C. Procedimientos de recaudación

Es, sin embargo, a los procedimientos ejecutivos a los que prestaron una mayor atención las reformas tributarias americanas de 1988 y 1997. Los procedimientos de recaudación norteamericanos se caracterizan por una flexibilidad desconocida en los ordenamientos de corte continental (16). Su contenido y desarrollo centró una parte importante de la Ley TAMRA, que, justamente surgió de la preocupación del Senador Pryor por una serie de historias siniestras sobre las consecuencias demoledoras de actuaciones de recaudación despiadadas.

Por una parte se dio nueva regulación a los acuerdos de aplazamiento (*installment agreement* (17)) al objeto de garantizar el equilibrio entre la eficacia de los procedimientos ejecutivos y la preservación de los derechos económicos de la Hacienda pública. Y es que el ordenamiento americano concede facultades importantes a los agentes de recaudación al objeto de negociar el importe y condiciones de pago de las deudas tributarias. Al mismo tiempo, regula el ejercicio de tales facultades estableciendo prevenciones de motivación agravadas, restringiendo el uso de los instrumentos convencionales a un cierto tipo de contribuyentes y circunstancias, exigiendo, en fin, que para llegar a un acuerdo de tal tipo su beneficiario firme una declaración jurada y exhaustiva de sus bienes, ingresos y

(16) Sobre el particular puede consultarse mi trabajo «Procedimientos de recaudación en los Estados Unidos» en *Crónica Tributaria*, núm. 84, 1998, pp. 69 y sigs.

(17) Secc. 6159 *IRC*.

gastos habituales que, de resultar falsa, supondría incurrir en el grave delito de perjurio.

Esa mayor flexibilidad inicial contrasta con las consecuencias demoledoras de un posterior incumplimiento, aunque sea parcial, de lo acordado. Si a ello le unimos que las consecuencias económicas que en la vida social americana tienen un deterioro del crédito personal —y es importante el deterioro que en tal sentido comporta un procedimiento tributario ejecutivo— se comprende que el legislador tratase de dotar al contribuyente de mayores recursos para reaccionar contra un procedimiento de embargo. Se extendió a 30 días el plazo de reclamación; se incorporaron al ordenamiento procesal tributario disposiciones específicas sobre el levantamiento de los embargos, llegando a prever sanciones para los agentes que hubieran incurrido en negligencia al ordenarlos; se amplió la lista de bienes inembargables; y se estableció la obligación de la Administración de extender un certificado reconociendo lo irregular de un embargo cuando, habiéndose iniciado *contra legem*, el contribuyente exigiera la reposición de su buen nombre.

A título de curiosidad, como prolongación de los derechos del contribuyente, entre las disposiciones de la Ley TAMRA se incluyó una prohibición: el *IRS* no podrá utilizar como elemento a tener en cuenta en la evaluación de la eficacia de sus agentes de recaudación los resultados económicos de sus actuaciones. Tal proceder se consideraba que rompía la imparcialidad y objetividad de dichos empleados en el ejercicio de las funciones públicas que les son encomendadas por incorporar a los expedientes que tramitaban un interés personal en su resolución favorable.

D. Procedimientos de resolución de recursos

En materia de recursos la reforma de los derechos del contribuyente de 1988 puso una especial atención en lo relativo a las costas de los procedimientos y a la reparación de los daños y perjuicios de los mismos derivados. En uno y otro sentido. Por una parte se esta-

(13) Para una referencia accesible de todo ello puede consultarse la página web de la Agencia <http://www.irs.gov>.

(14) La primera ley de reforma del *IRS* de entre las más arriba mencionadas, la de 1997, dedica-

bleció la posibilidad de que al contribuyente se le repusieran, hasta una medida razonable estimada inicialmente en \$USA 10.000, y que fue objeto de elevación hasta 1 millón en 1997, los daños y perjuicios que le hubiera ocasionado actuaciones de recaudación que finalmente hubieran sido declaradas ilegales. Como la otra cara de la moneda se añadió al IRC una sección, la 7433, en la que se prevé la posibilidad de sancionar al contribuyente por actuación litigiosa temeraria: también en los dos estadios de impugnación, el administrativo y el judicial.

También surgió de esta reforma, y en directa conexión con los procedimientos ejecutivos, la creación de un defensor del contribuyente, *Ombudsman Taxpayer*, al que recurrir directamente ante irregularidades de tipo procesal. Se creó un procedimiento específico de queja, *Taxpayer Assistance Order*, cuyo inicio suspende automáticamente toda actuación ejecutiva. Se tramita a través de los oficinas que el defensor del contribuyente tiene en todos los distritos, *Problem Resolution Offices*, y en la práctica tienen una singular eficacia.

A esta oficina se le encomendó, en la reforma de 1997, la preparación de un informe anual a presentar en el Congreso por el Secretario de Estado del Tesoro en el que se diera cuenta detallada de todas las quejas sobre el IRS presentadas por los contribuyentes así como de las actuaciones desarrolladas para su resolución.

2.2. Canadá

El ministro de Hacienda canadiense publicaba el 28 de febrero de 1985 la primera Declaración de derechos del contribuyente canadiense. Dicha declaración no es sino una exposición genérica en términos sencillos y tono solemne de lo que la Constitución y las leyes de dicho país reconocen al contribuyente (18).

Empieza animando al contribuyente a conocer y ejercitar sus derechos, a exigir que se le informe sobre los mismos y se le trate con

consideración. A continuación se hace una enumeración de dichos derechos estructurada en tres bloques. En primer lugar se da cuenta de los derechos que protegen al contribuyente en todas sus relaciones con la Administración tributaria:

1. Derecho a ser debidamente informado.
2. Derecho a una liquidación objetiva, ajustada a las prescripciones legales.
3. Derecho a ser tratado con cortesía y consideración en todo momento, también cuando se le exigen datos o se comprueba su situación tributaria.
4. Derecho a la presunción de inocencia.

En un segundo grupo se mencionan otros derechos genéricos con los que cuenta el contribuyente:

5. Derecho a que la información facilitada al *National Revenue Taxation* se utilice únicamente con fines amparados legalmente.
6. Derecho a un recurso administrativo que se resuelva en 90 días y a ser informado de los recursos judiciales susceptibles de interponerse contra el mismo.
7. Derecho, con excepciones, a la suspensión del pago de cuantías litigiosas.

Por último se hace una declaración formal del derecho que le asiste a todo ciudadano a sacar provecho de cualesquiera beneficios que la ley le reconozca y a organizar sus negocios del modo fiscalmente más ventajoso. En el mismo sentido se dice que todo ciudadano puede esperar del Gobierno que se apliquen las leyes tributarias con eficacia y que se actúe con firmeza por lo que a quienes traten de eludir el pago de sus tributos afecta.

2.3. Reino Unido

Las reformas de la posición jurídica de contribuyentes y administradores en el desenvolverse de sus relaciones nace en el Reino Unido al comienzo de los años ochenta. Durante las décadas anteriores, el incremento de la presión fiscal teórica había conducido a un nivel de fraude difícilmente atajable con las limitaciones que el Derecho imponía a las Agencias administrativas encargadas de la

aplicación del sistema tributario. Al plantearse qué potestades administrativas era preciso reforzar surgió la preocupación por el contrapeso que las mismas habrían de requerir. Es decir, que se partía de una situación en la que los derechos del contribuyente gozaban de tales garantías que no era fácil para la Administración desplegar una lucha efectiva contra el fraude. Al tratar de equilibrar tal estado de cosas, procurando a las Agencias tributarias instrumentos jurídicos suficientes, se suscitó, de forma simultánea, el debate sobre los derechos que al contribuyente se habrían de reconocer.

En línea con el proceder habitual británico se nombró una comisión, *Keith Committee*, que emitiría dos informes. El primero en 1983 y el segundo, *Keith: Further Proposals*, en 1989. De su contenido nacerían diversas reformas de los procedimientos, de las potestades tributarias y de los derechos de los contribuyentes. Buena parte de las propuestas de dicha comisión se tradujeron en reformas, mediante sucesivas leyes presupuestarias (19), de la Ley marco de los procedimientos tributarios, *Taxes Management Act 1970*. La Administración, paralelamente, acomodó sus reglamentos y directrices al tenor de dichas reformas y la jurisprudencia fue ajustando sus resoluciones a las modificaciones normativas que se iban produciendo.

Tal vez lo más singular de la experiencia británica, comparándola con la española, sea que la delimitación de los derechos del contribuyente se hizo al compás del reforzamiento de las potestades administrativas. La preocupación por la posición jurídica del contribuyente no nació como reacción a un desbordamiento de las facultades de la Administración, sino con carácter preventivo. Antes de dotar de mayores facultades de intervención al poder público se previó qué garantías preservarían los derechos del contribuyente. En este sentido es, sin duda, lo que más llama la atención el que a la Administración tributaria no le fuera atribuida potestad sancionadora, y con todo género de prevenciones, hasta el año 1989, en el marco de la implantación de las propuestas del *Keith Committee*. En lenguaje llano, los in-

gleses se curaron en salud, poniéndose la venda antes de recibir la pedrada.

A. La declaración de derechos del contribuyente

En un estilo extremadamente similar al que adoptara la declaración canadiense, la memoria de la Administración tributaria británica del año 1985 reproduce una relación de derechos del contribuyente que titula *Taxpayer's Charter (20)*. Ciertamente no se trata sino de un simple documento administrativo que sintetiza lo que el contribuyente puede esperar y exigir de la Administración en el desarrollo de los procedimientos destinados a la aplicación de los tributos. Y, sin embargo, no deja de tener un considerable significado emblemático como declaración de los principios a cuyo dictado aspira sujetarse la Administración en el desempeño de sus funciones propias. Ya nos hemos referido más arriba a que los sistemas del *common law* no se pueden interpretar con categorías jerárquicas kelsenianas: una circular de una Agencia puede contener una virtualidad normativa y aplicativa inusitada.

En última instancia constituye un compromiso público, un reconocimiento explícito de la respetable posición que ocupa el contribuyente en la relación tributaria formal. En claro contraste con lo que acostumbra a ser el lenguaje administrativo —distante, inquisitivo, exigente— la declaración de derechos es un himno de exaltación del contribuyente. Podría decirse que la Administración —sin claudicar de su posición y potestades— reconoce y proclama el fuero del ciudadano, renuncia a seguir tratándole como discípulo súbdito y le invita a comportarse como colaborador necesario en la consecución del interés mutuo: la correcta detracción de los tributos.

La declaración se compone de seis apartados encabezados por una enfática proclamación: «Usted, como contribuyente, tiene importantes derechos y facultades. Tiene derecho a esperar:

(20) Puede consultarse el original en inglés en *British Tax Review*, núm. 4, 1986, pp. 995 y ss., así como en *Intertax*, 1986/10-11, p. 230.

(18) El original en inglés puede consultarse en *Intertax*, 1986/10-11, p. 231.

(19) En particular la *Finance Act 1989*.

1. Ayuda e información. Para hacer efectivos sus derechos, para entender y cumplir sus obligaciones. De lo que se espera habrá de derivarse su leal colaboración con la Administración en la aportación de los datos precisos para lograr la oportuna satisfacción de sus deudas tributarias.

2. Cortesía, consideración y presteza en el desempeño de las funciones administrativas.

3. Imparcialidad e igualdad de trato. A pagar únicamente lo debido de acuerdo con la Ley y a la presunción de inocencia.

4. Sigilo y confidencialidad. La información facilitada al IR es secreta y únicamente se utilizará a los efectos legalmente previstos.

5. Consideración de los costes de su colaboración. En la ordenación de los procedimientos tributarios se procurará que su consecución comporte al contribuyente un coste mínimo, teniendo en cuenta particularmente las circunstancias de los pequeños empresarios.

6. Tutela administrativa, judicial, y parlamentaria.

B. Información y sigilo

Se ha hecho ya referencia a que la concreción de los derechos del contribuyente inglés se produjo en el marco de un reforzamiento de las facultades de la Administración tributaria. En este orden de cosas uno de los capítulos en los que más hincapié hizo el *Keith Committee*, y más modificaciones experimentó la normativa británica en materia de procedimientos tributarios, fue en lo relativo a las potestades inquisitivas de las dos principales Agencias que administran el sistema tributario: *The Board of Inland Revenue* y *The Board of Customs & Excise*.

En el sistema de liquidación británico las autoliquidaciones no estaban por entonces —ni lo siguen estando en comparación con España—, generalizadas. A ello se une que el tradicional sentido de la *privacy* que inspira el ordenamiento del Reino Unido limita de forma apreciable el ámbito de los requerimientos administrativos de información y de las actividades inquisitivas de los agentes tribu-

tarios. Si a todo ello añadimos un régimen jurídico del secreto profesional señaladamente garantista, el resultado es que el riesgo que asume el contribuyente al aligerar sus declaraciones tiene la misma envergadura que las facultades que se atribuyen a la Administración para desenmascararlo: reducida.

La reforma operada en 1989 pretendió, justamente, equilibrar esta situación. De forma que, por una parte, se ampliaron las facultades de la Administración al efecto de entrada en locales, requerimiento de documentos e información sobre obligaciones propias o de terceros. Pero, al mismo tiempo, se concretaron las condiciones en que estas facultades podían llevarse a cabo: proporcionalidad, motivación, discreción, audiencia.

En este sentido el Derecho inglés es particularmente preciso en materia de secreto profesional y administrativo. El Abogado, por ejemplo, tiene obligación de dar razón de los hechos, pero no de las decisiones y razonamientos de orden estrictamente jurídico, al mismo tiempo que la Administración tributaria únicamente puede hacer uso de esa información a efectos rigurosamente tributarios. En este sentido, el Reino Unido se muestra crítico en cuanto a los documentos preparados por la OCDE y por el Consejo de Europa en materia de asistencia mutua e intercambio de información en materia tributaria.

En definitiva, se puede decir que el Derecho británico en lo atinente a obtención y manejo de información con relevancia tributaria se muestra notoriamente exigente con las autoridades administrativas. Siempre prevé autorizaciones específicas —de superiores administrativos o judiciales— para llevar a cabo actividades de investigación; se requiere, en todo caso, motivación precisa del objeto al que sirve la documentación instada —prohibiendo las llamadas *fishing expedition*—; en las relaciones profesionales entre el cliente y el profesional —abogado, contable, asesor— se parte de una premisa de confianza y discreción que la actuación inquisitiva de la Administración no puede perturbar sino con justa causa y mediante un procedimiento específico.

Las facultades inquisitivas de la Administración son más amplias en un supuesto concreto: cuando se está ante un caso de perfiles

penales. En el bien entendido de que, en Derecho británico, existe un organismo específico al que se le encomienda la persecución de los supuestos de fraude fiscal más relevantes, *Serious Fraud Office*. Esta, y solo ésta, unidad administrativa tiene atribuidas potestades de investigación y obtención de información particularmente incisivas. Por una razón: no opera en el marco de un procedimiento administrativo sino judicial. A este respecto, además, se ha de tener en cuenta que el Derecho inglés otorga a las Agencias tributarias una discrecionalidad importante a la hora de instar la actuación de la Fiscalía en casos de delito fiscal, previendo expresamente la posibilidad de llegar a acuerdos económicos con el contribuyente destinados a eximirle de responsabilidad penal.

C. Buena fe y economía de opción

La primera vez que se lee la carta de derechos del contribuyente británico puede llamar la atención que se diga en la misma que el contribuyente tiene derecho a pagar «*only the amount of tax properly due according to the law*». Esta previsión se explica en el marco de la tradición británica en materia de fraude de ley y economía de opción. Lo que subyace tras esta proclama no es sino un principio general de aceptación del derecho del contribuyente a planificar sus negocios del modo fiscalmente menos gravoso, sin que por ello se le haya de tener por un defraudador.

Lo cierto es que la tradición inglesa, pese a una cierta evolución en los últimos años, ha preferido luchar contra el fraude de ley con cláusulas específicas antes que encomendar a la Administración la interpretación de las formas utilizadas por el contribuyente (21). O, lo que es lo mismo, se acepta que el contribuyente no pague sino justamente lo que la ley no le deja más remedio que pagar, aprovechando las entretelas normativas para evitar la realización de obligaciones tributarias. Sin que por ello pueda venir acusado de haber de-

(21) *Cfr.* al respecto M. GAMMIE, «Tax avoidance and the rule of law: a perspective from the United Kingdom», en *Tax avoidance and the Rule of Law*, IBFD, Amsterdam, 1997, pp. 181-220.

fraudado el espíritu de la ley forzando sus formas. No es éste el momento de adentrarse por los vericuetos del abuso del Derecho y sus primos hermanos. Pero sí es necesario apuntar que el Derecho inglés no es proclive a cláusulas y técnicas generales de lucha contra el fraude y que, por ello, añade a la presunción de que el contribuyente ha actuado de buena fe una expresión constitutiva de lo que se podría denominar un «derecho a la economía de opción».

D. Consideración y eficiencia

Es un hecho innegable que el componente de masificación implícito en las relaciones tributarias surgidas del Estado de Bienestar —en España se presentan anualmente en torno a 15 millones de declaraciones-liquidaciones— no deja margen a una tramitación de los procedimientos estrictamente administrativa. Paulatinamente el contribuyente adquiere un protagonismo mayor en buena parte de las tareas de gestión. La Administración traslada al ciudadano el desempeño de funciones que hasta hace pocos años eran de su exclusiva competencia. Prescindiendo de los indudables problemas dogmáticos y prácticos que ello comporta, y sin dudar de su sólido fundamento constitucional, la colaboración exigida del contribuyente tiene un coste económico innegable. Es necesaria, imprescindible en algunos casos, pero no tiene por qué resultar gratuita e impertinente. Máxime cuando no es igual para todos. Y no se diga que resulta de imposible cuantificación. La estadística, la econometría, las matemáticas disponen de recursos sobrados a tal efecto, y bien que se explotan cuando se trata de justificar otros fines.

La declaración británica viene, en este sentido, a reconocer al contribuyente un derecho a que se valore y considere su colaboración en la correcta aplicación de los tributos. A que se tengan en cuenta sus circunstancias, sus posibilidades, sus medios humanos y materiales a la hora de imponerle el cumplimiento de obligaciones formales. A un diseño eficiente y económico —de gestión sencilla y asequible— de los procedimientos que descansan sobre las espaldas de los contribuyentes. Y es que no deja de llamar la atención la alegría con la que en los últimos tiempos las

Administraciones diseñan complejos y costosos procedimientos cuya aplicación no va a correr de su cargo. Basta con pensar en el incommensurable coste fiscal indirecto que para los exportadores ha tenido el desmantelamiento de las fronteras fiscales en la Unión Europea.

