

Alma Mater Studiorum – Università di Bologna

DOTTORATO DI RICERCA IN
DIRITTO TRIBUTARIO EUROPEO
S.E.A.S.T.

Ciclo XXV

Settore Concorsuale di afferenza: 12/D2 – DIRITTO TRIBUTARIO

Settore Scientifico disciplinare: IUS/12 – DIRITTO TRIBUTARIO

“LA DEBIDA IMPARCIALIDAD DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA”

Presentata da: CHRISTIAN ALONSO MERLOS CUARESMA.

Coordinatore Dottorato

Relatore

Prof. Adriano Di Pietro

Prof. Adriano Di Pietro

Esame finale anno 2014

*A mi queridísima madre,
sin cuya guía y apoyo,
nada de esto sería
hoy realidad.*

INTRODUCCIÓN

Este trabajo tiene por objeto el análisis de la posición de la Administración Tributaria en el marco conceptual de la relación jurídico-tributaria, y de las implicaciones que de cara al principio de imparcialidad, pueden tener los diversos posicionamientos conceptuales que de ésta se hagan, en procura de alcanzar una sana circunscripción de la naturaleza y el enfoque que se puede esperar y exigir de una Administración Tributaria moderna.

El trabajo se realiza sobre la base mixta de la doctrina, jurisprudencia y legislación tributaria de diversos países europeos (como Alemania, España, Francia e Italia) y latinoamericanos (Colombia, Venezuela, Uruguay y principalmente Costa Rica), con algunas incursiones en doctrina y realidad anglosajona (Estados Unidos, Australia y Nueva Zelanda), especialmente en cuanto a nuevas tendencias interdisciplinarias de acercamiento al fenómeno tributario y de interacción de la Administración Tributaria con los contribuyentes, que pese a las diferencias estructurales del sistema de ordenamiento jurídico, pueden –en nuestra opinión– ser no obstante aplicables a un ordenamiento jurídico civilista.

Como punto de partida, en el capítulo uno se analizan los orígenes y alcances de la relación jurídico-tributaria, así como las múltiples y hasta divergentes acepciones doctrinales acerca de los actores directamente involucrados por el ordenamiento en tal relación, con especial atención a las divergentes acepciones del concepto de sujeto activo; evidenciando con ello algunas de las tan variadas consideraciones que en doctrina se esgrimen en cuanto

a la identificación o no de las Administraciones Tributarias, con el concepto mismo de “sujeto activo” en la relación jurídico-tributaria.

El segundo capítulo aborda el estudio del panorama, las condiciones, el papel y los objetivos de la Administración Tributaria en la dinámica actual de tal relación obligacional tributaria, de frente a la hipótesis de una concepción alternativa de la Administración Tributaria. En particular, nos detenemos en algunas breves consideraciones de filosofía jurídica acerca de la razón de ser y los objetivos que se persiguen por la actuación de la Administración Tributaria, y como éstas se deberían –según nuestro mejor entender– reflejar en el rol funcional de la misma, para ser congruentes con las posiciones expresadas en el capítulo primero en cuanto a su posición en la relación.

En consecuencia, el tercer capítulo se dedica a la revisión del modelo de “Relación Cooperativa” entre sujetos pasivos y Administración Tributaria, como un posible nuevo enfoque del paradigma de participación de ésta última en la relación, valiéndose de la experiencia en Derecho Comparado de algunas situaciones normativas concretas que pueden evidenciar este nuevo enfoque y voluntad legislativa de reorientar el modo de actuar de las Administraciones Tributarias.

Por último, se formulan conclusiones y se revisa la hipótesis inicial de cara a los resultados del proceso de investigación científica.

CAPÍTULO UNO.

SUMARIO

CAPITULO UNO. La relación jurídico-tributaria y los sujetos involucrados.

- SECCION I. Los tributos y las relaciones que de ellos se derivan.
 - A. Los tributos, a la base de la sociedad actual.
 - B. Los tributos como fuentes de ingresos públicos.
 - C. Las relaciones jurídicas derivadas de los tributos.