Desde luego que no existe, como tal, un derecho subjetivo a que se consideren los costes de su satisfacción al momento de imponer prestaciones personales. Pero sí tiene mucho sentido que una declaración de principios en materia tributaria afirme que el legislador deberá tener en cuenta el coste de la colaboración que exige al contribuyente procurando diseñar procedimientos económicos, pensando particularmente en las pequeñas empresas. Su plasmación práctica, en otro sentido, no es difícil de discurrir. Bastaría con obligar al Gobierno a elaborar una memoria económica del coste previsible de cada obligación formal que exija del contribuyente, con la consiguiente explicación de la técnica tributaria que se empleará para darle un correcto reflejo en la estructura cuantitativa del, o de los, tributos afectados.

Evidentemente hay que interpretar la carta de los derechos del contribuyente británico, particularmente en esta materia, en su contexto. Se incluyó en las memorias de los dos Agencias principales (*IR* y *CE*) correspondientes al año 1985. Como tales cartas de servicios, elaboradas por quien tiene que dar cuenta ante el Parlamento de la labor que se le ha encomendado no dejan de ser declaraciones de intenciones. Aun así, y como tales, no por ello están privadas de entidad ni deja de ser relevante que se afirme el derecho del contribuyente a la cortesía, la consideración y, especialmente, a una eficaz diligencia.

E. Tutela administrativa, judicial y parlamentaria

El sistema de recursos británicos, prescindiendo de la reposición y la alzada, es puramente judicial. Cuando entre los principios del contribuyente se hace referencia a la tutela administrativa se está aludiendo a otro de los aspectos de los procedimientos tributarios que fueron objeto de reforma al iniciarse la

década de los noventa: el derecho del ciudadano a ser oído en los procedimientos administrativos. Lo que un jurista continental llamaría derecho de audiencia y alegaciones en cualquier fase del procedimiento.

En cuanto a la tutela judicial, en el Reino Unido se organiza en dos fases y cuatro instancias. La primera fase puede alargarse hasta tres años; la segunda es imprevisible el tiempo que puede llegar a extenderse. Los recursos contra liquidaciones del *Inland Revenue* y algunas apelaciones contra otras liquidaciones se sustancian ante los tribunales llamados *Commissioners*. Estos pueden ser generales (locales) o especiales. Ambos son independientes de la Administración pero tan sólo los segundos están integrados por personas con una especial formación tributaria. Las liquidaciones de impuestos sobre el consumo se sustancian en otros órganos judiciales parejos a los anteriores: *VAT and Duties Tribunals*. Es en estos órganos en los que se dilucidan las cuestiones de hecho.

Las decisiones de los *Commissioners* son apelables ante la jurisdicción ordinaria —sin preparación tributaria particular— en tres estadios, según los casos: *The High Court*, *Court of Appeal*, y *The House of Lord*. Esta función jurisdiccional que se atribuye a una Cámara parlamentaria, la singular eficacia interpretativa que tienen en Derecho inglés las intervenciones de los diputados de la mayoría y el que esté expresamente previsto que se pueda acudir al diputado del distrito para exponer una pretensión ante las autoridades tributarias, explican, por último, que entre los derechos del contribuyente se aluda a la tutela parlamentaria.

En materia de costas cabe hacer notar un dato sintomático. En el primer estadio de recursos tan solo en materia de impuestos indirectos se pueden recuperar las costas del proceso. En apelación, por contra, lo normal es que a quien se reconozca su pretensión se le reintegren los costes del proceso: tanto si es la Administración como si se trata del contribuyente.

En el plano formal existe una oficina administrativa ante la que se sustancian las quejas de los contribuyentes, *Adjudicator's Office*, con unos cometidos semejantes al Consejo para la Defensa del Contribuyente que funciona en el ordenamiento español, si bien todos sus

componentes son empleados de alguna de las tres agencias tributarias en situación administrativa de servicios especiales.

3. EL ESTATUTO DEL CONTRIBUYENTE EN FRANCIA

En Francia la preocupación específica por reforzar las garantías del contribuyente en los procedimientos tributarios se avivó con fuerza en el verano de 1986 en un clima de cambio político. Una nueva mayoría parlamentaria había elegido como Primer ministro al Sr. Chirac —por entonces directo adversario del Presidente de la República— inaugurando una situación constitucional novedosa que se denominaría «cohabitación». En dicha coyuntura le recién estrenado Gobierno dio curso a una serie de iniciativas emblemáticas cuyo origen estaba en el cumplimiento de ciertos compromisos electorales. Una de ellas no era sino la protección del contribuyente, la limitación de las potestades administrativas. A tal efecto se nombró una Comisión —la «Comisión Aicardi» denominación tomada del nombre de su Presidente, que lo era a la vez del Comité Económico y Social— para redactar un informe sobre la mejora de las relaciones entre los ciudadanos y la Administración tributaria. Las medidas propuestas en dicho informe (22) tendrían su plasmación legal en la Ley de finanzas para 1987 y en la ley de reforma de los procedimientos fiscales y aduaneros de julio del mismo año (23).

(22) Puede consultarse su contenido en *Droit fiscal*, núm. 32-38, 1986, p. 1030. En el plano doctrinal el Profesor Martínez, de la Universidad de Montpellier, había publicado, y publicaría, diversos trabajos sobre la materia, el más completo de los cuales es JEAN-CLAUDE MARTÍNEZ, *Le statut de contribuable*, Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, Paris, 1980.

(23) Su contenido íntegro fue objeto de atención en unas jornadas celebradas en Orleans en septiembre de 1988 cuyas actas se publicarían bajo el título *L'amélioration des rapports entre l'Administration fiscale et les contribuables*, Université d'Orleans/PUF, 1989.

3.1. La carta de derechos y garantías del contribuyente

Entre las medidas adoptadas se dio carácter vinculante a lo que hasta entonces no había pasado de ser una práctica administrativa. En 1975 la Administración tributaria redactó un documento titulado «carta del contribuyente inspeccionado» (24) destinado a facilitarse, junto con la comunicación del inicio de las actuaciones, a todo contribuyente inspeccionado. En 1978 (25) se actualiza su contenido y en 1986 se redacta de nuevo con la denominación de «derechos del contribuyente inspeccionado». Finalmente el art. 8 de la Ley 87/502 de 8 de julio de 1987 modifica el *Livre des procédures fiscales* —texto codificado de los procedimientos tributarios— para establecer la obligatoriedad del envío de dicho documento y determinar que sus disposiciones vinculan a la Administración (26).

La llamada «charte du contribuable» (27) no es, pues, sino un documento administrati-

(24) En francés «Charte du contribuable vérifié». En Derecho francés la tipología de los procedimientos de comprobación es más rica y precisa que en España —*contrôle formel*, *contrôle sur pièces*, *vérification*, *contrôles matériels*— cada procedimiento tiene su régimen jurídico propio, su ámbito de aplicación, sus características y efectos específicos. Entre dichos procedimientos destaca el de *vérification de compatibilité* que sería equivalente a un procedimiento de inspección en España, con la particularidad de que las obligaciones contables del contribuyente sujeto a comprobación marcan el régimen jurídico aplicable. Es a dicho procedimiento al que se refiere la expresión *vérifié*, por lo que, a tenor del lenguaje tributario español, parece más correcto traducirlo como «inspeccionado» que como «verificado».

(25) A partir de este año se incorpora también a los procedimientos de inspección seguidos ante personas físicas sin obligaciones contables.)

(26) «Avant l'engagement d'une des vérifications prévues aux articles L. 12 et L. 13, l'administration des impôts remet au contribuable la charte des droits et obligations du contribuable vérifié; les dispositions contenues dans la charte sont opposables à l'administration.»

(27) Puede consultarse en la página web del Ministerio de Economía y Finanzas http://www.finances.gouv.fr/impots_et_taxes/charte/.

vo que debe incorporarse a la notificación del inicio de determinadas actuaciones inspectoras. Eso sí, es requisito sustancial del procedimiento seguido, de forma que su omisión determina la nulidad de lo actuado. Está presentado como un cuestionario y lo completa un anexo de documentos administrativos empleados en los procedimientos de inspección. Tiene como finalidad informar al contribuyente, de forma resumida y asequible, de los principios rectores del procedimiento que se sigue: lugar y duración de las actuaciones, derecho a ser informado sobre el desarrollo del procedimiento, regularizaciones aplicables, reglas relativas a la carga de la prueba en la revisión administrativa del procedimiento, régimen sancionador, recursos que pueden interponerse, etcétera.

3.2. Procedimientos de declaración y liquidación

Tampoco en el Derecho tributario francés se ha producido la generalización del sistema de autoliquidaciones vivida en nuestro país. El contribuyente sigue, en buena medida, declarando y la Administración continúa ejerciendo en régimen de casi exclusividad —con importantes excepciones, como el IVA— las tareas de liquidación. De igual modo, las obligaciones de realizar prestaciones a cuenta de los impuestos directos, mediante retenciones en la fuente, no está tan extendida como en España, quedando al margen, por ejemplo, la mayoría de los rendimientos salariales. El empresario, eso sí, tiene obligación de hacer una declaración anual de los sueldos que ha satisfecho, pero sin que dicho deber formal lleve aparejado la realización de una prestación material a cuenta de los impuestos directos de sus empleados.

En lógica consonancia con todo ello el Derecho francés, en cuanto a los derechos del contribuyente en los procedimientos de declaración y liquidación, ha puesto un especial acento en garantizar la confidencialidad de la información que se facilita, tipificando como delito su difusión, y en limitar su provisión, confiriendo un contenido al secreto profesional y al derecho a la libertad de empresa sólida y extenso.

En la liquidación de los impuestos la Administración está vinculada por sus propias interpretaciones; se hallen éstas contenidas en documentos generales, decisiones específicas o cualquier medio que pueda interpretarse como manifestación de una doctrina administrativa.

3.3. Procedimientos de inspección

También en Francia se hace una distinción sustancial entre los procedimientos encaminados a la verificación de los datos declarados o a la investigación de nuevos hechos, y los seguidos en relación a la represión penal del delito de fraude fiscal. En estos segundos el contribuyente viene asistido, desde su inicio, de las especiales garantías —presunción de inocencia, derecho a no inculparse, control judicial de todas las actuaciones, etcétera— construidas en el Derecho sancionador.

Entre las facultades que se le atribuyen a la Inspección en el ejercicio de sus funciones se encuentra una que aparece limitada en Derecho español: la posibilidad de exigir la entrada en los locales de negocio, que no se consideran domicilio, sin autorización judicial. Por el contrario, el procedimiento prevé, inexcusablemente, su inicio mediante comunicación en la que se informe al contribuyente de sus derechos y de la posibilidad de recurrir a los servicios de un asesor y tiene una vida limitada: tres meses para pequeñas empresas (menos de 3 millones de francos de cifra de negocios).

Para los ciudadanos que no realizan actividades empresariales el procedimiento de inspección se asemeja mucho al que en España realizan los órganos de gestión bajo la denominación de comprobación abreviada. Con una particularidad. Si no se da razón de la documentación o aclaraciones requeridas en el plazo de dos meses la Administración aplica un procedimiento indiciario (*taxation d'office*) cuya contradicción en un eventual contencioso dista mucho de ser asequible. Se asemejaría a la estimación indirecta vigente en Derecho español.

En otro sentido, se prevé un procedimiento especial de examen de conjunto de la situa-

ción del contribuyente (*ESPF: examen contradictoire de l'ensemble de la situation fiscale personnelle*) destinado a examinar la coherencia entre declaraciones, tesorería, patrimonio y tren de vida. Este procedimiento no puede alargarse más de un año (28) y en su desarrollo el contribuyente no tiene obligación de informar sobre el movimiento de sus cuentas privadas.

Uno de los aspectos, en materia de inspección, en los que el Derecho francés se muestra especialmente riguroso es en garantizar el derecho del contribuyente a ser informado de su derecho a la asistencia de un especialista, a la contradicción verbal con el inspector y a recibir notificación precisa y motivación detallada de cuantos actos administrativos derivan del procedimiento.

3.4. Procedimientos sancionadores

En Francia el procedimiento penal en materia tributaria sigue el procedimiento común salvo en un aspecto crucial: su inicio. No puede instruirse sino por iniciativa de la Administración tributaria y previo dictamen favorable de una *Commission des infractions fiscales*, integrada por miembros del Consejo de Estado y del Tribunal de Cuentas ante la que el contribuyente puede hacer valer sus alegaciones.

En materia de infracciones administrativas se produce un solapamiento con los procedimientos de inspección y no es clara la tipificación de los ilícitos. Como nota singular el Consejo de Estado (29) ha admitido la aplicación en materia tributaria de la Convención Europea de Derechos del Hombre y, en concreto, de su artículo 6.

3.5. Procedimientos de resolución de litigios

Se contempla, en primer lugar, la posibilidad de reconducir la resolución de las dife-

(28) El art. L. 12 del LPF limita la duración del procedimiento ESFP a un año, prorrogable un mes más en determinadas circunstancias.

(29) CE, Avis 164008, de 31 de marzo de 1995.

rencias sobre cuestiones de hecho a un procedimiento arbitral, que se sustancia ante una *Commission departementale des impôts*, compuesto paritariamente por representantes de la Administración y de los contribuyentes. El dictamen de tales comisiones, no siendo vinculante, es normalmente aceptado por el órgano de liquidación. Este procedimiento se sustancia una vez presentada al contribuyente la propuesta de liquidación, elaborada a partir de las investigaciones llevadas a cabo y de las alegaciones que en el desarrollo del procedimiento se hayan presentado.

Substanciado, en su caso, el trámite arbitral, el órgano de liquidación dicta el acto correspondiente, susceptible de reclamación administrativa ante el *directeur des services fiscaux*. En esta primera reclamación se puede obtener la suspensión del acto, garantizando por cualquier medio su ejecución, manteniéndose ésta en tanto no adquiera el acto firmeza administrativa o, en su caso, judicial. Esta primera reclamación administrativa se resuelve por silencio administrativo negativo cumplido el plazo de seis meses. Si se decide esperar a la resolución expresa, que suele demorarse varios años, se disponen de dos meses para reclamar ante los tribunales. Durante todo este tiempo el contribuyente puede, y de hecho se hace, negociar directamente su caso con los servicios de administración tributaria al objeto de concertar una resolución satisfactoria para ambas partes.

4. EL ESTATUTO DEL CONTRIBUYENTE EN ALEMANIA

La República Federal Alemana no dispone de una normativa *específica* dirigida a regular los derechos y garantías de los ciudadanos ante la Administración tributaria. Debe tenerse presente que el denominado *estatuto del contribuyente* encuentra su regulación natural en el seno de las normas configuradoras de los procedimientos tributarios, y que en Alemania tales normas se encuentran codificadas desde 1919 en la Ordenanza Tributaria (en la Actuali-

dad en la Ordenanza Tributaria —Abgabennordnung— de 1977, que citaremos como AO).

En España y en otros países europeos, el esfuerzo por codificar las garantías del contribuyente responde a ciertas anomalías ocasionadas por las transformaciones de los procedimientos tributarios: la gestión tributaria ha adquirido un carácter *masivo*. De este modo, el peso de la gestión tributaria se ha desplazado sobre el contribuyente, al tiempo que la Administración ha reforzado sus potestades exorbitantes para poder garantizar el cumplimiento generalizado del deber de contribuir y luchar frente a unas posibilidades de fraude cada vez más complejas. Así se ha producido un cierto desequilibrio, atribuyéndose a veces a los contribuyentes la posición de *súbditos fiscales* en aras de garantizar los ingresos presupuestarios (30).

Pensamos que la ordenanza tributaria de 1977, sin constituir un modelo perfecto, ofrecía un sistema relativamente equilibrado de potestades administrativas y garantías para el ciudadano. No obstante, los males de la gestión masiva también se han hecho patentes en la República Federal. De este modo, han surgido reacciones legislativas dirigidas a garantizar la privacidad de ciertos datos, a introducir elementos convencionales en el procedimiento y a acelerar el trámite de los recursos para garantizar la tutela judicial efectiva.

Desde la perspectiva del lector español, resulta tan interesante analizar estas medidas —instrumentadas mediante reformas de la AO y de la Ordenanza de los Tribunales Financieros (*Finanzgerichtsordnung* - FGO)— como analizar otros preceptos menos novedosos que garantizan el *estatuto* del contribuyente. Además, la Ordenanza Tributaria sigue conservando una notable estabilidad —envidiable desde el punto de vista de la seguridad jurídica— si comparamos sus reformas con el vendaval que ha sufrido nuestra Ley General

Tributaria en los últimos quince años. En esta nota utilizaremos una sistemática *similar* a la adoptada por nuestra Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente (31), con algunas modificaciones de carácter sistemático: analizaremos los principios generales de los procedimientos tributarios (excluido el principio de legalidad, que desborda el objeto de este trabajo), los derechos y garantías en los procedimientos de inspección, recaudación, imposición de sanciones y en las normas reguladoras de los recursos administrativos y judiciales, todo ello, naturalmente, sin ánimo exhaustivo.

4. 1. Principios generales

A. Igualdad

La Ley Fundamental de Bonn (*Grundgesetz* - GG) garantiza los principios de legalidad (art. 20 III GG) y de igualdad en aplicación de la ley (art. 3 I GG). Esto supone que la tarea de la Administración tributaria debe orientarse, en último término, a la consecución del Estado de Derecho y no a objetivos meramente fiscales o presupuestarios (32). En palabras de TIPKE y LANG, las administraciones tributarias deberían considerarse como fiduciarias de la comunidad solidaria de los contribuyentes (*Treuhänder für die Solidargemeinschaft der Steuerzahler*) (33). La Administración debe ofrecer a cada ciudadano la seguridad de que los demás cumplen con sus obligaciones tributarias, sin necesidad de lesionar para ello los principios del Estado de Derecho.

Dado que el carácter masivo de las obligaciones tributarias no permite realizar un control *actual* sobre el cumplimiento de cada una de ellas, algún autor ha sugerido que la Administración tributaria quede sometida al principio de *economía*, de modo que su objetivo consista en obtener la máxima recauda-

ción con el mínimo coste posible (J. ISENSEE) (34).

Una aparente aplicación de este principio estaría en la Instrucción Administrativa sobre Inspección de Empresas (*Betriebsprüfungsordnung* de 17 de diciembre de 1987) que establece cuatro grupos de contribuyentes (grandes (35), medianos, pequeños y muy pequeños) diferenciando entre ellos la frecuencia y el período de comprobación. Mientras que en las grandes empresas las inspecciones deben retrotraerse al último período no comprobado, en los demás casos abarcan un lapso de tres años. La frecuencia de las inspecciones varía entre los diversos Länder, pero puede señalarse que para las medianas empresas se sitúa alrededor de 12,2 años por término medio. Para las pequeñas y muy pequeñas de 22,6 a 63,5 años. Según el Tribunal Federal Financiero esta diferenciación es constitucional (BFH BStBl. II 90, 721, 724) (36). No obstante, debe tenerse presente que la *medida* del control no debería ser el tamaño de la empresa sino el riesgo de fraude (es decir la necesidad de control o *Kontrollbedürfnis*) (37) que se produzca. Razones de practicabilidad pueden justificar que se preste una especial atención a los grandes contribuyentes, pero tal medida debe combinarse con inspecciones en supuestos concretos que se consideren necesarios, posibilidad admitida por el Tribunal Federal Financiero (38). En todo caso, no parece que el principio de igualdad sea compatible con el principio de economía como criterio preva-

lente en el desarrollo de los procedimientos tributarios (39).

B. Proporcionalidad

No puede negarse la existencia de tensiones entre la exigencia de igualdad en la aplicación de los impuestos y los derechos individuales de cada contribuyente. Estas tensiones deben resolverse con arreglo al principio de proporcionalidad. Dicha máxima actúa como *Schranken-Schranke*, es decir, como *límite de los límites* que el legislador puede imponer al ejercicio de los derechos constitucionales (40). Como es de sobra conocido, la proporcionalidad implica una triple exigencia: *idoneidad* de los límites para conseguir el fin que lo justifica; *necesidad* o *restricción mínima de dichos derechos*, de modo que a igualdad de costes y eficacia se elija la medida menos restrictiva, y *proporcionalidad en sentido estricto*, que requiere realizar una concreta ponderación de los bienes jurídicos en conflicto en el caso concreto (41).

Este principio encuentra reflejo en la Ordenanza Tributaria y en su interpretación doctrinal y jurisprudencial. Así, no se considera posible realizar actuaciones investigadoras sin fundamento alguno, si bien basta con que existan indicios basados en las reglas generales de la experiencia administrativa para iniciar una investigación penal en materia tributaria (42). También son posibles «controles profilácticos» realizados mediante técnicas de muestreo (43).

(34) J. ISENSEE, *Die typisierende Verwaltung. Gesetzesvollzug im Massenverfahren am Beispiel der typisierenden Betrachtungsweise des Steuerrechts*, Duncker & Humblot, Berlín, 1976, pp. 162-164.

(35) En cuanto a la inclusión en este grupo, cfr. la Instrucción del Ministerio Federal de Finanzas (*Bundesministerium für Finanzen, BMF*), de 2 de mayo de 1997 (BStBl. I, 1997, p. 576).

(36) Cfr. K. TIPKE - J. LANG, *Steuerrecht*, 16ª ed., cit., p. 851.

(37) Cfr. K. TIPKE, *Die Steuerrechtsordnung*, Otto Schmidt, Colonia, 1993, vol. III, p. 1220.

(38) BFH BStBl. 1985 II, 566, BStBl. 1989, II, 4, cit. por W. JAKOB, *Abgabenordnung*, C.H. Beck, Munich, 1991, p. 134, nota 7.

(39) Cfr. W. KRUSE, *Lehrbuch des Steuerrechts, I Allgemeiner Teil*, C.H. Beck, Munich, 1991, p. 320.

(40) Cfr. B. PIEROTH - B. SCHLINK, *Grundrechte. Staatsrecht II*, 11ª ed., CF Müller Verlag, Heidelberg, 1995, pp. 75-76.

(41) Cfr., entre otros muchos, W. JAKOB, ob cit., p. 23.

(42) Cfr. BFH BStBl. II 87, 484 y ss; BStBl. 88, 359, 361, corroborada por BVerfG HFR 89, 440; BStBl. II 91, 277, 278 (citadas por K. TIPKE - J. LANG, *Steuerrecht*, 15ª ed., Otto Schmidt, Colonia, 1996, pp. 724-725, nota 17).

(43) Cfr. K. TIPKE - J. LANG, *Steuerrecht*, 15ª ed., cit., p. 725.

(30) Cfr. la STC 76/1990, valorada negativamente por L. SÁNCHEZ SERRANO, «Los españoles, ¿súbditos fiscales?» (I), en *Impuestos*, 1992, p. 237; cfr. del mismo autor, *Tratado de Derecho financiero y tributario constitucional*, vol. I, Marcial Pons, Madrid, 1997, p. 78.

(31) Ley 1/1998, de 26 de febrero.

(32) Cfr. K. TIPKE - J. LANG, *Steuerrecht*, 16ª ed., Otto Schmidt, Köln, 1998, p. 786.

(33) *Ibidem*.

En la práctica, la notificación del inicio y extensión de las actuaciones inspectoras (*Prüfungsanordnung*) no requiere una motivación especial; basta con alegar el § 193 I AO, según el cual «será admisible la inspección cuando se trate de obligados tributarios que posean una explotación industrial, agrícola o forestal o ejerzan una profesión liberal» (se entiende que en estos casos la necesidad de inspección deriva de la naturaleza de las cosas) (44). En el caso de otros obligados tributarios la inspección será admisible «1.º cuando se refiera al deber de estos obligados tributarios de pagar o de retener e ingresar impuestos por cuenta ajena; o 2.º cuando sea necesario aclarar las circunstancias relevantes para la imposición y por la naturaleza y amplitud de los hechos que hayan de ser objeto de comprobación no sea adecuado practicarla en la oficina pública» (45). En este último caso el requerimiento deberá justificarse por qué no es adecuado realizar la comprobación en las oficinas públicas. Debe tenerse en cuenta que la notificación del inicio de las actuaciones inspectoras puede impugnarse separadamente, si bien sólo interrumpe el procedimiento cuando el interesado obtenga la suspensión de acuerdo conforme a las reglas del § 361 AO (46).

En particular están sometidos al control de proporcionalidad los deberes de colaboración con la Administración tributaria. Estos no son *idóneos* cuando el requerido no dispone de la información solicitada; no respetan el principio de *lesión mínima* cuando existen otros medios menos gravosos para obtener los datos solicitados, y son *desproporcionados* cuando lesionen el contenido esencial de los derechos fundamentales o hagan peligrar la existencia económica del contribuyente (47).

(44) Recordamos, no obstante, que la discrecionalidad administrativa en este punto se encuentra autolimitada por la *Betriebsprüfungsordnung* de 17 de diciembre de 1987.

(45) Traducción de C. PALAO TABOADA, *Ordenanza Tributaria Alemana*, IEF, Madrid, 1980, p. 158.

(46) Cfr. K. TIPKE - J. LANG, *Steuerrecht*, 16ª ed., cit., pp. 851-852.

(47) Cfr. K. TIPKE - J. LANG, *Steuerrecht*, 16ª ed., cit., p. 837.

La Ordenanza Tributaria establece un orden de prioridad de los deberes de colaboración para garantizar la proporcionalidad en su exigencia (§ 97 II 1 AO y § 93 I 3 AO). La Ordenanza diferencia entre la posición de los interesados en el procedimiento principal de investigación y los terceros. Los interesados (*Beteiligte*) no pueden negarse a colaborar, pero la información no puede exigirse con medios coactivos (los *Zwangsmittel* regulados en el § 328 AO) cuando se haya iniciado el procedimiento penal y el interesado pudiera autoinculparse (§ 393 I 2, 3 AO). En el ámbito de los terceros el principio de proporcionalidad implica mayores exigencias: así, pueden negarse a colaborar los parientes de los interesados (§ 101 AO), así como determinados profesionales y sus ayudantes (§ 102 I AO): sacerdotes, miembros de las asambleas parlamentarias, asesores jurídicos, asesores fiscales, auditores, médicos, farmacéuticos, comadronas (48) y psicoterapeutas (49); y también los periodistas en el ámbito del secreto periodístico, que no abarca la información relativa a la publicidad (50). Además, los terceros también tienen derecho a guardar silencio, cuando de otro modo pudieran autoinculparse o inculpar a sus familiares (§ 103 AO).

En el ámbito bancario, sólo es posible exigir información sobre terceros a la entidad bancaria en el caso de que no pueda obtenerse del interesado (§ 30a VAO) (51). Además, no puede obligarse a las instituciones de crédito a suministrar información con carácter general sobre las cuentas bancarias (§ 30a I) tampoco puede utilizar tales datos la Administración con respecto a terceros cuando los haya obtenido con ocasión de una inspección de la entidad bancaria (§ 30a III). Sin embargo, esta medida parece exceder los límites del principio de proporcionalidad y oponerse al principio de igualdad en la imposición (52). No obstante, la Sala

(48) No, en cambio, los veterinarios (BVerfGE 38, 312, 323 f.).

(49) Supuesto introducido por la Ley de 16 de junio de 1998 (BGBl. I, p. 1311).

(50) Cfr. K. TIPKE - J. LANG, *Steuerrecht*, 16ª ed., cit., p. 838.

(51) Precepto introducido por la Ley de 25 de julio de 1988 (BGBl. I, 1093).

(52) Cfr. W. H. KRUSE, *Lehrbuch*..., cit., p. 321.

VIII del Tribunal Federal Financiero considera que una interpretación conforme a la Constitución permite utilizar tales datos cuando exista un motivo suficientemente fundado, es decir, cuando existan sospechas fundadas de incumplimiento de obligaciones tributarias en supuestos concretos (53).

El § 200 III AO establece que «al reconocimiento de la empresa deberá ser convocado el titular de esta o su delegado» (54). De aquí deduce la doctrina que sólo puede consultarse a otros colaboradores de la empresa cuando el interesado (o las personas por él designadas) no suministre suficiente información (55).

El § 99 I AO señala que «los funcionarios encargados por la autoridad financiera de la práctica de la inspección ocular y los peritos designados de conformidad con los §§ 96 y 98 AO están facultados para entrar en fincas, locales, buques, recintos empresariales cerrados e instalaciones semejantes, durante el horario comercial y laboral habitual cuando sea necesario para realizar comprobaciones de interés tributario». Ahora bien, dichas medidas «no podrán ser ordenadas con el fin de investigar objetos desconocidos» (§ 99 II AO), es decir, para una *investigación en sentido estricto*. Además, el citado precepto establece que «únicamente podrá entrarse en una vivienda contra la voluntad de su titular a fin de evitar riesgos inminentes contra la seguridad y el orden públicos» (§ 99 I AO *in fine*) (56). Dado que este precepto se establece en interés del obligado, es posible que las actuaciones comprobadoras se desarrollen en su domicilio cuando no existe un local de negocios adecuado para la práctica de la inspección y el interesado opte porque la inspección se realice en

su vivienda en lugar de desarrollarse en las oficinas de la Administración (§ 200 II 1 AO).

El procedimiento de recaudación en vía de apremio también se rige por el principio de proporcionalidad o *interdicción de los excesos* (*Übermaßverbot*) (57). De acuerdo con la jurisprudencia constitucional, la Administración debe abstenerse de adoptar aquellas medidas cuyos efectos excedan claramente la protección del interés público (58). Así, entre los diversos medios de ejecución adecuados la Administración ha de elegir el menos gravoso para el contribuyente. Por otra parte el § 281 AO, relativo a la ejecución de bienes muebles señala que «no podrá embargarse más de lo necesario para cubrir las cantidades a recaudar y las costas de la ejecución» (apartado segundo) y que «no se llevará a cabo el embargo cuando la realización de los bienes embargables no arroje presumiblemente un excedente sobre las costas de la ejecución» (apartado tercero) (59).

C. Buena fe

La buena fe en el desenvolvimiento de las relaciones jurídicas constituye un principio general del derecho basado en las exigencias de la Justicia y de la naturaleza humana (60). Un sector importante de la doctrina alemana lo considera una concreción del *principio del Estado de Derecho*, del que derivan otros subprincipios cada vez más concretos: seguridad jurídica, confianza legítima y buena fe (confianza legítima en la actuación de la obra

(57) Cfr. K. TIPKE - J. LANG, *Steuerrecht*, 16ª ed., cit., p. 883.

(58) BVerfGE 48, 396, 400; 61, 126, 134, cit., por K. TIPKE - J. LANG, *Steuerrecht*, 16ª ed., cit., p. 882. Cfr. también K. TIPKE - W. KRUSE, *Abgabenordnung. Finanzgerichtsordnung Kommentar* (en adelante citado como AO), Otto Schmidt, Köln, (edición de hojas intercambiables) § 249, mrg. 7.

(59) Traducción de C. PALAO TABOADA, *Ordenanza tributaria*, cit., p. 195.

(60) Cfr. P.M. HERRERA MOLINA - P. CHICO DE LA CÁMARA, «El principio de buena fe en Derecho tributario», en *XIX Jornadas Latino-Americanas de Derecho Tributario*, Livro 2, AFP-ILADT, Lisboa, 1998, pp. 305 y ss. Reproducimos aquí algunas de las consideraciones de dicho trabajo.

(53) BStBl II 1997, 499, cit. por D. BIRK, *Steuerrecht*, 2ª ed., C.F. Müller, Heidelberg, 1999, mrg. 433 y nota 106, quien considera que la sentencia excede los límites de la interpretación, por ir directamente en contra de la letra y el sentido del precepto. Cfr. también K. TIPKE - J. LANG, *Steuerrecht*, 16ª ed., cit., p. 839.

(54) Traducción de C. PALAO TABOADA, *Ordenanza*..., cit., p. 161.

(55) Cfr. K. TIPKE - J. LANG, *Steuerrecht*, 16ª ed., cit., p. 852.

(56) Traducción de C. PALAO TABOADA, *Ordenanza*..., cit., p. 104.

parte en el seno de una concreta relación jurídica (61). Los autores que siguen esta tesis estiman que el principio de buena fe tiene rango constitucional, por lo que —en caso de conflicto— podría llegar a primar sobre otros principios de igual rango, como la legalidad administrativa.

No obstante, aunque no es habitual discutir la «proximidad» entre el principio de buena fe y el de seguridad jurídica, existen autores y jurisprudencia comparada que niegan al primero rango constitucional, afirmando que sólo podrá entrar en juego en el ámbito ocupado por la discrecionalidad administrativa, o en otros supuestos excepcionales.

Así, —según OSWALD— el Tribunal Constitucional alemán ha señalado incidentalmente en una diligencia relativa al asunto 1 BvR 29/60 que el principio de buena fe no tiene rango constitucional. Con anterioridad, el Tribunal Federal Financiero había considerado la buena fe como objeto de un principio constitucional (S. de 25.3.1954, BStBl. III 1954, p. 241, 242). En relación a esta sentencia el Tribunal Constitucional ha señalado que «tal vez resulte defendible que ciertos elementos del principio del Estado de Derecho son expresión del principio de buena fe; pero sería erróneo considerar (...) que todo el ámbito de aplicación del principio general de buena fe tiene relevancia constitucional» (diligencia no publicada de 26 de julio 1960) (62).

Por su parte, la doctrina austríaca considera mayoritariamente que la buena fe constituye un principio general del Derecho sin

(61) Cfr., con diversos matices, R. KREIBICH, *Der Grundsatz von Treu und Glauben im Steuerrecht. (Rechtsdogmatische Untersuchung seiner äußeren Bezüge und inneren Struktur, exemplarisch vertieft an den Grundsätzen der Verwirkung und des venire contra factum proprium)*, Heidelberg, C.F. Müller Juristischer Verlag, 1992, p. 28.

(62) Cfr. OSWALD, *Finanz-Rundschau*, 1966, pp. 344 y ss., citado por R. KREIBICH, *Der Grundsatz von Treu und Glauben im Steuerrecht. (Rechtsdogmatische Untersuchung seiner äußeren Bezüge und inneren Struktur, exemplarisch vertieft an den Grundsätzen der Verwirkung und des venire contra factum proprium)*, Heidelberg, C.F. Müller Juristischer Verlag, 1992, p. 29.

rango constitucional, por lo que debe ceder frente al principio de legalidad (63).

Lo que sucede —como han señalado con acierto TIPKE y LANG— es que, desde cierto punto de vista, el principio de buena fe es más amplio que el de protección de la confianza, pues también vincula al contribuyente frente a la Administración, aunque por otra parte es más restringido, pues se refiere sólo a relaciones jurídicas concretas (64).

El principio de buena fe constituye un concepto jurídico indeterminado (65) que proyecta su eficacia sobre las distintas fases de una relación jurídica concreta (nacimiento, ejercicio, extinción). Un sector de la doctrina alemana ha puesto especial énfasis en destacar que la exigencia de «buena fe en el ejercicio de las potestades administrativas» no supone atribuir a la Administración un especial margen de discrecionalidad en el cumplimiento de sus funciones (66). Es más, el principio de buena fe no limita su eficacia al ámbito de las facultades discrecionales de la Administración (67), aunque tenga en ellas especial importancia.

(63) Cfr. W. DORALT — H.G. RUPPE, *Grundriß des österreichischen Steuerrechts*, II, 2ª ed., Viena, Manzsche Verlags- und Universitätsbuchhandlung Wirtschaftsverlag Dr. Anton Orac, 1988, p. 152, con cita de las sentencias del Tribunal Superior Administrativo (VwGH) de 16.9.1982, y 14.4.1986.

(64) Cfr. K. TIPKE — J. LANG, *Steuerrecht*, 16ª ed., cit., p. 792.

(65) Cfr. H. VOGEL, *Treu und Glauben im Steuer- und Zollrecht*, Friburgo, Rudolf Haufe Verlag, 1960, p. 7; G. MATTERN, «Grundsätzliches zu Treu und Glauben im Steuerrecht», en la obra coordinada por F. MAYER, *Staat und Gesellschaft. Festgabe für Günther Küchenhoff*, Gottinga, Verlag Otto Schwartz, 1967, p. 45.