- SECCION II. Sujetos de la relación jurídico-tributaria.
 - A. Sujeto activo.
 - A.1. Sujeto activo como Beneficiario del Tributo
 - A.2. Sujeto activo como titular de una Potestad Financiera
 - A.3. Sujeto activo como Competente
 - A.4. Sujeto activo como Recaudador del Tributo.
 - A.5. Sujeto activo del crédito tributario vs Sujeto activo de las potestades administrativas.
 - A.6. Síntesis y relevancia de la delimitación del concepto de Sujeto Activo.
 - B. Sujeto Pasivo.

SECCION I. Los tributos y las relaciones que de ellos se derivan.

La relación tributaria es una relación intrínsecamente jurídica, pues desde su nacimiento, hasta su ejecución, cumplimiento y verificación, está sometida a parámetros legislativamente establecidos.¹ Parámetros que sirven como límites, garantías y reglas de funcionamiento, para una adecuada aplicación de las máximas de derecho a cada caso concreto.

Esta notoria “juridicidad” de la relación, implica una viva puesta en práctica del principio de “no taxation without representation” y asegura al destinatario final del tributo, que la relación en la que éste lo arrastra, es el fruto del consenso social, concretamente manifestado por el Parlamento, en tanto los legisladores sean efectivamente los legítimos representantes de la voluntad popular.

Ahora bien, tal relación, en tanto jurídica, no pone necesariamente al sujeto acreedor en una relación de privilegio en cuanto a sus derechos, sino en una relación de privilegio en cuanto a sus pretensiones, pero de sujeción estricta al Derecho y por ende de igualdad en cuanto al sujeto de las obligaciones tributarias.

Y tales obligaciones tributarias se reflejan sin duda en un esencial interés público, claramente identificable con la propia existencia del Estado y de la sociedad bajo éste

¹ Lo cual vale aún para los casos de reglamentación por parte del Poder Ejecutivo, pues dicha reglamentación se debe realizar en el marco de la delegación reglamentaria prevista por el legislador en la ley.

organizada.²

SECCION I.A. Los tributos, a la base de la sociedad actual.

El ser humano actual, es un ser social, y su ambiente natural es hoy la comunidad.

Lo que cada uno de nosotros es, hace y tiene, deriva en buena medida de lo que históricamente hemos heredado y de lo que recibimos en un momento dado, de la comunidad en la que participamos; y las prestaciones tributarias que la comunidad nos exige, son una consecuencia directa de la asociación existencial y socio-política a tal comunidad.³

La fuerza y vigor de una sociedad, guarda relación directa con lo que cada individuo conformante de la comunidad aporta a ella, y por ende implica una predisposición generalizada a la renuncia personal de parte de nuestro haber, en pro del bien común. “Haber” que a su vez no habría sido posible generar, de no ser por las cesiones

² Recuérdese a este punto que, en palabras del profesor Amattu: “...*lo Stato non è altro se non la società stessa giuridicamente ordinata e rivestita di una personalità che la renda capace di volere e di agire*”. AMATTUCCI (Andrea), Direttore. **Trattato di Diritto Tributario**, Padova, CEDAM, Volume Primo, I Tomo, 1994, p. 77.

³ Lo pone claramente de manifiesto el profesor Amattu, al definirlo como una obligación asociativa socio política: “Pertanto la prestazione tributaria è la conseguenza di un obbligo associativo socio politico che «chiunque» trovasi sul territorio dell'Unione Europea (se la prestazione tributaria è di tipo europeo) o dello Stato (se la prestazione tributaria è di tipo nazionale) o della singola entità territoriale (ed in Italia la Regione, se la prestazione tributaria è di tipo regionale).” AMATTUCCI (Andrea) Direttore. **Trattato di Diritto Tributario**, Padova, CEDAM, Volume Primo, I Tomo, 1994, pag. 40.

individuales realizadas -tanto ahora como en el pasado- por cada uno de los otros miembros de la comunidad.⁴

Y es casualmente en esta línea funcional, que la mayoría de las constituciones occidentales recogen, bajo múltiples redacciones, el deber ciudadano de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas.⁵