(66) G. MATTERN, «Treu und Glauben im Steuerrecht», en la obra coordinada por E. HEINEN, *Steuern und Unternehmenspolitik, Festschrift für E. Auferman*, Wiesbaden, Betriebswirtschaftlicher Verlag Dr. Th. Gabler, 1958, p. 67; del mismo autor, «Grundsätzliches zu Treu und Glauben...», cit., p. 45.

(67) Cfr. G. MATTERN, «Treu und Glauben...», p. 67; en su opinión, el principio de buena fe en derecho tributario no sólo opera en el ámbito de la discrecionalidad administrativa, sino en aquellos casos en que no se contradice un «precepto imperativo» (*zwingende Vorschrift*), concepto que según el

En el Derecho alemán se alude al principio de buena fe con la expresión *Grundsatz von Treu und Glauben* (principio de fidelidad y fe): fidelidad en el sentido de respetar la confianza depositada por la otra parte y fe que implica otorgar confianza a la otra parte (68). A juicio de TIPKE y LANG, el principio entra en juego cuando la Administración lleva a cabo cierta conducta (*Vertrauenstatbestand*) a causa de la cual (*Kausalitätserfordernis*) el contribuyente ha confiado (*Vertrauensbildung*) y ha realizado actuaciones concretas (*Vertrauensbetätigung*) (69). En realidad, basta con estos elementos para que despliegue su eficacia el principio de buena fe, pero es ante la *actuación contraria a la buena fe*, la que llevará a alegar la violación del principio y pondrá en marcha la reacción del ordenamiento (70).

Podemos distinguir dos tipos de supuestos: aquellos en que se confía en la genérica conducta que cabe esperar de un sujeto *por el hecho de ser parte en determinada relación jurídica* (buena fe en sentido amplio), y aquellos otros en que se contradicen actos concretos que modulan dicha relación (buena fe en sentido estricto o doctrina de los propios actos).

El principio de buena fe en sentido amplio se asemeja mucho a la doctrina del abuso del derecho o la desviación de poder. A nuestro juicio, la principal diferencia radica en el *punto de vista* desde el que se analiza la conducta. Si se tiene en cuenta la finalidad de las facultades que constituyen el derecho estaremos ante el abuso del derecho o la desviación de poder; si atendemos a la confianza de una de las partes en que la otra ejercerá sus facultades de acuerdo con la finalidad que las jus-

autor es más restringido que el de *ius cogens*, pues se limita a aquellos preceptos cuya lesión provoca serias deficiencias (*schwere Mängel*) (p. 47). Esto significa que la tolerancia de una conducta ilegal por parte de la Administración, no supone que deba seguir tolerándola en el futuro («Grundsätzliches zu Treu und Glauben», pp. 47-48).

(68) R. KREIBICH, *Der Grundsatz...*, cit., p. 5.

(69) Cfr. K. TIPKE — J. LANG, *Steuerrecht*, 15ª ed., Colonia, Otto Schmidt, 1996, p. 726.

(70) Cfr. J. GONZÁLEZ PÉREZ, *El principio de la buena fe en el Derecho administrativo*, 2ª ed., Madrid, Civitas, 1989, p. 76-77.

tífica entrará en juego el principio de buena fe.

El hecho a que nos hemos referido debe ser la causa de la confianza de la otra parte. Ello exige que el hecho sea apto para generar la confianza (v.gr. la respuesta a una consulta no vinculante no genera confianza en que la Administración seguirá el criterio indicado) y que llegue al conocimiento de la otra parte.

La doctrina alemana discute si el principio se lesiona cuando la Administración actúa en contra de lo que se desprende objetivamente de sus propios actos, o si es preciso probar que el contribuyente ha confiado en el actuar administrativo, adoptando, por ejemplo, determinadas disposiciones patrimoniales (71). La tesis objetiva tiene en su favor el eliminar dificultades de prueba. Aunque tales dificultades desaparecen si se entiende que el principio sólo entra en juego cuando el interesado ha dispuesto de su patrimonio de acuerdo con los hechos en que confiaba.

Según la jurisprudencia del Tribunal Federal Financiero alemán, el principio de buena fe actúa cuando el interesado ha realizado actos de disposición concretos de carácter económico o jurídico (72), lo que hace innecesario probar si existía una situación de confianza. En la doctrina se discute si la existencia de un acto de disposición es un elemento constitutivo de la lesión del principio de buena fe o si constituye un mero indicio de que se ha quebrantado la confianza legítima. A juicio de SEER, esta cuestión no tiene gran relevancia práctica, pues el principio de buena fe exige una ponderación entre el interés público (v.gr. el principio de legalidad) y la protección de la confianza individual, y dicha protección tendrá más peso en la medida en que el interesa-

(71) R. KREIBICH, *Der Grundsatz von Treu und Glauben...*, cit., p. 175-176.

(72) Cfr. R. SEER, *Verständigungen in Steuerungsverfahren*, Köln, Otto Schmidt, 1996, pp. 458-459, con cita de la sentencia del BFH de 29.10.87, BStBl. II 1988, p. 121 (los actos de disposición pueden ser de carácter jurídico o económico) y de las sentencias del BFH de 15.12.88, BStBl. II 1989, pp. 363, 364 y de 5.9.90, BFH/NV 1991, pp. 217, 218 (el acto de disposición tiene carácter constitutivo para que puedan deducirse consecuencias jurídicas del principio general de buena fe).

do haya actuado ya de acuerdo con los datos en que confiaba (73).

El principio de buena fe se quebranta cuando la otra parte defrauda la confianza derivada de su posición en una concreta situación jurídica (buena fe en sentido amplio) o de sus actos (buena fe en sentido estricto).

¿Supone la lesión del principio de buena fe un *animus* especial, o tiene un contenido meramente objetivo? El principio de buena fe supone una relación entre quien actúa con el ánimo de cumplir sus obligaciones lealmente (*Treu*) y quien confía que la otra parte actuará del modo que corresponde a una persona leal en el seno de esa relación jurídica (*Glauben*). Si la primera parte no actúa con un ánimo leal, se verá defraudada la confianza de la segunda parte, pero esto sucederá también cuando las circunstancias externas impidan a la primera parte el desarrollo de su actuación en los términos esperados.

Curiosamente en el caso alemán no existe un precepto expreso que declare aplicable el principio de buena fe al ámbito tributario (74). Con motivo de los trabajos de elaboración de la vigente Ordenanza Tributaria, el profesor TIPKE propuso introducir un precepto con la siguiente redacción: «Las Administraciones tributarias y los obligados tributarios han de

(73) R. SEER, *Verständigungen...*, cit., pp. 460-461.

(74) En el Derecho suizo sí encontramos algunos ejemplos de normas que reconocían la aplicación del principio de buena fe en materia tributaria. La Ley de Impuestos municipales y estatales de Sankt Gallen de 14 de marzo de 1944 señalaba en su art. 2.1, que «Los preceptos de esta ley deben aplicarse y cumplirse de acuerdo con la buena fe», en parecidos términos se expresaba el art. 58.1 de la Ley tributaria del Cantón de Graubünden, de 16 de diciembre de 1945 (W. GEERING, «Von Treu und Glauben im Steuerrecht (Versuch eines Beitrages zu Auslegungsfragen)», en H. NAUER — M. BAUMANN, *Von der Steuer in der Demokratie, Festschrift zum 70. Geburtstag von Prof. Dr. Ernst Blumenstein*, Zürich, Polygraphischer Verlag AG, 1946, p. 126, nota 3). Sin embargo, la doctrina suiza se muestra crítica hacia tales preceptos y considera que el principio de buena fe sólo resultará aplicable en supuestos excepcionales (W. GEERING, «Von Treu und Glauben...», cit., p. 138).

ejercitar sus derechos y deberes según las exigencias de la buena fe» (75).

El que no se admitiese tal propuesta puede responder —según KREIBICH— al intento de limitar la eficacia del principio en materia tributaria, pues la Ordenanza tributaria se limita a recoger algunas reglas concretas inspiradas en el principio de buena fe: el § 174 AO, relativo a la revocación o modificación de liquidaciones que reflejen unos mismos hechos de manera contradictoria (76); el § 176 AO que, en los casos de revocación o modificación de liquidaciones tributarias impide tener en cuenta en perjuicio del obligado el que se haya declarado la inconstitucionalidad o ilegalidad de la norma en la que se basaron aquellas (77); y el § 204 AO, que regula las manifestaciones vinculantes sobre el régimen tributario aplicable realizadas en virtud de una inspección (78). Esto explica que, en opinión de PAULICK, la buena fe se cuente entre los «principios importantes regulados en la Ordenanza Tributaria» (79).

La jurisprudencia alemana considera lesionado el principio de buena fe cuando la Administración manifiesta dudas al contribuyente sobre el procedimiento adecuado para solicitar la devolución de un tributo y rechaza después dicha solicitud argumentando que no se ha utilizado el cauce adecuado (80). Los tribunales alemanes también han indicado que el plazo para acogerse a un beneficio fiscal no empieza a correr hasta que el contribuyente no tenga constancia de que puede ejercitar su derecho cuando no lo haya solicitado por comunicarle

(75) K. TIPKE, *Finanzrundschau*, 1970, p. 386, cit. por R. KREIBICH, *Der Grundsatz von Treu und Glauben...*, cit., p. 18.

(76) Cfr. C. PALAO TABOADA, *Ordenanza...*, cit., pp. 146-147.

(77) Cfr. C. PALAO TABOADA, *Ordenanza...*, cit., pp. 147-148.

(78) Cfr. C. PALAO TABOADA, *Ordenanza...*, cit., pp. 162-163.

(79) Cfr. H. PAULICK, *La Ordenanza Tributaria de la República Federal Alemana. Su función y significado para el Derecho tributario*, en C. PALAO TABOADA, *Ordenanza...*, cit., pp. 50-51.

(80) Cit. por L. HESSDÖRFER, *Der Grundsatz von Treu und Glauben im Abgabenrecht*, Basel, Vereinigung Schweizerischer Unternehmen in Deutschland, 1961, p. 44.

la Administración de forma engañosa que no reunía los requisitos para ello (81).

La doctrina alemana se refiere también a la figura de la «decadencia por retraso desleal» (*Verwirkung*) como manifestación del principio de buena fe y aplicación concreta de la prohibición de ir contra los propios actos (82). La decadencia por retraso desleal se produce cuando la inactividad del titular de un derecho crea una situación de confianza «que tras el transcurso del tiempo hace que deba considerarse desleal el ejercicio de tal derecho» (83). La jurisprudencia alemana considera que el retraso desleal está compuesto por dos elementos: un elemento temporal (*Zeitmoment*), la prolongada inactividad del titular del derecho; y un elemento circunstancial (*Umstandmoment*), determinada conducta del titular del derecho que fundamenta la confianza del obligado. No obstante se ha señalado que el elemento temporal tiene un valor secundario, puesto que la delimitación temporal de los derechos corresponde en primer término a la prescripción (84). La doctrina y jurisprudencia discuten si es necesario que el obligado pudiera confiar en la conducta de la Administración (tesis objetiva), o si es preciso que haya confiado en determinada conducta (tesis subjetiva) predominando la tesis objetiva para evitar problemas de prueba (85).

(81) *Ibidem*.

(82) Téngase presente que los efectos son diferentes. En el retraso desleal se produce una extinción de los derechos, mientras que en el *venire contra factum proprium*, puede conservarse ese derecho; cfr. R. KREIBICH, *Der Grundsatz...*, cit., p. 195.

(83) Cfr. R. KREIBICH, *Der Grundsatz...*, cit., p. 160; H.J. WOLFF — O. BACHOF — R. STÖBER, *Verwaltungsrecht*, vol. I, 10 ed. Munich, C.H. Beck, 1994, p. 480.

(84) Sin embargo, para KREIBICH el elemento temporal es ajeno al principio de buena fe. La consecuencia es que el elemento temporal no puede tener una función constitutiva, aunque puede modular los efectos del retraso desleal. Por consiguiente, no tiene sentido señalar plazos concretos para que una conducta se considere retraso desleal (*Der Grundsatz...*, cit., p. 162 y ss.).

(85) *Ibidem*, p. 175. Sin embargo, para TIPKE, en la *Verwirkung*, la conducta que hace nacer la confianza consiste en un no hacer, en una inactividad

También puede considerarse una manifestación indirecta del principio de buena fe el deber de información y asistencia al contribuyente por parte de órganos administrativos, ya que la Administración no debe inducir a error al contribuyente para obtener una mayor recaudación tributaria, sino de garantizar el cumplimiento de las obligaciones previstas en la ley. Con arreglo al § 89 AO «la autoridad financiera incitará a la presentación de declaraciones, la formulación de solicitudes o a la rectificación de unas y otras, cuando sea manifiesto que la omisión o la incorrección se han debido sólo a inadvertencia o ignorancia. Siempre que sea necesario, dará aquella información sobre los derechos y obligaciones que incumben al interesado en el procedimiento administrativo» (86).

D. Derecho a la audiencia y a la prueba. Especial referencia a los acuerdos sobre cuestiones de hecho

La doctrina alemana considera el derecho a la audiencia como una exigencia del Estado de Derecho que sólo rige con plenitud en el ámbito procesal. En el seno de los procedimientos tributarios tiene un contenido mínimo regulado por el art. § 91 AO: «antes de dictar un acto administrativo que afecte a los derechos de un interesado, se deberá dar a éste la oportunidad de manifestarse respecto a los hechos relevantes para la decisión. Lo anterior rige especialmente cuando haya de discreparse sustancialmente en perjuicio del obligado tributario respecto de los hechos manifestados en la declaración tributaria» (párrafo primero). No obstante,

la inactividad de la Administración. Si esta inactividad perdura hasta el punto de que el obligado, en función de las circunstancias —desde su punto de vista— puede extraer la conclusión de que la Administración ya no actuará frente a él, en particular, que ya no le exigirá una deuda, y esto le lleva a disponer de su patrimonio, se producirá una cadencia del crédito, y ya no podrá exigirse (cfr. K. TIPKE, *Die Steuerrechtsordnung*, cit., vol. I, p. 231).

(86) Traducción de C. PALAO TABOADA, *Ordenanza...*, cit., p. 98.

«podrá prescindirse de oír al interesado cuando, a juzgar por las circunstancias del caso concreto, ello no sea necesario...» (párrafo segundo, que incluye un elenco ejemplificativo). «No tendrá lugar la audiencia de un interesado cuando a ella se oponga un interés público imperioso» (párrafo tercero) (87). El citado precepto no atribuye al interesado derecho a manifestar su opinión sobre cuestiones puramente jurídicas (sólo sobre cuestiones de hecho) y además, el quebrantamiento del § 91 AO tan solo da lugar a una anulabilidad de carácter subsanable (88).

Ahora bien, el derecho a la audiencia no sólo está en relación con la tutela jurídica del ciudadano, sino que cumple una función conciliadora (*Befriedungsfunktion*) que tiende a reducir la litigiosidad, beneficiándose así también la propia Administración. De ahí que en el procedimiento inspector adquiera especial importancia la denominada «entrevista final» (*Schlussbesprechung*) en la que «se discutirán especialmente los hechos controvertidos, así como la calificación jurídica de los datos comprobados en la inspección y sus consecuencias tributarias» (§ 201 I AO) (89). Con frecuencia dicha entrevista desemboca en un «acuerdo sobre los hechos» cuya prueba resulta controvertida (*tatsächliche Verständigung*) (90). La propia Instrucción administrativa sobre aplicación de la Ordenanza Tributaria insta a los funcionarios a llegar a un acuerdo sobre los hechos cuando existan dificultades de prueba (91).

La jurisprudencia niega que estos acuerdos puedan afectar a la interpretación de las

(87) Traducción de C. PALAO TABOADA, *Ordenanza...*, cit., p. 99.

(88) Cfr. K. TIPKE — J. LANG, *Steuerrecht*, 16ª ed., cit., p. 791.

(89) Traducción de C. PALAO TABOADA, *Ordenanza...*, cit., p. 161.

(90) Cfr. R. SEER, *Verständigungen*, p. 143; K. TIPKE — J. LANG, *Steuerrecht*, 16ª ed. cit., p. 853.

(91) Cfr. la instrucción sobre el § 88 AO de la *Anwendungserlaß zur Abgabenordnung 1977*, de 15 de julio de 1998 (BStBl. I, p. 630). En este punto el texto es idéntico al de la *AO-Anwendungserlaß* de 24 de septiembre de 1987, BStBl. I, 664, comentada por K. TIPKE, *Die Steuerrechtsordnung*, cit., vol. II, p. 1218.

normas (92). No obstante la doctrina critica esta distinción pues en determinados casos —como la valoración de la base imponible— las cuestiones de hecho y de derecho resultan inseparables (93). Además, los acuerdos sobre los hechos se llevan a cabo teniendo en cuenta la aplicación de las normas derivada de tales hechos (94). Como límites para la adopción de estos acuerdos se exige que los hechos sean inciertos, que el acuerdo no conduzca a una liquidación claramente incorrecta y que el contribuyente no haya ocultado hechos ni la Administración haya omitido su deber de investigación. Además no pueden eludirse las reglas sobre la carga de la prueba (en sentido objetivo) previstas en la ley (95). La jurisprudencia entiende que el carácter vinculante de los «acuerdos sobre los hechos» deriva del principio de buena fe, pero la doctrina tiende a atribuirles el carácter de contratos de derecho público (aunque para ello ambas partes deben haber manifestado la voluntad de obligarse jurídicamente; por tanto la entrevista final y el acuerdo sobre los hechos no son conceptos idénticos) (96).

La eficacia práctica de la «entrevista final» en el procedimiento inspector ha tenido reflejo en la reforma de 1994, que ha introducido una figura semejante (*Erörterung des Sach- und Rechtsstands*, es decir, discusión sobre las circunstancias de hecho y de derecho) en el seno del procedimiento de revisión. El nuevo § 364a AO, introducido por la

(92) Sentencias del BFH de 11 de diciembre de 1984 (BStBl. II 1985, 354, 358), 6 de febrero de 1991 (BStBl. II 1991, 673), 23 de mayo de 1991 (BFH/NV 1991, 846, 848). Cit. por R. SEER, *Verständigungen in Steuerverfahren*, Verlag Dr. Otto Schmidt, Colonia, 1996, p. 206.

(93) Cfr. R. SEER, *Verständigungen*, cit., pp. 210 y ss.; K. TIPKE — J. LANG, *Steuerrecht*, cit., p. 731; J.N. STOLTERFOHT, «Vereinfachender Gesetzesvollzug durch die Verwaltung — Die Verständigungsvereinbarung als Methodenproblem —», en la obra colectiva dirigida por P. FISCHER, *Steuervereinfachung*, Otto Schmidt, Colonia, 1998, pp. 253-254.

(94) Cfr. D. BIRK, *Steuerrecht*, 2ª ed., cit., mrg. 417.

(95) Cfr. K. TIPKE — J. LANG, *Steuerrecht*, 16ª ed., cit., p. 799.

(96) Cfr. R. SEER, *Verständigungen...*, cit., pp. 108-109.

Ley de 24 de junio de 1994 (BGBl. I, 1405) establece, que a solicitud del interesado, la Administración debe conceder una entrevista para discutir las cuestiones de hecho y de derecho relativas al caso. Según TIPKE y LANG, este precepto tiene la doble finalidad de garantizar el derecho a la audiencia (§ 91 AO) y de facilitar la resolución de mutuo acuerdo del procedimiento (*einvernehmliche Erledigung*) (97). La Administración puede negarse sólo en caso en que resulte evidente una intención dilatoria. Además, la Administración puede invitar a la entrevista a otros interesados cuando esto resulte objetivamente útil, incluso contra el deseo del recurrente. Es posible actuar mediante representante, pero se recomienda una invitación a actuar personalmente cuando se trate de aclarar el supuesto de hecho y el recurrente sea su principal concedor. La negativa a la entrevista no puede impugnarse separadamente, pero puede alegarse la lesión del derecho a la audiencia el interponerse el recurso en vía jurisdiccional (98). Algún autor apunta la posibilidad de que la citada entrevista de lugar a la celebración de un contrato de derecho público que ponga fin al procedimiento con efectos vinculantes para ambas partes (99).

Paradójicamente, el deseo de agilizar la tramitación de los recursos ha llevado a limitar las facultades de realizar alegaciones. La propia Ley de 24 de junio de 1994 autoriza a la Administración a conceder al recurrente un plazo máximo para manifestar circunstancias de hecho, aclarar aspectos confusos, o aportar medios de prueba o documentos que esté obligado a entregar. Tras dicho plazo la Administración *no puede* tener en cuenta las indicaciones del contribuyente (la doctrina entiende que sí es posible utilizar en contra del contribuyente los datos aportados con posterioridad al término del plazo preclusivo, dado que el § 364b AO, que admite la *refor-*

(97) Cfr. K. TIPKE — J. LANG, *Steuerrecht*, 16ª ed., cit., p. 914.

(98) *Ibidem*.

(99) Cfr. R. SEER, *Verständigungen...*, cit., p. 143. La figura del contrato de derecho público aparece prevista expresamente en el § 224a AO como presupuesto para realizar el pago de la deuda tributaria mediante la entrega de obras de arte (cfr. D. BIRK, *Steuerrecht*, 2ª ed., cit., mrg. 241).

matio in peius) (100). El legislador justificó esta medida en el deseo de acelerar el procedimiento, pero su fundamento real está en sancionar el incumplimiento de los deberes de colaboración, que siguen obligando al interesado en la fase procedimental de impugnación administrativa. No obstante, en vía jurisdiccional *pueden* aceptarse nuevas pruebas cuando el Tribunal lo juzgue oportuno. Se produce así una descoordinación que puede ocasionar nuevos retrasos del proceso (con las consiguientes ventajas para el recurrente que persiga intenciones dilatorias).

Junto a la limitación del derecho a la audiencia y ha realizar alegaciones, el legislador ha adoptado otras medidas de naturaleza distinta para agilizar los procesos. Así, la Ley de Reforma de los Tribunales Financieros de 21 de diciembre de 1992 (BGBl. I 92, 2109 y ss.) permite que la Sala atribuya a un juez la resolución de los casos que no sean especialmente relevantes, siempre que no haya mediado audiencia ante la propia Sala (101).

4.2. Algunas peculiaridades en los procedimientos de liquidación e inspección

A. Límites de la discrecionalidad en el inicio y desarrollo del procedimiento inspector

Hemos visto que los órganos inspectores disponen de una amplia discrecionalidad para iniciar el procedimiento y determinar su alcance (§ 88 I AO) (102), con el límite fundamental que imponen los principios de igualdad, buena fe y proporcionalidad (103).

(100) Cfr. K. TIPKE — J. LANG, *Steuerrecht*, 16ª ed., cit., p. 839. El precepto es valorado negativamente por D. BIRK, *Steuerrecht*, 2ª ed., cit., mrg. 514.

(101) Cfr. K. TIPKE — J. LANG, *Steuerrecht*, 16ª ed., cit., p. 920.

(102) Cfr. W.H. KRUSE, *Lehrbuch...*, cit., p. 322.

(103) Cfr. W. JAKOB, *Abgabenordnung*, cit., p. 42.

Además existen otras limitaciones específicas, como los presupuestos habilitantes de la inspección frente a contribuyentes distintos de los empresarios y profesionales (§ 193 AO) y los criterios sobre el ámbito temporal de las inspecciones en función del tamaño de la empresa (104).

En todo caso la inspección se somete al principio inquisitivo, en virtud del cual «el inspector deberá comprobar las circunstancias de hecho y de derecho determinantes del deber fiscal y de la cuantía del impuesto (fundamentos de la imposición) tanto en favor como en contra del contribuyente» (§ 199 I AO) (105) y al criterio general según el cual «cuando la autoridad financiera esté facultada para actuar discrecionalmente, deberá ejercitar su potestad discrecional de conformidad con el fin de la habilitación y con respecto de los límites legales de la discrecionalidad» (§ 5 AO) (106). Así, por ejemplo, el inicio de las actuaciones inspectoras sería desproporcionado, cuando desde el principio resulte evidente que dichas actuaciones no van a tener consecuencias tributarias (107).

El alcance de la inspección debe determinarse en el requerimiento inicial (*Prüfungsanordnung*). Dicho acto puede ser objeto de impugnación independiente que no produce de modo automático efectos suspensivos. No obstante, el recurrente puede solicitar la suspensión. La jurisprudencia es relativamente restrictiva a la hora de conceder la suspensión, aunque busca evitar hechos consumados que produzcan un perjuicio irreparable al recurrente (108).

(104) Cfr. W. JAKOB, *Abgabenordnung*, cit., pp. 132-133; con referencia a la Instrucción de 17 de diciembre 1987.

(105) Traducción de C. PALAO TABOADA, *Ordenanza...*, cit., p. 160. Según W.H. KRUSE la Administración cumple por regla general con esta exigencia (*Lehrbuch...*, cit., p. 323).

(106) Traducción de C. PALAO TABOADA, *Ordenanza...*, cit., p. 56.

(107) Cfr. D. BIRK, *Steuerrecht*, 2ª ed., cit., mrg. 360 *in fine*. El autor cita como ejemplos el que ya haya transcurrido el plazo para realizar la liquidación, o el que los hechos ya hayan sido comprobados por la inspección (mrg. 445).

(108) Cfr. K. TIPKE — H.W. KRUSE, *AO*, § 196, mrg. 10.

B. Plazo del procedimiento

A diferencia del sistema establecido por nuestra Ley de Derechos y garantías del contribuyente, la Ordenanza Tributaria no establece un plazo máximo para el desarrollo del procedimiento inspector. En cambio, la Ordenanza contempla unos plazos variables de prescripción del ejercicio de la potestad liquidadora (*Festsetzungsverjährung*, §§ 169 y ss. AO).

Como peculiaridad del sistema alemán, debe destacarse la existencia de diversos plazos de prescripción atendiendo fundamentalmente a la conducta del obligado (109): cuatro años por regla general (un año si se trata de derechos aduaneros e impuestos sobre el consumo), cinco en el caso de reducción de impuestos por negligencia grave (*leichtfertige Steuerverkürzung*) y diez años en el caso de defraudación (*Steuerhinterziehung*). La Administración debe probar que se dan las circunstancias que permiten aplicar los plazos especiales, sin que baste para ello con una mera sospecha (110).

Por otra parte, debe destacarse que las actuaciones inspectoras *no interrumpen* el plazo de prescripción, sino que se limitan a suspenderlo (*Ablaufhemmung*) (111). A nuestro juicio este régimen viene a paliar la inexistencia de un plazo máximo para el procedimiento inspector. Además —como es conocido— la Ordenanza excluye el efecto suspensivo del inicio de las actuaciones inspectoras cuando «inmediatamente después de su iniciación se interrumpa la inspección por un tiempo superior a seis meses por causas imputables a la Autoridad financiera» (§ 171 V) (112). En caso de suspensión el plazo seguirá corriendo una vez que «sean firmes

(109) El Proyecto de Ley de Derechos y Garantías del contribuyente contemplaba un sistema semejante, que fue desechado a lo largo de la tramitación parlamentaria.

(110) Cfr. D. BIRK, *Steuerrecht*, 2ª ed., cit., mrg. 253.

(111) Cfr. D. BIRK, *Steuerrecht*, 2ª ed., cit., mrg. 255. La figura de la interrupción si está prevista en el § 231 AO para la prescripción del pago.

(112) Traducción de C. PALAO TABOADA, *Ordenanza...*, cit., p. 143.

los actos de liquidación que se dicten en virtud de la inspección o hayan transcurrido tres meses a partir de la notificación de la comunicación a que se refiere el § 202, apartado 1 [es decir, el informe sobre la inspección]» (§ 171 IV) (113).

C. Declaraciones vinculantes de la Administración

Las declaraciones o contestaciones vinculantes (*verbindliche Zusage*) constituyen actos administrativos vinculantes (aunque en el caso específico previsto para el gravamen a cuenta sobre los rendimientos del trabajo la jurisprudencia las considera meras declaraciones de conocimiento) (114).

La Ordenanza tributaria prevé esta figura señalando que «con ocasión de una inspección la autoridad financiera *deberá* declarar con carácter vinculante al obligado tributario (115), a

(113) *Ibidem*.

(114) Cfr. K. TIPKE — J. LANG, *Steuerrecht*, 16ª ed., cit., p. 794.

(115) Como advierte con agudeza V. M. SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, «es necesario poner de manifiesto la no identidad existente entre el obligado tributario en el Derecho español y en el Derecho alemán, del cual se había abstraído. Si bien es cierto que en el Derecho alemán se incluyen dentro del concepto de obligado tributario tanto sujetos obligados a la prestación de pago del tributo como sujetos que deben realizar otras prestaciones de carácter no patrimonial, no van a ser incluidos en él todos los obligados a realizar estas últimas, sino que son excluidos algunos de ellos. A la hora de determinar quienes se consideran como obligados tributarios, la Ordenanza tributaria alemana [§ 33 AO] va a tener en cuenta la relevancia que puede tener la diferencia existente entre la situación de un sujeto que debe realizar una determinada prestación en relación con su propia situación tributaria y el que la tiene que realizar en relación con la situación tributaria de otro sujeto distinto a él. En el primer caso se trata de contribuyentes reales o potenciales, que serán considerados obligados tributarios, y en el segundo se trata de sujetos que simplemente cumplen con una labor de auxilio a la Administración, se excluyen de aquellos y son calificados como «terceros» u «otras personas» (V.M. SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, «Una aproximación

instancia de éste, cual será en el futuro el tratamiento jurídico-tributario de un supuesto de hecho comprobado para el pasado y expuesto en el informe sobre la inspección, cuando el conocimiento del futuro tratamiento jurídico-tributario tenga importancia para las decisiones de negocios del obligado tributario» (116). Otras normas contemplan contestaciones vinculantes fuera del procedimiento inspector para el ámbito aduanero y para el gravamen a cuenta sobre los rendimientos del trabajo (§ 42e de la Ley del Impuesto sobre la Renta).

Además, del proceso de tramitación de la Ordenanza se deduce claramente que la regulación en ella prevista no tiene pretensiones exhaustivas (SEER) (117). Por el contrario, la facultad para dictar contestaciones vinculantes puede ejercitarse en cualquier otro supuesto, por constituir un corolario de la potestad decisoria atribuida a las autoridades públicas. No obstante, la Administración ha limitado su discrecionalidad en esta materia mediante la Instrucción del Ministerio de Hacienda de 24 de junio de 1987 (BStBl. I 87, 474). Dicha Instrucción entiende que, con arreglo al principio de buena fe, las contestaciones sólo vinculan a la Administración cuando ha intervenido un funcionario que sea competente para la liquidación y el contribuyente haya adoptado resoluciones concretas basándose en el correspondiente criterio administrativo (118). Además la citada Instrucción permite dictar contestaciones vinculantes en relación a un caso concreto cuando exista un interés especial en atención a la relevancia de las consecuencias tributarias (119).

La doctrina mayoritaria considera que las contestaciones vinculantes constituyen au-

a la inadecuada recepción del concepto de obligado tributario en el Derecho español», *Revista de Ciencias Jurídicas de la Universidad de Las Palmas de Gran Canaria*, núm. 1, 1996, p. 272).

(116) Traducción de C. PALAO TABOADA (*Ordenanza...*, cit., pp. 162-163) modificada con arreglo a la nueva redacción dada a la norma por la Ley de 19 de diciembre de 1985 (BGBl. I 2436).

(117) Cfr. R. SEER, *Verständigungen...*, cit., p. 139.

(118) Cfr. K. TIPKE — J. LANG, *Steuerrecht*, 16ª ed., cit., p. 795.

(119) Cfr. W. JAKOB, *Abgabenordnung...*, cit., p. 28.

ténticos actos administrativos mediante los que la Administración se obliga *unilateralmente* (120) frente al contribuyente a un determinado hacer, omitir o soportar, de modo que su eficacia vinculante deriva de su propia naturaleza y no del principio de buena fe (121).

D. Liquidaciones provisionarias

Con arreglo a la redacción del § 165 AO establecida por las Leyes de 19 de diciembre de 1985 y 21 de diciembre de 1993, «en la medida en que no exista certeza de que hayan concurrido los presupuestos del nacimiento de una obligación tributaria, ésta puede determinarse provisionalmente. Esta regulación también se aplica cuando (...) la compatibilidad de una ley tributaria con el Derecho de rango superior sea objeto de un proceso ante el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, el Tribunal Constitucional o un Tribunal Supremo Federal...». Este precepto tiene especial relevancia, puesto que en la República Federal los impuestos —incluido el Impuesto sobre la Renta— se gestionan generalmente mediante liquidaciones administrativas (122). Las liquidaciones provisionarias (*vorläufige Steuerfestsetzungen*) (123) constituyen una figura distinta de nuestras «liquidaciones provisionales» (la figura paralela son las *Steuerfestsetzungen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung*), pues se caracterizan por la existencia de una incertidumbre sobre alguno de sus elementos (de hecho o de Derecho) y por lo que deberán ser confirmadas o rectificadas en el momento en que desaparezca esa situación de incertidumbre (124).

(120) Cfr. R. SEER, *Verständigungen...*, cit., p. 140.

(121) Cfr. K. TIPKE — J. LANG, *Steuerrecht*, 16ª ed., cit., p. 794.

(122) Cfr. T. EHMCKE — D. MARÍN-BARNUEVO, «La revisión de actos administrativos de naturaleza tributaria en Derecho Alemán», en la *Revista Euroamericana de Estudios Tributarios*, núm. 2, p. 334 y ss.

(123) *Ibidem*.

(124) *Vid.*, ampliamente, T. EHMCKE — D. MARÍN-BARNUEVO, «La revisión de actos...», cit., p. 337. Cfr. también P.M. HERRERA MOLINA — D. MARÍN-BARNUEVO FABO, «Nuevas perspec-

Tal mecanismo garantiza la devolución de ingresos indebidos como consecuencia de una declaración de inconstitucionalidad, *sin obligar para ello a una masiva presentación de recursos de carácter «preventivo»* (125). No obstante, debe tenerse presente que, en ocasiones, el Tribunal Constitucional se aparta de esta regla precisando de forma específica los efectos de la declaración de inconstitucionalidad sobre las situaciones jurídicas subjetivas (126).

4.3. Algunas peculiaridades en los procedimientos relacionados con la extinción del crédito tributario y con las devoluciones tributarias

A. Aplazamiento de pago

Con arreglo al § 222 AO «las autoridades financieras podrán aplazar total o parcialmente los créditos derivados de la obligación tributaria cuando el cobro a su vencimiento suponga una carga considerable para el deudor y el crédito no se ponga en peligro por el aplazamiento. Por regla general, el aplazamiento se concederá solamente a instancia del interesado y previa prestación de garantía». En la práctica las garantías no se exigen para los aplazamientos a corto plazo relativos a pequeñas cuantías (127).

La doctrina considera que estamos ante una *facultad discrecional* de la Administración, si bien se trata de una *discrecionalidad vinculada* o limitada (*pflichtgemäßes Ermessen*) (128).

tivas sobre el mínimo exento familiar en la jurisprudencia constitucional alemana», *Impuestos*, 20, 1999, pp. 27 y ss.

(125) Cfr. D. BIRK, *Steuerrecht*, 2ª ed., cit., mrg. 465.

(126) Cfr. D. BIRK, *Steuerrecht*, 2ª ed., cit., mrg. 471.

(127) Cfr. K. TIPKE — H. W. KRUSE, AO, cit., § 222 mrg. 9a; K. TIPKE — J. LANG, *Steuerrecht*, cit., 16ª ed., cit., p. 868.

(128) Expresión utilizada por el § 86 AO que el profesor PALAO traduce con gran elegancia como «adecuada apreciación» (*Ordenanza Tributaria...*, cit., p. 97).

Así, el principio de buena fe exige que se conceda el aplazamiento cuando el contribuyente tiene derecho a devoluciones que serán pronto exigibles (*Verrechnungsstundung* o aplazamiento por compensación, también designado como aplazamiento técnico) (129). Según algunos autores, la discrecionalidad queda prácticamente limitada a la exigencia o no de garantía y a los límites temporales del aplazamiento (130). La jurisprudencia del Tribunal Federal Financiero entiende que la valoración sobre el peligro que el aplazamiento supondría para el crédito tributario forma parte de las potestades discrecionales de la Administración, por lo que sólo puede ser objeto de un control judicial limitado (131).

La Ley de 21 de diciembre de 1993 (BGBl. I, 2310) añadió un nuevo inciso que excluye el aplazamiento en el caso de retenciones (incluso el aplazamiento técnico por compensación), lo que ha sido criticado por la doctrina como una lesión del principio de igualdad (132).