El Tribunal Constitucional español, en los años noventa, se refirió con meridiana claridad al tema, en relación con el principio de capacidad contributiva y la naturaleza de la relación jurídica subyacente, señalando:

“...el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos según la capacidad

4 Para ser aún más precisos, son mayormente una consecuencia de las externalidades producidas por nuestras actividades en dicha sociedad. Refiriéndose al tema de la tributación medioambiental, aunque perfectamente podría decirse también refiriéndose a la tributación recaudatoria en sentido tradicional, señala al respecto Gracia M^a Luchena Mozo: *“Siguiendo a PÉREZ DE AYALA se puede definir el efecto “externo” de una actividad económica como “aquel que se produce en la economía diferente de la del sujeto que lo causa. Cuando se realiza una actividad económica se pueden seguir de ella dos clases de efectos: a) unos que inciden sobre la propia economía del sujeto pasivo; b) otros, que, por el contrario, afectan a otros sujetos diferentes (...) Pues bien: el concepto de coste social (...) pertenece a la categoría de los efectos externos negativos. Es un perjuicio o coste que se causa por un sujeto a otro u otros, como consecuencia de la actividad económica del primero”.* Pues bien, ese coste social se consagra como fundamento último de la tributación ambiental. El impuesto se convierte así en el instrumento idóneo para que el sujeto que provoca la deseconomía -o coste externo- asuma los costes o perjuicios causados a terceros derivados de su propia actividad. La tributación ambiental actúa de este modo como mecanismo de internalización de los perjuicios externos causados por la economía del sujeto que los causó.” LUCHENA MOZO, Gracia M^a. **Fiscalidad y medioambiente**, Revista: Nueva Fiscalidad, Madrid, Número 5, Mayo 2003, p. 31-32.

5 Señala a los efectos Toninelli: “La obligación tributaria es una obligación coercitiva establecida por el Estado sobre la base de su poder de imperio”. TONINELLI (Rubén), **Administración Tributaria**, en Tratado de Tributación, Política y Economía Tributaria, Editorial Astrea, Buenos Aires, 2004, pág. 341.

económica de cada contribuyente configura un mandato que vincula tanto a los poderes públicos como a los ciudadanos e incide en la naturaleza misma de la relación tributaria. Para los ciudadanos este deber constitucional implica, más allá del genérico sometimiento a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico que el artículo 9.1 de la norma fundamental impone, una situación de sujeción de colaboración con la Administración Tributaria en orden al sostenimiento de los gastos públicos cuyo indiscutible y esencial interés público justifica la imposición de limitaciones al ejercicio de los derechos individuales.”⁶

Pero en derecho, como del resto en muchos otros aspectos de la vida, la moneda tiene siempre dos caras, y la contra-cara del deber de coadyuvancia al gasto público, es el derecho de exigir al Estado -como personificación política de la sociedad- la utilización eficaz y responsable de los recursos entregados, en beneficio de la comunidad, bajo el respeto de un inviolable ámbito de exclusión patrimonial personal. Cuando los contribuyentes perciben que en efecto se realiza una utilización eficaz de los recursos entregados, sea mediante beneficios directos o indirectos, este derecho y la consecuente cultura tributaria se potencian y facilitan la recaudación de recursos por parte del fisco.⁷

⁶ Tribunal Constitucional Español, Sentencia 76/1990, de 26 de abril de 1990.

⁷ Tal situación es puesta de manifiesto por Kirchler, cuando citando estudios estadísticos previos manifiesta: “In a 1990 publication, Alm, Jackson and Mckee provide evidence that tax compliance increases when taxpayers are aware of a direct link between their tax payments and the provision of desirable public goods. In their study, participants were either given the opportunity to vote for the use of the taxes for a specific public good, or the particular user of the taxes was imposed on participants without choice. Despite the fact that the public good was not distributed directly to the participants, tax compliance was significantly higher under the voting condition than under imposition. In a further experimental study (1993), Alm, Jackson and Mckee found that individuals respond positively when tax proceeds are directed towards programs they approve of, and when they

Ahora bien, el cuánto, el cuándo, el cómo, el porqué y el a quién se deben entregar tales recursos, es -como consecuencia del principio de legalidad- materia de ley, y las disposiciones en tal sentido son de las más frecuentemente discutidas, revisadas y actualizadas por quienes ejercen el poder legislativo.