El aplazamiento implica la exigencia de intereses de demora por un importe del 0, 5 por 100 mensual (§§ 234 I, 238 I AO), de los que puede dispensarse por motivos de equidad (§ 234 II AO). Según TIPKE y LANG, dicha dispensa es obligada en los supuestos de aplazamiento por compensación siempre que el crédito en favor del deudor tributario ya exista y que el crédito no genere intereses de demora con arreglo al § 233a AO (133).

B. Compensación

El § 226 AO somete la compensación a los requisitos del Código Civil —reciprocidad, exigibilidad, homogeneidad de las prestacio-

(129) Cfr. K. TIPKE — J. LANG, *Steuerrecht*, 16ª ed., cit., p. 868.

(130) Cfr. K. TIPKE — H.W. KRUSE, AO, cit., § 222 mrg. 17.

(131) Cfr. D. BIRK, quien se muestra crítico hacia dicha jurisprudencia (*Steuerrecht*, 2ª ed., cit., mrg. 492).

(132) Cfr. K. TIPKE — J. LANG, *Steuerrecht*, 16ª ed., cit., p. 868.

(133) Cfr. K. TIPKE — J. LANG, *Steuerrecht*, 16ª ed., cit., p. 868.

nes— además de exigir que el crédito del contribuyente sea firme o no esté recurrido. El § 226 IV AO flexibiliza el requisito de reciprocidad al *permitir* que también se considere como acreedor al ente público que administra el impuesto y no sólo al titular del *poder sobre las sumas recaudadas* (*Ertragshoheit*). (134)

Además, la jurisprudencia admite la celebración de «contratos jurídico—públicos de compensación» (*öffentlich—rechtlicher Verrechnungsvertrag*), mediante los cuales puede pactarse la extinción de deudas tributarias aun cuando no se den todos los requisitos de una compensación ordinaria (vencimiento de las obligaciones y reciprocidad) (135). En algunos casos se trata de contratos tripartitos en los que se compensa la deuda tributaria de un socio con el derecho a devoluciones tributarias de la sociedad. En relación al Derecho español podría ser conveniente integrar este esquema en la relación de cuenta corriente fiscal mediante acuerdos concretos con los diversos sujetos interesados.

C. Condonación o devolución de la deuda por motivos de equidad

Con arreglo al § 227 AO «las autoridades financieras podrán condonar total o parcialmente deudas derivadas de la obligación tributaria cuando en vista de las circunstancias del caso su cobro no sea equitativo. En los mismos supuestos podrá procederse a la devolución o abono de cantidades ya pagadas». La doctrina no ve incompatibilidad entre este precepto y el principio de legalidad en materia tributaria, ya que el propio § 227 AO constituye el fundamento legal de la dispensa y además existe un fundamento material basado en la justicia del caso concreto (equidad). Antes de acudir a esta dispensa deben haberse agotado las posibilidades que ofrece la interpretación y la analogía para salvar la injusticia del caso concreto.

El § 227 AO contiene un presupuesto habilitante en forma de concepto jurídico inde-

(134) Cfr. D. BIRK, *Steuerrecht*, 2ª ed., cit., mrg. 243.

(135) Cfr. K. TIPKE — J. LANG, *Steuerrecht*, 16ª ed., cit., p. 870.

terminado (plenamente controlable en vía judicial), y una consecuencia jurídica consistente en una potestad discrecional (sólo son controlables los fallos en el ejercicio de la discrecionalidad) (136).

En cuanto a los motivos de equidad, la doctrina los clasifica en objetivos y subjetivos (aunque, a nuestro juicio, esta división no es tan clara como se pretende). Los primeros se basan en la falta de capacidad económica del contribuyente; los segundos en una situación de injusticia independiente de las circunstancias subjetivas del obligado. Como ejemplos de este segundo grupo se citan la imposibilidad de repercutir el IVA, el cambio de criterio administrativo como consecuencia de una sentencia judicial (137), o la circunstancia de que la aplicación de la ley lesionara los derechos fundamentales en un caso concreto aunque la norma en sí misma no fuese inconstitucional. El Tribunal Constitucional considera que en éste último caso la aplicación de medidas de equidad puede ser obligada (138). Es más, en un reciente grupo de sentencias sobre la protección del mínimo existencial familiar en el Impuesto sobre la Renta el BVerfG obligó al Tribunal Federal Financiero a comprobar la viabilidad de reducir de oficio la deuda tributaria en todas aquellas liquidaciones incursas en procesos paralelos en las que se hubiera producido una discriminación similar a la considerada en la sentencia, añadiendo que —si esto no fuese posible— el legislador quedaría obligado a eliminar la discriminación mediante medidas retroactivas (139).

D. Procedimiento de recaudación en vía de apremio

La jurisprudencia reconoce a la Administración tributaria una amplia discrecionalidad para determinar qué elementos del patrimonio del deudor se van a ejecutar (140). Sin embargo, esta discrecionalidad queda limitada por el principio de proporcionalidad (vid. supra).

Según el § 254 AO, «...la ejecución solamente podrá comenzar cuando la prestación haya vencido, el deudor haya sido requerido para efectuar la prestación, el soportar o el omitir (orden de prestación [*Leistungsgebot*]) y haya transcurrido al menos una semana desde el requerimiento. La orden de prestación podrá unirse al acto administrativo a ejecutar. También será necesaria una orden de prestación cuando el acto administrativo produzca efectos contra el deudor ejecutado sin que le sea notificado. No será necesaria una orden de prestación cuando el deudor ejecutado no haya realizado una prestación por él debida en virtud de una declaración-liquidación» (141). La orden de prestación presenta una cierta analogía con nuestra providencia de apremio, aunque la doctrina y la jurisprudencia alemana consideran que no constituye una medida ejecutiva (142). La orden de prestación es impugnabile y puede ser suspendida en los supuestos del § 361 AO y § 69 FGO (143).

El denominado «mandamiento de ejecución» (*Anordnung der Verwaltungsvollstreckung*) es un mero trámite de carácter interno comparable a la certificación de descubierto y el «aviso de ejecución» (*Mahnung*) constituye un mero acto informativo que no condiciona la ejecución. En cambio, las medidas concretas de ejecución (*Zwangsvollstreckungsmaßnahmen*) constituyen actos administrativos impugnables separadamente (144).

(140) BFH BStBl. II 79, 427; 82, 576, 580, cit. por K. TIPKE — J. LANG, *Steuerrecht*, 16ª ed., cit. p. 832.

(141) Traducción de C. PALAO TABOADA, p. 186.

(142) Cfr. K. TIPKE — W.H. KRUSE, AO, § 254, mrg. 3.

(143) Cfr. K. TIPKE — W.H. KRUSE, AO, § 254, mrg. 14.

(144) K. TIPKE — J. LANG, *Steuerrecht*, 16ª ed., cit., p. 883.

E. Devoluciones tributarias e intereses de demora

El § 233 AO establece que «los créditos derivados de la obligación tributaria (§ 37) únicamente devengarán intereses cuando así se disponga por la ley. Los créditos relativos a prestaciones tributarias accesorias (§ 3 III) y los correspondientes derechos de devolución no devengarán intereses» (145). Debe tenerse presente que la obligación tributaria abarca el derecho a las devoluciones tributarias (*Steuervergütungsanspruch*) y a la devolución de ingresos indebidos (*Erstattungsanspruch*) (§ 37 I AO).

Inicialmente los intereses de demora sólo estaban previstos para los casos de aplazamiento (§ 234 AO), defraudación de impuestos (§ 235 AO), devoluciones derivadas de un proceso judicial (§ 236 AO), o suspensión de la ejecución (§ 237 AO). La Ley de Reforma Tributaria para 1990 (146) introdujo el § 233a AO (objeto de otras modificaciones posteriores) que prevé la denominada «aplicación plena de intereses» (*Vollverzinsung*): es decir la aplicación de intereses a todos los créditos desde su nacimiento a su extinción. En realidad dicha aplicación plena tiene diversas limitaciones: sólo se refiere a ciertos impuestos (Renta, Sociedades, Patrimonio, IVA e Impuesto Industrial, excluidos en todos los casos los ingresos a cuenta), existe un plazo de carencia de 15 meses después del año natural en el que se ha devengado el impuesto (en algunos casos 21 meses) y concluye el día en adquiere eficacia la liquidación del impuesto, con una duración máxima de cuatro años.

La cuantificación de los intereses tributarios de demora y de los intereses por devoluciones e ingresos indebidos se fija uniformemente por el § 238 I AO en el 0,5 por 100 mensual. No obstante, el cómputo de los intereses presenta una regulación discriminatoria para el contribuyente: por una parte los «intereses plenos» no afectan a las devoluciones tributarias por exceso de pagos anticipados en los impuestos sobre la renta; por otra, la devolución

(145) Traducción de C. PALAO TABOADA, *Ordenanza...*, cit., p. 176.

(146) Ley de 25 de julio de 1990, BGBl. I 1093.

de ingresos indebidos sólo genera intereses de demora «desde el día en que comience la litispendencia» (§ 236 I AO) (147), es decir, desde el día en que se interpone el recurso ante el tribunal, lo cual ha sido criticado como una lesión del principio de igualdad (148).

En el caso de obligaciones tributarias vencidas (créditos tributarios o créditos por devoluciones tributarias) en lugar de los intereses de demora se aplica el denominado «recargo por mora» (*Säumniszuschlag*) previsto en el § 240 AO, cuyo importe es del 1 por 100 mensual. Estamos ante una medida coactiva para proteger el pago de los impuestos (o de las devoluciones), que la doctrina no identifica con los intereses moratorios ni con las sanciones (149). El BFH considera que la exigencia del recargo por mora no se opone a los principios constitucionales. No obstante, en el caso de que obligado no disponga de capacidad económica para el pago, procederá la condonación del recargo en virtud del § 227 I AO (150).

4.4. Algunas peculiaridades en el procedimiento sancionador y en el proceso penal

Una de las principales garantías del contribuyente en el ámbito del procedimiento y el proceso sancionador radica en el derecho a no autoinculparse. Esto implica que los datos obtenidos mediante coacción en el procedimiento inspector no puedan utilizarse en el procedimiento sancionador ni en el proceso penal.

En el ordenamiento alemán, además del procedimiento sancionador, existen principalmente dos procedimientos de carácter inquisitivo: el procedimiento de inspección (*Außenprüfung*, § 193 AO) y el procedimiento de investigación (*Steuerfahndung*, § 208

(147) Traducción de C. PALAO TABOADA, *Ordenanza...*, cit., p. 177.

(148) En este sentido K. TIPKE — J. LANG, *Steuerrecht*, 16ª ed., cit., p. 879.

(149) K. TIPKE — H.W. KRUSE, AO, cit., § 240, mrg. 1; W. JAKOB, *Abgabenordnung*, cit., p. 156.

(150) BFH BStBl. II 75, 727; 84, 415; 85, 489, cit. por K. TIPKE — H.W. KRUSE, AO, cit., § 227.

AO, expresión que quizá podría traducirse libremente como *investigación tributaria sancionadora y penal* (151).

El § 208 I AO señala que «es misión de la investigación tributaria (investigación aduanera): 1.º— La indagación de los delitos tributarios y las infracciones administrativas tributarias. 2.º— La averiguación de los fundamentos de la imposición en los casos señalados en el número primero. 3.º— El descubrimiento y averiguación de hechos tributarios desconocidos» (152). Aunque la doctrina se refiere en ocasiones a la *investigación* como un «procedimiento» (*Verfahren*) (153) resulta tal vez más exacto hablar de los órganos o *unidades* de investigación (*Dienststellen der Steuerfahndung*) (154).

En efecto, tales órganos desempeñan dos funciones que se desarrollan mediante procedimientos diversos que implican distintas facultades (aunque la investigación penal conlleva también la «averiguación de los fundamentos de la imposición»): la investigación de infracciones y delitos tributarios (lo cual constituye su misión principal) y la determinación de los elementos necesarios para determinar la deuda tributaria en supuestos de infracciones y delitos o de hechos desconocidos. En el primer caso los agentes de investigación tributaria tienen el carácter de policía criminal como funcionarios auxiliares de la Fiscalía y poseen todo tipo de atribuciones policiales (entrada en domicilios, detención de personas, etc.) (§ 404 AO); en cambio no pueden exigir la colaboración de las personas investigadas mediante los medios coactivos —multas coercitivas, etc.— previstos en el § 328 AO (§ 393 I AO). Por el contrario, cuando se trate simplemente de investigar hechos tributarios desconocidos (para lo cual se requiere al menos una presunción derivada de reglas de experiencia) (155) y no de perseguir

un delito o una infracción, los órganos investigadores sólo pueden utilizar las facultades atribuidas a los órganos inspectores (ampliadas ligeramente por el § 208 AO, dada la naturaleza desconocida de los hechos imposables que se investigan).

El interesado tiene derecho a conocer si los órganos investigadores obran en vía tributaria o en vía procesal penal. Según algunos autores, en la duda el interesado *puede* presumir que los órganos investigadores actúan en vía penal (pues ésta constituye la función principal de la *Steuerfahndung*) (156); pero esta hipotética presunción no excluye el deber de informar al interesado del carácter penal de las investigaciones y de su derecho a guardar silencio (*Belehrungspflicht*, previsto en los § 393 I AO y § 136 I 2 de la Ordenanza Procesal Penal) (157).

En el caso de que dicha advertencia se retrase intencionadamente para inducir así al investigado a seguir colaborando, los datos obtenidos se convierten en pruebas ilícitas no utilizables en vía penal (§ 136a III 2 de la Ordenanza Procesal Penal). El mismo efecto se produce cuando por olvido no se advierte —o se advierte con retraso— al investigado de su derecho a guardar silencio (Sentencia del Tribunal Federal Penal de 27 de febrero de 1992) (158). Es más, según diversos autores esto implica la imposibilidad de utilizar los datos para los fines meramente tributarios (159).

Para concluir este epígrafe mencionaremos que, a diferencia de lo que sucede en el proceso penal, en el procedimiento sancionador de las infracciones tributarias rige el principio de oportunidad que permite no per-

(156) Cfr. K. TIPKE — J. LANG, *Steuerrecht*, 16ª ed., cit., p. 856.

(157) BGHSt 38, 214. Cfr. G. KOHLMANN, «Strafprozessuale Verwertungsverbote als Schranken für steuerliche Ermittlungsbehörden», en el libro homenaje a K. Tipke coordinado por J. LANG, *Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion*, Otto Schmidt Verlag, Colonia, 1995, p. 501.

(158) Cit. por G. KOHLMANN, «Strafprozessuale Verwertungsverbote...», cit., p. 501, nota 60.

(159) Cfr. K. TIPKE — W.H. KRUSE, AO, cit., § 88, mrg. 7 in fine.

seguir la infracción [§ 47 I 2 de la Ley sobre Infracciones Administrativas (OWiG), aplicable en virtud de la genérica remisión que efectúa el § 410 AO]. Esto sucede en la práctica cuando la cantidad que no se ha ingresado por negligencia grave (*Leichtfertige Steuerverkürzung*, § 378 AO) no alcance los 3.000 DM o cuando la retención puesta en peligro (*gefährdete Abzugsbetrag*, § 380 AO) se encuentra por debajo de los 5.000 DM (160).

4.5. Algunas peculiaridades en los recursos administrativos y jurisdiccionales

A. Derecho a obtener una resolución en un plazo razonable

La tutela judicial que garantiza el art. 19 IV GG ha de ser *efectiva*, lo cual exige que la resolución se produzca en un plazo razonable (161) y que exista la posibilidad de medidas cautelares (suspensión). Sin embargo, en la República Federal Alemana los procesos en materia tributaria —si computamos también la duración del recurso de reposición en vía administrativa— pueden durar de ocho a diez años (162).

El legislador ha adoptado diversas medidas para permitir que el sistema de recursos administrativos reduzca la litigiosidad judicial (163) (discusión sobre circunstancias de hecho y de derecho en el recurso de reposi-

(160) Cfr. K. TIPKE — J. LANG, *Steuerrecht*, cit., pp. 920-921.

(161) BVerfGE 54, 39, 41; 55, 349, 369; 60, 253, 269; 88, 118, 124, cit. por N. LEMAIRE, *Der vorläufige Rechtsschutz im Steuerrecht*, Scharker Verlag, Aquisgrán, 1997, p. 10, nota 21. Cfr. también K. TIPKE, *Die Steuerrechtsordnung*, cit., vol. III, p. 1374.

(162) Cfr. K. TIPKE — J. LANG, *Steuerrecht*, cit., 16ª ed., p. 905.

(163) Según K. TIPKE — J. LANG, anualmente se presentan más de dos millones de recursos ante la Administración financiera, de las que sólo un tres por ciento se convierten en recursos ante los tribunales financieros (*Steuerrecht*, 16ª ed., cit., p. 908).

ción) (164); para agilizar el acceso a la jurisdicción financiera (unificación del sistema de recursos, sin reducir las posibilidades de defensa del contribuyente) (165); para descargar de trabajo a los órganos colegiados de los Tribunales financieros regionales (posibilidad de que las salas de los Tribunales Financieros atribuyan a un sólo juez la resolución de asuntos sin especial relevancia) (166); y para restringir el acceso al Tribunal Federal Financiero (inadmisibilidad de recursos sin necesidad de fundamentación (167) y limitación del recurso de casación a supuestos de especial relevancia previa autorización del Tribunal Regional, recurrible en queja ante el Tribunal Federal) (168).

El establecimiento del juez individual ha sido valorado negativamente por K. TIPKE (169). En el sistema alemán los Tribunales Financieros Regionales son la única instancia judicial que analiza las cuestiones de hecho. Es más, como acaba de exponerse, el recurso de casación ante el Tribunal Federal Financiero sólo se admite cuando así lo aprueba la resolución del Tribunal Regional. La admisibilidad del recurso de casación sólo está prevista cuando el asunto tiene una relevancia fundamental, cuando la sentencia del Tribunal regional se separa de una sentencia del Tribunal Federal y cuando se han producido deficiencias de carácter procesal (§ 115 de la Ordenanza de los Tribunales Financieros FGO) (170).

Si el Tribunal Regional no admite la revisión, la negativa puede recurrirse en queja ante el Tribunal Federal. En el caso de que el proceso se haya resuelto sin vista oral (es decir, mediante *Gerichtsbescheid* y no mediante *Urteil*) en lugar de la queja puede solicitarse una vista oral ante el órgano del Tribunal Regional que resolvió el recurso (la Sala o el juez individual).

(164) Introducida por la Ley de 24 de junio de 1994.

(165) Reforma operada por la Ley de 24 de junio de 1994.

(166) Ley de 21 de diciembre de 1992.

(167) Ley de 8 de julio de 1975.

(168) Ley de 31 de agosto de 1975.

(169) Cfr. K. TIPKE, *Die Steuerrechtsordnung*, vol. III, p. 1373.

(170) Cfr. K. TIPKE — W.H. KRUSE, AO, § 115, mrgs. 42 y ss.

Algún autor valora negativamente esta regulación por suponer que en algunos casos el juez individual va a ser el único órgano judicial que conozca del asunto (171). En la doctrina alemana está extendida la opinión de que la medida más efectiva para descargar de trabajo a la jurisdicción financiera radicaría en una simplificación del sistema tributario que evitara el exceso de litigiosidad y no tanto en medidas procesales (172).

Debe mencionarse también la posibilidad de prescindir del recurso administrativo previo a la vía judicial, con el consentimiento de la Administración (*Sprungklage* prevista en el § 45 FGO). Como ejemplo de ello cita BIRK el caso de que el contribuyente alegue la inconstitucionalidad de la ley aplicada. Tal problemática no puede ser resuelta en el recurso administrativo previo, por lo que su exigencia supondría una dilación innecesaria del proceso (173).

B. Suspensión del acto impugnado

El efecto suspensivo de los recursos ante el riesgo de daños irreparables se considera parte integrante del derecho a la tutela judicial efectiva consagrada por la Norma Fundamental (174) y algún autor sostiene que la indisponibilidad del importe exigido ilegalmente por la Administración puede constituir un daño irreparable contrario a la tutela judicial efectiva (175). La suspensión del acto impugnado constituye una facultad discrecional tanto en vía administrativa como judicial. Sin embargo, se trata de una discrecionalidad limitada por los §§ 361 II AO y 69 II 2

(171) Cfr. K. TIPKE — J. LANG, *Steuernrecht*, 16ª ed., cit., p. 922 en relación con la p. 905.

(172) Cfr. K. TIPKE, *Die Steuerrechtsordnung*, cit., vol. III, pp. 1375-1376, con citas en este sentido de K. MESSMER, F. KLEIN, P. KIRCHHOF y F. WASSERMEYER.

(173) Cfr. D. BIRK, *Steuernrecht*, 2ª ed., mrg. 520.

(174) BVerfGE 35, 263, 274; 35, 382, 401; 46, 166, 179; 51, 268, 284; 65, 1, 70; 79, 69, 74, cit. por N. LEMAIRE, *Der vorläufige Rechtsschutz...*, cit., p. 10, nota 22.

(175) N. LEMAIRE, *Der vorläufige Rechtsschutz...*, cit., p. 280.

FGO. La suspensión debe concederse a solicitud del interesado cuando:

a) Existan serias dudas de que el acto impugnado sea conforme a Derecho. El BFH no exige que la ilegalidad del acto sea la hipótesis *más probable*, sino tan sólo que existan *serias probabilidades* de que el acto sea contrario a Derecho (176). Dichas dudas pueden derivar de la posible inconstitucionalidad del acto (BVerfGE 12, 180 186) (177).

b) O bien cuando la ejecución no sea equitativa para el interesado y la suspensión no ocasiona serios daños a los intereses públicos prevalentes. Según señala la doctrina, este segundo caso es poco relevante en la práctica y su ámbito de aplicación no resulta claro (178). La jurisprudencia entiende que puede denegarse la suspensión, pese a la existencia de serias dudas sobre la adecuación a derecho del acto impugnado, cuando existan importantes intereses públicos que predominan sobre los del recurrente (179).

C. Garantías del contribuyente y formación de los jueces

Una importante cuestión planteada en la doctrina —aunque hasta ahora sin alcance en el Derecho positivo— es la relativa a la formación de los jueces. La situación en Alemania parece más satisfactoria que en España, dado que existe una auténtica jurisdicción financiera (180). No obstante —según TIP-

(176) Cfr. K. TIPKE — J. LANG, *Steuernrecht*, cit., 16ª ed., p. 952.

(177) Cit. por K. TIPKE — J. LANG, *Steuernrecht*, cit., 16ª ed., p. 952.

(178) Cfr. K. TIPKE — J. LANG, *Steuernrecht*, cit., 16ª ed., p. 952.

(179) BFH BStBl. II 88, 134, 136-137; 91, 104, 105-106; 92, 19, 92, cit. por Cfr. K. TIPKE — J. LANG, *Steuernrecht*, cit., 16ª ed., p. 952.

(180) Sin embargo, a juicio de D. MARÍN-BARNUEVO FABO y T. EHMCKE, la existencia de una única jurisdicción contenciosa puede servir a la unidad del ordenamiento. Los citados autores concluyen que «pese a todas las diferencias de detalle, la tutela jurídica en el ámbito de las controversias tributarias presenta claramente problemas similares en España y Alemania» (D. MARÍN-BARNUE-

VO FABO y T. EHMCKE, «Der Rechtsschutz bei steuerrechtlichen Streitigkeiten in Spanien», *StuW*, 3, 1997, p. 208).

4.6. Conclusiones

La experiencia alemana muestra cómo los derechos y garantías del contribuyente pueden salvaguardarse sin necesidad de una ley específica. Las reformas realizadas en los últimos años con el fin de reforzar las garantías del contribuyente se han integrado en la Ordenanza Tributaria (a excepción de determinadas normas procesales dirigidas a descongestionar los Tribunales financieros).

El ordenamiento alemán no ha resuelto de modo suficientemente claro el modo de garantizar el principio de igualdad en el desarrollo de las actuaciones inspectoras, dado que la medida de la igualdad en este ámbito (la necesidad de control) resulta difícil de precisar en términos abstractos.

El principio de proporcionalidad encuentra determinadas concreciones en la Ordenanza Tributaria y viene siendo exigido por la jurisprudencia. La reforma de 1988 ha introducido determinadas restricciones al deber de colaboración de las entidades bancarias, que no parecen exigidas por el principio de proporcionalidad y pueden suponer una lesión de la igualdad tributaria.

El principio de buena fe no se encuentra reconocido expresamente en la Ordenanza Tributaria, pero sí en su interpretación jurisprudencial. Tal principio despliega su eficacia cuando la Administración lleva a cabo cierta conducta que genera confianza en el contribuyente y le induce a realizar actos concretos con trascendencia tributaria.

El derecho a la audiencia tiene un reconocimiento limitado en el seno de los procedimientos tributarios. Una de sus principales garantías radica en la «entrevista final» en el

seno del procedimiento inspector. Además tal entrevista cumple una función conciliadora y puede dar lugar a un acuerdo sobre los hechos cuya prueba ofrece especiales dificultades. La jurisprudencia niega que tales acuerdos puedan extenderse a cuestiones de derecho. La reforma de 1994 ha introducido una figura similar en el seno del recurso de reposición en vía administrativa.

El procedimiento inspector se caracteriza por una amplia discrecionalidad administrativa y no se somete a un plazo máximo. No obstante, el ejercicio de la discrecionalidad se somete al principio inquisitivo, al fin de la habilitación y a los principios de buena fe y proporcionalidad.

La Ordenanza Tributaria sólo contiene una regulación parcial de las contestaciones vinculantes (contestaciones formuladas con ocasión de una inspección). No obstante se entiende que la Administración dispone de una potestad general para emitir manifestaciones autovinculantes respecto al régimen tributario aplicable a un sujeto. La Administración considera que, fuera de los casos previstos expresamente en la ley, el efecto vinculante sólo se produce —en virtud del principio de buena fe— cuando haya intervenido un funcionario competente para la liquidación y el contribuyente haya adoptado actuaciones concretas basándose en el criterio administrativo.

Algunas figuras previstas en el procedimiento de liquidación que podría resultar especialmente interesante incorporar a nuestro ordenamiento —con las debidas cautelas y evitando todo mimetismo— son las liquidaciones provisionales (liquidaciones provisionales dictadas en la medida en que no exista certeza sobre la concurrencia de los fundamentos de la imposición, incluida la pendencia de un recurso de inconstitucionalidad), la posibilidad de celebrar contratos jurídico-públicos de compensación (mediante los que puede pactarse la extinción de deudas tributarias aun cuando no se den todos los requisitos de una compensación ordinaria) y la condonación o devolución de la deuda por motivos de equidad.

El procedimiento de recaudación en vía de apremio y el régimen de los intereses de demora no ofrece especiales elementos de inte-

rés para utilizarse como modelo por el legislador español.

En el procedimiento sancionador y penal se intenta salvaguardar el derecho a no autoinculparse mediante una advertencia expresa al inspeccionado cuando existan indicios de responsabilidad sancionadora o penal (lo que excluye la posibilidad de exigir sus deberes de colaboración mediante medidas coactivas). Si tal advertencia no se produce — de modo intencionado o por negligencia — la información obtenida coactivamente del contribuyente no podrá utilizarse a efectos sancionadores ni penales.

El legislador alemán ha intentado reaccionar frente a la sobrecarga del sistema de recursos administrativos y judiciales mediante medidas procesales. Estas medidas deberían completarse con una importante simplificación del sistema tributario.

5. EL ESTATUTO DEL CONTRIBUYENTE EN ITALIA

5.1 Introducción

En Italia, la actividad legislativa tributaria no ha tenido carácter orgánico, circunstancia derivada de la inexistencia de una ley general tributaria (182). No obstante, sí se han ido regulando aquellos ámbitos referidos a las obligaciones de los contribuyentes en las sucesivas reformas del ordenamiento tributario (183), aunque todavía no se hayan establecido sus correlativos derechos en un estatuto jurídico propio.

Tradicionalmente, la característica más sobresaliente del grado de participación del

contribuyente en la actividad de la Administración tributaria italiana ha consistido en la falta de autonomía y en el carácter subordinado de dicha relación. Para SALVINI (184), «la mencionada participación ha estado prevista en el ordenamiento para satisfacer el fin primario de la obtención de ingresos públicos, antes que para garantizar la objetividad de la acción administrativa, aunque estos dos fines no sean incompatibles entre sí». En consecuencia, se ha producido el denominado problema de la asimetría de los poderes en la relación entre Administración y contribuyente. Como ha explicado la doctrina, los contribuyentes tratados como súbditos, enterrados debajo de un aluvión de textos legislativos poco comprensibles, y sin la información necesaria, han estado siempre menos dispuesto a cooperar de una manera leal con el fisco y, han tratado de valerse de las lagunas legales, o de la ineficacia administrativa para substraerse a sus deberes tributarios (185).

Históricamente, se pueden señalar tres grandes períodos de la evolución del ordenamiento tributario en esta materia. Un primer período, que abarca desde la Unidad de Italia hasta la Segunda Guerra Mundial, en el que sólo se regulan los deberes tributarios de los contribuyentes, en ningún caso sus derechos. Una segunda época, a partir de las reformas tributarias de los años setenta, donde aumenta considerablemente el número de contribuyentes y comienzan a realizarse tímidas reformas técnicas que garantizan su «status» jurídico. En tercer lugar, el período actual en el que surge la necesidad de profundizar en los derechos de los contribuyentes y regularlos normativamente de forma paralela a otras democracias europeas.

En esta nueva fase de búsqueda del equilibrio en las relaciones entre Administración

(184) Vid. L. SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento*, Cedam, Padua, 1990, p. 25 y ss.

(185) Vid. U. PERRUCCI, «Osservazioni e proposte del Cnel per un più efficiente modello di amministrazione tributaria, per un nuovo modello di rapporti tra fisco e contribuente, per la riforma del contenzioso, per un più equo trattamento tributario della famiglia», en *Dir. e Pratica Trib.*, vol. I, 1991, p. 1218.

y contribuyente ha sido determinante la lectura realizada por la doctrina y la jurisprudencia del artículo 53 de la Constitución italiana (en adelante, CI): «Todos deben contribuir a los gastos públicos en razón de su capacidad contributiva. El sistema tributario viene informado por un criterio de progresividad». En palabras de MARONGIU (186), «la norma constitucional se consolida como norma base o norma principio para la legislación tributaria y norma parámetro para valorar la legitimidad constitucional de las leyes fiscales».

A partir de estos presupuestos, la actividad administrativa queda limitada por el sistema de garantías que establece la CI para los derechos fundamentales de los ciudadanos. A este respecto conviene recordar cómo el artículo 2 de la CI enuncia: «La República reconoce y garantiza los derechos inviolables del hombre, tanto individualmente como en las formaciones sociales donde desarrolla su personalidad». Entre estos derechos fundamentales, ocupan una posición preeminente los derechos del art. 13-21 de la CI que corresponden a lo que ha sido llamado el *status libertatis* (187), de los que destacan: la libertad personal (art. 13), la inviolabilidad de domicilio (art. 14) y el secreto de las comunicaciones (art. 15).

Por tanto, en la actualidad se tratan de establecer nuevas relaciones entre los sujetos tributarios, marcadas por la aplicación de principios constitucionales fundamentales en el ámbito del Derecho Financie-

(186) Vid. G. MARONGIU, «Contributo alla realizzazione della 'Carta dei diritti del contribuente', en *Dir. e Pratica Trib.*, vol. I, 1991, p. 585-634.

(187) Para un estudio detallado del «status libertatis», Vid. G. JELLINEK, *System der subjektiven öffentlichen Rechte*, 20 ed., Tubinga, 1905, (traducción italiana, Giuffrè, Milán, 1912, p. 57 y ss.); PACE, *Problematica delle libertà fondamentali*, Cedam, Padua, 1983; E. SPAGNA MUSSO, *Diritto Costituzionale, Manuali di Scienze Giuridiche*, 4ª ed., Cedam, Padua, 1992, p. 307; M.A. COLLADO YURRITA, «Las inspecciones tributarias y las situaciones jurídicas del contribuyente en el Derecho italiano: un apunte», *REDF*, núm. 54, 1987, p. 207.

ro (188). Y, por el establecimiento de garantías fundamentales, gracias a la reforma del procedimiento administrativo.

5.2. La reforma del Procedimiento Administrativo y los derechos del contribuyente

La Ley 241/90, de 7 de agosto, contiene algunos principios fundamentales que regulan la acción administrativa y su influencia es evidente en el ámbito del estatuto del contribuyente (189). Dicha disposición responde a la necesidad, que no podía ser postergada, de proceder a una reforma racional del procedimiento administrativo con un refuerzo de las garantías para el ciudadano respecto a la actividad de la Administración financiera (190).

(188) Vid. E. DE MITA (*La legalità tributaria. Contributo alla semplificazione legislativa*, Giuffrè, Milán, 1993, p. 87-89) que afirma: «Al hablar de tutela del contribuyente es necesario mencionar como queda protegida en el proceso tributario. En este sentido, la Jurisprudencia de La Corte Constitucional ha sido una jurisprudencia imprescindible. La Corte con la conciencia de que el Gobierno y el Parlamento en la práctica no han podido (por razones de coste y de selección de personal) asegurar al contribuyente la tutela de los jueces ordinarios ha hecho de todo, hasta contradecirse, para que la tutela jurisdiccional se hiciera realidad. Es decir, no ha desaprovechado las ocasiones que se le han ofrecido para mejorar dicho proceso induciendo a la Administración a motivar seriamente los procedimientos, impidiendo litis temerarias, y aconsejando, también a la Administración, mediante el Abogado del Estado, una defensa adecuada del objeto de la causa».

(189) Vid. Circular n. 49/2/95 UCIP del Ministerio de Economía y Hacienda italiano, que tiene por objeto la aplicación de la Ley 241/90, de 7 de agosto, en relación a los principios generales, presupuestos, efectos jurídicos, objetivos y responsabilidad.

(190) Vid. A. IACONDINI, «Sfogliando il «libro giallo». La riforma del contenzioso tributario. Il «ruling» e la «Carta del Contribuente», en *Rassegna mensile delle imposte*, núm. 12, 1991, p. 1410; «Ancora sul diritto d'interpello nell'ambito del statuto del contribuente», en *Rassegna mensile delle imposte*, núm. 503, 1992.

Como señala el profesor DI PIETRO (191), al considerarse por dicha ley al procedimiento administrativo como sede natural de aplicación de los principios constitucionales estamos de frente a una revolución «copernicana» respecto a la actividad de dicha administración. Ahora bien, aunque la ley es fecunda respecto a normas y principios, con posterioridad se ha encontrado con limitaciones importantes en su aplicación reglamentaria (192). En concreto, de esta norma derivan:

A. Los principios de economía y eficacia

La Administración debe obtener los máximos resultados, cuantitativos y cualitativos, en relación con los medios a su disposición, es decir, ha de conseguir los objetivos previstos con el menor gasto de recursos (193). En concreto, el artículo 1.2 de la ley 241/1990 afirma que no se puede retrasar el procedimiento, si no es «por exigencias extraordinarias y motivadas impuestas por el desarrollo de la instrucción». Por ello, se establece un plazo que vendrá fijado por la Administración o, en su defecto, será el de treinta días, para la conclusión de cualquier tipo de procedimiento (art. 2.2).

B. Los principios de publicidad y transparencia

La publicidad y transparencia constituyen, según la ley 241/90, los ejes fundamentales de la acción administrativa. La transparencia de

(191) Vid. A. DI PIETRO, «La Legge 241/90 e procedure tributarie», conferencia impartida en el Corso di perfezionamento in diritto tributario «A. Berlioz» dell'Università degli Studi di Bologna, 1995.

(192) Vid. Reglamento 678/94, de 19 de octubre, que establece la organización, términos y responsables del procedimiento, en desarrollo de la Ley 241/90.

(193) Vid. En relación la Ley 358/91, de 29 de octubre, que señala las normas para la reestructuración del Ministerio de Hacienda y el Decreto Ley 29/93, de 3 de febrero, sobre la racionalización en la organización de la Administración pública y revisión de la disciplina en materia de recaudación, que hacen particular referencia al objetivo de la eficiencia, y a los principios de economía, rapidez, y correspondencia con los intereses públicos de la acción administrativa.

dicha acción se refleja en las normas que imponen la motivación adecuada de los procedimientos (art. 3). A su vez, la regla de la necesaria «visibilidad» permite a los interesados el acceso a los documentos administrativos (art. 22). La puntual observancia de tal obligación impone dar cuenta de modo adecuado de todas las fases esenciales del procedimiento, así cada acto notificado debe contener la indicación de los plazos y de la autoridad ante la que se puede recurrir. Como indica IACONDINI (194), el examen preventivo en sede administrativa del acto impugnado, con la posibilidad para el ciudadano de valerse de la garantía «de acceso» prevista en la ley responde, por un lado, a la mencionada exigencia de garantía para los sujetos y, por otro lado, trata de ofrecer un filtro respecto a la fase contenciosa, reduciendo así el número de controversias.