El hecho de que sea materia de ley, implica para cada uno de los individuos llamados a contribuir, una garantía de limitación de las pretensiones pecuniarias del Estado hacia él y una garantía de transparencia acerca de las reglas, los mecanismos y dinámicas de funcionamiento que han de regir esta relación entre individuo y Estado. Particularmente aplicables como limitación: los principios constitucionales tributarios.⁸

feel they have a say in the decision process. In contrast, participants' compliance suffered when they had no control over the use of their tax payments. (...) Pommerehne and Weck-Hannemann (1996) provided evidence that tax non-compliance was lower in Swiss cantons in which citizens had a direct say on budgetary policy. Not only was willingness to pay taxes higher, but so also was citizen satisfaction with the efficiency of the provision of public goods.” KIRCHLER (Erich). **The Economic Psychology of Tax**, Cambridge University Press, New York, 2009, p. 38-39

⁸ Sobre este aspecto podríamos además recordar que los principios constitucionales tributarios encuentran en la práctica, una aplicación concisa y directa como límite a las pretensiones del poder impositivo. Y ya no solo en las cortes constitucionales, sino incluso en los propios funcionarios de las Administraciones Tributarias y hasta en órganos supranacionales, como por ejemplo en el Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Recordemos a los efectos con Falsitta, un caso claro y ejemplificativo de aplicación concreta del principio constitucional de capacidad contributiva como columna vertebral y límite a las pretensiones recaudatorias estatales; textualmente: “*La sentenza Schumacker, che è un leading case, ha il suo perno nel concetto di capacità contributiva globale espressa dal reddito complessivo. La Corte argomenta che se la totalità o quasi totalità del reddito complessivo del non residente è prodotto nel Paese dove è la fonte (vale a dire dove egli svolge il suo lavoro), e non già in quello di sua residenza, residente o non residente si equivalgono in termini di forza contributiva e ogni disparità di regime fiscale tra le due fattispecie, non potendo trovare la sua giustificazione in un differenziata capacità contributiva, finisce per essere discriminatoria e lesiva della libertà di circolazione. In questa sentenza la capacità contributiva, per sua natura strumento misuratore della eguaglianza tributaria, diventa altresì strumento idoneo a disvelare se la disparità è fondata su*

SECCION I.B. Los tributos como fuentes de ingresos públicos

Los tributos se pueden conceptualizar genéricamente, como institutos jurídicos concebidos primordialmente para la obtención a favor de un ente público, de prestaciones pecuniarias, destinadas al sostenimiento de las necesidades presupuestarias derivadas del ejercicio de las funciones a éste atribuidas.⁹

dispari indici oggettivi e soggettivi di capacità contributiva, nel qual caso è legittima o è basata sul mero fatto della residenza o non residenza, nel qual caso è “distorsiva” nei riguardi del non residente. È ancora da notare che in questa sentenza la Corte di Giustizia, come è suo costume argomentativo e motivatorio, non si attarda in enunciazioni definitorie ma, non di meno, applica il concetto di capacità contributiva in modo impeccabile dimostrando di saper comprendere assai bene l'importanza e la portata di esso come criterio-guida ai fini della decisione adottata concernente un problema di uguaglianza tributaria.” FALSITTA (Gaspere). **I principi di capacità contributiva e di eguaglianza tributaria nel diritto comunitario e nel diritto italiano tra “ragioni del fisco” e diritti fondamentali della persona**, en: Rivista di Diritto Tributario, rivista mensual nacional, Italia, Giuffrè Editore, Vol. XXI – Maggio 2011, p. 525-526

- ⁹ Esbozamos la presente como definición genérica, con carácter utilitario para los efectos del subsiguiente desarrollo discursivo, pero no por ello ignoramos la multiplicidad de elementos técnicos que pueden quedar no muy bien representados en una definición instrumental así de drásticamente simplificada. Reconocemos que los tributos no son todos de idéntica naturaleza y por supuesto nos apegamos a la subdivisión clásica en impuestos, tasas, contribuciones especiales y exacciones parafiscales, según la clasificación que de ellos se puede hacer en razón del grado de aprovechamiento personal por el sujeto pasivo, de la indivisibilidad de los servicios con tales tributos sostenidos, de la consolidación de los servicios públicos con ellos financiados y por supuesto, hasta frente a la posibilidad de que persigan objetivos distintos al meramente recaudatorio, como es el caso de los tributos ecológicos con sus finalidades teóricamente disuasorias de conductas contaminantes.

Dicho lo anterior, suscribimos plenamente la tendencia a considerar los tributos como una herramienta de óptimos resultados para el propósito de financiación de los servicios y gastos públicos y como una mala herramienta para la persecución de fines alternativos. Es más siguiendo a Musgrave

Ciertamente el moderno derecho tributario está concebido con una finalidad más amplia que la simple recaudación de recursos para sufragar el gasto,¹⁰ ya que, como diría Tipke: no sirve exclusivamente a la obtención de recursos, sino que al mismo tiempo persigue dirigir la economía y la redistribución de las rentas y los patrimonios.¹¹

Y es que las exigencias públicas asociadas a la vida en sociedad, implican que cada uno de

y Peacock, podríamos citar el enfoque de distribución de la carga tributaria entre el universo de contribuyentes, en los siguientes términos: “...*the total tax bill must be distributed among various taxpayers so that the individual cost shares are subjectively equivalent; that is, each individual must pay what the services are worth to him. If this equivalence is assured, the individual taxpayer is willing to contribute his share of the cost of public services. By the very nature of the system, the level of budget expenditures must be determined together with the distribution of individual taxes.*” así como también cuando refieren: “*Public services which cannot be financed by fees or direct charges should be paid for by taxes, allocated in such a way that the citizens contribute in proportion to their respective abilities; that is in proportion to the revenue which they respectively enjoy under the protection of the state...*” MUSGRAVE (R.A.) y PEACOCK (A.T.). **Classics in the theory of public finance**, International Economic Association, New York, 1958, pág. xiv. y pág. ix, respectivamente.

¹⁰ Y aún más habríamos de reconocer con Rodríguez Muñoz, una cierta finalidad extrafiscal reconocible ya incluso a nivel primigenio en todos los tributos: “... *la extrafiscalidad es una nota característica de ciertas normas tributarias que las cualifica, las adjetiva. Pero esa cualidad es variable en intensidad hasta el punto de que podría decirse que en puridad todas las normas tributarias son, en cierta medida, o en leves rasgos, si se prefiere, extrafiscales, por el mero hecho de que el tributo produce unos efectos económicos diversos en cada sujeto pasivo y tiene una incidencia querida o no, en la renta del mismo y en su comportamiento económico. La intensidad de la extrafiscalidad aumenta cuando entre los objetivos mediatos del tributo se incluye cualquier otro que no sea la propia obtención del rendimiento económico pretendido de acuerdo con la capacidad contributiva de los sujetos pasivos. Nacen así los elementos extrafiscales en impuestos decididamente fiscales, que aprovechan su estructura e incidencia en la renta, patrimonio o hábitos de consumo del contribuyente para conseguir, además del fin prioritario propuesto, los más diversos fines.* RODRIGUEZ MUÑOZ, José Manuel. **Los fines extrafiscales de los tributos y su recepción en la nueva LGT**, Revista: Nueva Fiscalidad, Madrid, Número 3, Marzo 2004, p. 21-23.