C. El principio de buena fe

La Administración, como cualquier ciudadano, debe comportarse con lealtad, evitando generar falsas relaciones que conlleven falsas expectativas para los sujetos con los que entra en relación (195). Como apunta la doctrina (196), con frecuencia la Administración

(194) Vid. A. IACONDINI, (*Sfogliando el «libro giallo». La riforma del contenzioso tributario*, cit, p. 1411): «El actual sistema del contencioso tributario en materia de imposición sobre la renta no conoce la posibilidad de interponer recursos administrativos, solicitándose para todas las controversias del impuesto el ejercicio del recurso jurisdiccional, aunque una forma impropia de recurso sería la introducida en el art. 10 del D.P.R. 787/80, de 28 de noviembre, que se trata en realidad de un recurso jurisdiccional precedido de una fase administrativa».

(195) Vid. La Circolare n. 49/2/UCIP del Ministero delle Finanze sull'applicazione della legge 7 agosto 1990, n. 241.

(196) Vid. E. DE MITA, *Interesse Fiscale e tutela del contribuente*, cit. p. 163; F. BENATTI, «Principio de buona fede e obbligazione tributaria», en *Boll. Trib.*, 1986, p. 949; U. PERRUCCI, «Osservazioni e proposte del Cnel per un più efficiente modello di amministrazione tributaria, per un nuovo modello di rapporti tra fisco e contribuente, per la riforma del contenzioso, per un più equo trattamento tributario della famiglia», cit., p. 1198.

financiera cambia de orientación en la interpretación de las leyes tributarias y pueden darse situaciones que en principio no estaban sujetas y con posterioridad lo están. Por tanto, razones de justicia exigen que el principio de buena fe se aplique en las relaciones con el fisco.

D. El principio de participación

La participación se regula en el capítulo III de la Ley. Entre las disposiciones más significativas, se encuentran las que establecen la obligación de comunicar a los interesados el inicio del procedimiento (art. 8); la facultad de intervenir en el procedimiento para los interesados y para cualquier sujeto, representante de intereses públicos o privados, constituidos en asociaciones o comités, para los que se puedan derivar perjuicios (art. 9 y 10); la posibilidad de establecer acuerdos con los particulares con el fin de determinar el contenido del procedimiento discrecional, o bien, en los casos previstos por la ley, que los acuerdos lo sustituyan (art. 11); la obligación de publicar los criterios y las modalidades para la concesión de subvenciones y ayudas económicas de cualquier género (art. 12).

En cuanto a la aplicación de las disposiciones del capítulo III en el ámbito tributario, el artículo 13 de dicha ley exceptúa expresamente a los procedimientos tributarios, que se rigen por su normativa particular. De esta manera, el legislador manifiesta una suerte de *timor reverentialis*, respecto a la materia tributaria, al resistirse a la extensión de los principios de participación a dicho ámbito. En este sentido, para SALVINI, «es cierto, que no todos los principios contenidos en la Ley son susceptibles de ser aplicados en materia tributaria. En concreto, no lo son los relativos a la discrecionalidad o acuerdo entre las partes del procedimiento. Ahora bien, no se ve razón para no aplicar los relativos al inicio de la actividad instructora o los relativos a la posibilidad de presentar documentos en el curso de la instrucción».

No obstante, el artículo 2 del Reglamento que desarrolla la ley (197) extiende su ámbito

(197) Vid. Decreto 678/94, de 19 de octubre de 1994, que aprueba el Reglamento de actuación de

de aplicación a los procedimientos tributarios. Y a continuación desarrolla el capítulo III, relativo a la participación en el procedimiento tributario, en clara contradicción con el mencionado artículo 13, que exceptúa expresamente a los procedimientos tributarios.

E. La simplificación de la acción administrativa

El capítulo IV establece la facultad de la administración de proceder independientemente del informe preceptivo del órgano consultivo cuando éste no lo emita dentro del plazo señalado (art. 16); la obligación de dirigirse a otros órganos cuando el competente para expresar una valoración técnica no proceda dentro de los términos señalados (art. 17); la obligación para la Administración de facilitar de oficio los documentos que estén en su posesión y verificar de oficio cuando la misma u otra Administración pública tienen que certificar (art. 18); la posibilidad para el particular, en los casos a determinar por el reglamento, de promover las actuaciones administrativas e instar a la correcta tramitación del procedimiento (art. 18 y 19).

F. El derecho de acceso a los documentos administrativos

El acceso a los documentos administrativos se concreta en el derecho, reconocido a «quienquiera que tenga un interés», de examinar los documentos administrativos y extraer copia (art. 22), exceptuando los casos que por razones de seguridad y reserva lo prohíbe la ley (art. 24). A su vez, el desarrollo

los artículos 2-4 de La Ley 241/90, de 7 de agosto. Este Reglamento agrupa los procedimientos en tres grandes áreas temáticas: relaciones con los contribuyentes y con los usuarios; gestión de los recursos humanos y adquisición y gestión de los recursos instrumentales y de los servicios. De esta forma, a instancia de los contribuyentes se obtienen respuestas o pronunciamientos que no tienen carácter administrativo. Por ejemplo, en materia de plazos o de interpretación de la norma, propuestas de modificación de la normativa, problemas de carácter organizador, etc.

reglamentario de dicha ley desarrolla la prohibición de acceso a los actos preparatorios del procedimiento tributario (198). Finalmente, se establece la necesaria publicidad de las directivas, circulares e instrucciones y otros actos en materia de organización y de interpretación o aplicación de las normas (art. 26).

G. Oficinas para las relaciones con el público

De acuerdo con los principios de eficacia, de transparencia y de participación, se establecen las «Oficinas para las relaciones con el público» (199). Sus funciones principales residen en asegurar el pleno ejercicio del derecho de participación, obteniendo la información relativa a los actos y al estado del procedimiento. A su vez, desarrollan investigaciones y análisis de acuerdo con la formulación de propuestas de la Administración, junto con la elaboración de programas que garanticen a los contribuyentes la necesaria información de carácter normativo y jurisprudencial.

H. El derecho de «interpello»

El derecho de «interpello» se regula en el artículo 21 de la Ley 413/1991, que señala la posibilidad de solicitar por cualquier contribuyente un informe a la Administración financiera con respecto a la aplicación de la normativa tributaria a las operaciones que se señalan a continuación:

- Operaciones de fusión, concentración, transformación y reducción de capitales, establecidas en el artículo 10 de la Ley 408/90 de 29 de diciembre (200).

(198) Vid. Reglamento gubernativo de actuación del derecho de acceso de 27 de junio de 1992 y el D.M. 678/94 (art. 5.1).

(199) Vid. D.L. 29/93 que garantiza la plena aplicación de la Ley 241/90, de 7 de agosto. Artículo 12. Y Directiva del Presidente del Consejo de Ministros, de 11 de octubre de 1994, sobre los principios para el establecimiento y el funcionamiento de las oficinas para las relaciones con el público.

(200) Vid. Ley 408/90, de 29 de diciembre de 1990, que regula la normativa tributaria en mate-

- Operaciones realizadas por entes interpuestos o personas ficticias del Impuesto sobre la Renta, establecidas en el artículo 37 del Decreto del Presidente de la República 600/73 de 29 de septiembre (201).

- Operaciones referidas a de gastos de publicidad y propaganda del Impuesto sobre la Renta, de acuerdo con el artículo 74 del Decreto del Presidente de la República 917/1986 (202).

La presentación de la instancia no interrumpe el transcurso de los plazos y no tiene efectos sobre la finalización prevista en el proceso.

El establecimiento del *derecho de interpello* ha sido controvertido. En este sentido, para GELOSA (203) el *ruling*, de acuerdo con el término anglosajón, constituye una institución carente de valor porque los sujetos que hacen de la evasión regla de vida, no se pondrán en evidencia recurriendo a aquel. No obstante, IACONDINI (204) considera que la efectividad de dicho derecho debe reducirse a cuestiones muy sectoriales, en las que ha sido aplicado con éxito en otros países europeos.

No obstante, la eficacia operativa de este derecho en Italia ha sido nula porque aunque se ha puesto de manifiesto la necesidad de un reglamento que determinase los órganos, el procedimiento y su modalidad de ejercicio.

ria de revalorización de los bienes de las empresas, de reservas y de fondos, así como las disposiciones de racionalización y simplificación de las rentas financieras y para la revisión de las exenciones tributarias (en G.U.N. 303 del 31 de diciembre de 1990).

(201) Vid. D.P.R. 600/73, de 29 de septiembre, que establece disposiciones comunes en materia de comprobación en el Impuesto sobre la Renta.

(202) Vid. Ley 154/89, de 27 de abril, que afecta a las materias de comprobación tributaria en el Impuesto sobre la Renta.

(203) Vid. GELOSA G. «Ruling, una disposizione superflua. Le società che eludono non ricorrono infatti all'interpello», Italia-Oggi 18 de enero de 1992.

(204) Vid. A. IACONDINI, «Ancora sul diritto d'interpello (ruling) nell'ambito dello statuto del contribuente», *Rassegna mensile delle imposte*, 1992, p. 493 y ss.

En la práctica, el mencionado reglamento no ha sido aprobado.

5.3. La previsión de la Carta italiana de derechos del contribuyente

En Italia, han sido numerosas las propuestas dirigidas a la introducción de una carta de derechos del contribuyente. Propuestas, que aunque no han prosperado, han suscitado un amplio debate respecto a las relaciones entre Administración y obligados tributarios. Dentro de los documentos más significativos, se puede señalar el del Ministerio de Economía: «La política tributaria en el contexto de la programación económica y financiera para los años 1991-1994» (205), considerado el pionero en incluir un conjunto de garantías en dicho ámbito.

Con posterioridad, ha tenido trascendencia «El Proyecto de Ley Piro» (206), motivado por la áspera polémica que acompañó la presentación de la declaración sobre la renta en Italia en el período de 1992. En dicho texto, el estatuto del contribuyente se regula en el primer capítulo del documento aprobado por La VI Comisión, en concordancia con las disposiciones contenidas en la Ley 241/90, de 7 de agosto. Entre los derechos de los contribuyentes más significativos, se pueden destacar:

- a) *El derecho a la información sobre la actividad administrativa, en concreto, a la notificación precisa de actuaciones (artículo 2.1)*

(205) Vid. Ministero delle Finanze, «La politica tributaria nel contesto della programmazione economico-finanziaria per gli anni 1991-1994» (libro giallo dell'agosto de 1991); R. FORMICA, «Da suddito a cittadino-utente: i diritti del contribuente alla semplificazione, all'informazione ed ai servizi di qualità» (i programmi del Ministero delle Finanze, illustrati presso l'Università degli Studi di Bologna dal Ministro on. Rino Formica), en *Rassegna Mensile delle Imposte*, núm. 8-9, 1991, p. 109 y ss.

(206) Vid. Proposta de legge 20 settembre 1990, n. 5079, presentata al Parlamento dall'On. Franco Piro.

- b) *El derecho a la intimidad y al secreto profesional (art. 7).*

- c) *El derecho al resarcimiento del daño derivado de actuaciones de la Administración tributaria (artículo 8).*

- d) *El Derecho a ser auxiliado por un asesor (artículo 9).*

En la actualidad, se encuentra en trámite parlamentario «El Proyecto de Ley sobre el Estatuto del Contribuyente», aprobado por el Senado italiano el 22 de abril de 1998 (207). El texto contiene catorce artículos en los que se recogen los derechos y garantías más relevantes para los contribuyentes, que se pueden sintetizar por materias comunes en:

- a) Disposiciones encaminadas a perfeccionar la técnica legislativa. De acuerdo con el principio de seguridad jurídica, se establece la necesidad de claridad y transparencia en la normativa tributaria. En este sentido, se introducen una serie de indicaciones en referencia al objeto (que debe hacerse explícito en el título) y a la rúbrica, que debe mencionar el objeto y el contenido de las mencionadas normas (art. 2.1). A su vez, se establece que las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo (art. 3.1). En este sentido, las normas tributarias no pueden establecer obligaciones para el contribuyente cuyo plazo sea fijado con anterioridad a los sesenta días de su entrada en vigor (art. 3.2). Finalmente, se consolida el principio de reserva de ley en el establecimiento de tributos (art. 4).

- b) Derecho del contribuyente a ser informado y asistido por la Administración tributaria.

El derecho a ser informado se fundamenta en que la Administración financiera asuma aquellas iniciativas orientadas a facilitar el conocimiento exhaustivo de las disposiciones vigentes en materia tributaria (artículo 5). A su vez, se incluye el derecho a conocer el estado de tramitación de

(207) Vid. Disegno di Legge núm. 4818, Camera dei Deputati, approvato dal Senato della Repubblica, il 22 aprile 1998; Relazione Della VI Commissione Permanente (Finanze), presentata alla Presidenza el 20 settembre 1999 (relatore: Marongiu), sul Disegno di Legge núm. 4818.

los procedimientos en los que el contribuyente sea parte (artículo 6), junto con la exigencia de motivación de los actos de la Administración (artículo 7).

c) Principios de colaboración y tutela entre la Administración y el contribuyente.

El artículo 8, bajo la rúbrica «tutela de la integridad patrimonial», se refiere al derecho a obtener en los términos previstos las devoluciones de ingresos indebidos y devoluciones de oficio con abono del interés. A su vez, admite la condonación en supuestos excepcionales (artículo 9) y establece la presunción de buena fe (10). Por otro lado, se incluye un conjunto de derechos y garantías en el procedimiento de comprobación administrativa (artículo 12) y se regula el derecho de «interpelación» del contribuyente, de acuerdo con lo establecido en el artículo 21 de La Ley 413/1991.

Se incorpora también al proyecto la figura del «Defensor del contribuyente» (art. 13). Se trata de un órgano colegiado constituido por tres componentes, elegidos por el Ministro de Economía y Hacienda entre sujetos de reconocido prestigio profesional y preparación en materia tributaria. Dicho órgano está destinado a resolver las quejas de los contribuyentes en sus relaciones con la Administración.

Por último, se recogen una serie de garantías para los sujetos no residentes en territorio italiano (art. 14).

En conclusión, el ordenamiento tributario italiano ha evolucionado, en materia de derechos y garantías de los contribuyentes, desde una inercia histórica hacia un creciente interés por introducir nuevos modelos en unas relaciones, tradicionalmente, asimétricas. Estos innegables cambios se han producido por diversas causas. En primer lugar, a partir de la evolución operada en el ordenamiento tras las sucesivas reformas y los efectos que en el ámbito tributario ha producido la modificación del procedimiento administrativo. En segundo lugar, por la nueva lectura del ordenamiento tributario que realiza la doctrina financiera y la jurisprudencia de la Corte Constitucional italiana, a la luz de los principios constitucionales. En tercer lugar, por la

influencia de los distintos Estados de la Unión Europea en los que han ido fructificando textos garantes de los derechos de los contribuyentes. A partir de estos factores, en Italia se ha producido un esfuerzo improbable en esta materia en los últimos diez años que, sin duda, ha de materializarse con celeridad en la aprobación de la propuesta global del Estatuto del contribuyente.

6. CONSIDERACIONES FINALES

La elaboración de un elenco de derechos y garantías del contribuyente no constituye una peculiaridad del ordenamiento español. Responde a un movimiento internacional de reforma tributaria preocupado por obtener la cooperación voluntaria y leal del contribuyente con la Administración tributaria y de garantizar los derechos del ciudadano frente a la Hacienda Pública como necesario contrapunto de las crecientes potestades administrativas. La tradicional «especialidad» de los procedimientos tributarios ha hecho necesaria una reacción para garantizar la eficacia de los derechos fundamentales en esta materia.

El «estatuto del contribuyente» (entendido como la proyección del estatuto del ciudadano sobre la materia tributaria) tiene su regulación natural en el seno de las normas que disciplinan los procedimientos tributarios y no en una norma específica. La «codificación» aislada de los derechos del contribuyente puede desempeñar un efecto didáctico importante para los sujetos que intervienen en tales procedimientos, pero no parece necesario que tal elenco se incluya en una ley especial, sino que podría bastar para ello un documento administrativo dotado de la necesaria difusión. Por ello sería de desear que las normas de nuestra Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente se integraran pronto y por completo en el articulado de la Ley General Tributaria.

CONSIDERACIONES ACERCA DEL PLAZO Y DE LA FORMA DE LA OPCION POR LA ESTIMACION OBJETIVA Y POR LA ESTIMACION DIRECTA SIMPLIFICADA EN EL IRPF (*)

María Simón Mataix
Profesora de Derecho Financiero
Universidad San Pablo CEU

SUMARIO

INTRODUCCION.

1. LA RENUNCIA EFECTUADA POR EL CONTRIBUYENTE COMO DECLARACION DE VOLUNTAD UNILATERAL.
 - 1.1 El concepto de declaración de voluntad aplicado a la materia tributaria.
2. EL CONTENIDO DE LA DECLARACION DE VOLUNTAD EFECTUADA POR EL CONTRIBUYENTE.
3. LOS REQUISITOS DE FORMA DEL EJERCICIO DE LA OPCION.
 - 3.1. La forma establecida por el Reglamento para renunciar a la estimación objetiva.
 - 3.2. La forma establecida por el Reglamento para renunciar a la estimación directa simplificada.

- 3.3. Las revocaciones de las renunciaciones.
- 3.4. Las declaraciones de voluntad contradictorias de los contribuyentes
- 3.5. Una nota de Derecho comparado.
4. EL PLAZO EN QUE DEBE EJERCITARSE LA OPCION.
 - 4.1. El plazo para elegir y los elementos de juicio que tiene el contribuyente para adoptar su decisión.

(*) El presente artículo tiene su origen en el capítulo VI «Las opciones tributarias en relación con la base imponible: la opción entre la determinación directa y la estimación objetiva» de la tesis doctoral *Las opciones tributarias en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, realizada por la autora de estas páginas y galardonada con el Premio del Instituto de Estudios Fiscales a Tesis Doctorales en virtud de resolución de 15 de diciembre de 1999 (BOE de 5 de enero de 2000).