¹¹ Ver para mayor detalle: TIPKE, (Klaus). **La Ordenanza Tributaria Alemana de 1977**, Revista Española de Derecho Financiero, número 14, 1977, pág. 360

esos servicios, de los cuales directa o indirectamente usufructuamos como habitantes (seguridad, justicia, educación, infraestructura, etc.), requieren para su ejecución, de financiamiento. En esta línea de pensamiento, Amatucci delinea los alcances del deber de colaboración a dicho financiamiento, en los siguientes términos:

“Il concorso obbligatorio pro quota alla copertura del fabbisogno finanziario per la spesa pubblica, non è suscettibile di alcuna discriminante, né deroga soggettiva, ma è solo sottoposto al limite oggettivo della idoneità finanziaria, alla soggezione dei doveri tributari, valutabile in base al parametro distributivo identificato nella capacità contributiva, che va considerata sotto il duplice aspetto giuridico e finanziario.”¹²

Ahora bien, hace tan solo unos siglos, la mayoría de los reinos y estados, financiaban sus necesidades presupuestarias con una mezcla variopinta de ingresos y riquezas patrimoniales (concesiones nobiliarias, venta de tierras, actividad comercial, botines de guerra, expropiaciones de bienes a poblaciones subyugadas, préstamos forzosos, confiscación de patrimonios de enemigos políticos, participación en la herencia de quienes morían sin sucesión legítima, etc.), aunados a unos cuantitativamente menos significativos ingresos tributarios. Aun hoy en día, se pueden encontrar ejemplos de estados que, por contar con significativas fuentes de ingresos -diversas de los tributos- se permiten mínimas, insignificantes o incluso absolutamente inexistentes cargas fiscales

¹² AMATTUCCI (Andrea) Direttore. **Trattato di Diritto Tributario**, Padova, CEDAM, Volume Primo, I Tomo, 1994, p. 23

sobre sus ciudadanos.¹³

Pero, el enorme aumento del gasto público ocurrido en tiempos recientes, derivado primordialmente de la intervención del Estado en una multiplicidad de sectores que previamente no le resultaban de su interés (como la sanidad, la educación, la asistencia médica, etc.) ha vuelto inadecuados e insuficientes para la mayoría de los estados modernos, este tipo de ingresos, trayendo por ende a los tributos, a la primera línea de combate, por lo que además se han visto forzados a una progresiva creación y depuración de tributos como fuente primordial de ingresos.¹⁴

¹³ En esta línea de financiamiento, sirva como ejemplo el presupuesto oficial de Venezuela, que para el año 2014 asciende a la suma de 550,632 millones de bolívares, una cuarta parte de los cuales es enteramente financiado con ingresos directos provenientes de la venta de petróleo, o el presupuesto de la República de Panamá, que para el año 2008, consideraba alrededor de un 50% del total de sus ingresos, provenientes de las utilidades generadas por la recaudación tarifaria del Canal de Panamá.

¹⁴ Nótese eso sí, que aun como fuente primordial de ingresos, los tributos no deberían ejercer una carga tributaria de carácter permanente, que resulte insoportable a los propios sujetos pasivos, toda vez que una tal carga resultaría contraproducente a las fuentes de la riqueza y por ende a la misma sociedad, en un sinsentido legislativo, en tanto las normas creadoras de los tributos deben respetar siempre la voluntad popular y procurar el mejor interés popular, entendido este simultáneamente como el de todos y el cada uno. En similar línea de pensamiento se pronunciaba ya hace décadas Wagner: *“The question of the relation of public expenditure to national income may also be formulated as follows: should public expenditure be allowed to become so high that the requisite taxation becomes an oppressive burden on the people? This means that normal consumption must diminish, and even more so normal saving must fall or even cease. The question is to be answered in the affirmative in the case of a temporary national emergency, if the high expenditure holds out the prospect of success and if a given concrete State deserves to be preserved. The question is to be answered in the negative, at any rate theoretically -however hard this may be for the interested parties, especially the politicians concerned- when these conditions are not fulfilled and the situation of oppressive taxation is likely to become permanent. This is often the case in States which are on the decline.”* WAGNER (Adolf), **Three extracts on public finance**, en MUSGRAVE (R.A.) y PEACOCK (A.T.). *Classics in the theory of public finance*, International Economic Association, New York, 1958, p. 7.

El qué y el cómo se grava y se recauda, ha igualmente evolucionado según las dinámicas de poder entre quienes cuentan con las potestades de imperio suficientes y necesarias para imponer y exigir los tributos y quienes se encuentran en posición de soportar tales exigencias pecuniarias.¹⁵ Exigencias que no siendo derivadas de relaciones sinalagmáticas, como lo son por ejemplo las obligaciones derivadas del acuerdo de voluntades en un contrato, no cuentan necesariamente con un sustento directo y espontáneo de “voluntades de participación”, del lado de la parte pasiva de la imposición, estando al máximo, a la base de la recaudación tributaria, el “Contrato Social” en el sentido Rousseauiano, con una fundamentación no jurídica, sino eminentemente política. Pero eso sí, en todos los sistemas tributarios modernos, bajo el marco conceptual y estructural de la capacidad contributiva, entendida bajo un doble aspecto: el jurídico y el financiero; que el profesor Amatucci diferencia en los siguientes términos:

“In riferimento al primo di tali aspetti la capacità contributiva va identificata nella capacità tributaria, cioè nella idoneità alla soggezione di diritti e doveri tributari e

¹⁵ Hoy en día reconocemos casi de forma unánime que la posibilidad de soportar tales exigencias pecuniarias viene de la mano de la existencia de una capacidad contributiva, que se pone de manifiesto de muchas maneras distintas. Casualmente al respecto, señala Loris Tosi: “*Indice della capacità contributiva di un soggetto è la forza economica, qualificata sotto il profilo quantitativo e qualitativo, espressa (principalmente) dal reddito che egli possiede: si tratta perciò di individuare i requisiti essenziali di simile «attitudine» fiscalmente apprezzabile. (...) Esplicitandone il contenuto, traiamo l'insegnamento che la capacità deve essere manifestata da una idoneità «certa» – non meramente «possibile» o «ipotizzabile» – a concorrere alle spese pubbliche. In questa accezione, essa pone un preciso limite – oggettivo ed esterno – all'esercizio discrezionale della potestà normativa nella disciplina di ogni singolo tributo, con conseguenze che investono non solo le modalità ed i connotati dell'imposizione, ma anche la scelta dei metodi di accertamento e di riscossione.*”. TOSI (Loris). **Il requisito di effettività**, en: AMATTUCCI (Andrea) Direttore. Trattato di Diritto Tributario, Padova, CEDAM, Volume Primo, I Tomo, 1994, p. 321-324.

costituisce un'articolazione specifica di capacità giuridica allo stesso modo della capacità elettorale... In riferimento al secondo aspetto la capacità contributiva va identificata nella potenzialità finanziaria alla sopportabilità del carico fiscale, con conseguente giustificazione del minimo d'imponibilità...”¹⁶

Y justamente en este marco conceptual es en el que hoy en día se desarrolla la relación jurídico-tributaria.

¹⁶ AMATTUCCI (Andrea) Direttore. **Trattato di Diritto Tributario**, Padova, CEDAM, Volume Primo, I Tomo, 1994, p. 25-26.

SECCION I.C. Las relaciones jurídicas derivadas de los tributos.

Tal y como se conceptualiza y estudia en muchas de nuestras aulas universitarias, la relación que surge entre las partes que vienen llamadas a interactuar entre sí por vía del tributo, pareciera ser hoy en día, una especie de temática pétrea y claramente acordada en doctrina, cuando la verdad es que la dinámica de tales relaciones proviene de una notable evolución histórica y continúa evolucionando de la mano del desarrollo socio-económico y de los ingredientes de la ecuación político-económico-teleológica que configura cada una de nuestras sociedades.¹⁷

En los términos de Gianini: *“...il rapporto giuridico d'imposta ha un contenuto complesso, in quanto da esso derivano da un lato, poteri, diritti e anche obblighi dell'autorità finanziaria, a cui corrispondono obblighi positivi o negativi, o anche diritti, delle persone soggette alla sua potestà, dall'altro, più specificamente il diritto dell'ente pubblico di esigere ed il correlativo obbligo del contribuente di pagare la somma equivalente all'ammontare dell'imposta nei singoli casi dovuta.”*¹⁸

En similar línea de pensamiento podríamos citar también a Lupi, quien a los efectos

¹⁷ Piénsese por ejemplo en el relativamente reciente desarrollo del Derecho Tributario Internacional y de todos los mecanismos que a lo largo de las últimas décadas se han creado e implementado para evitar los problemas de doble imposición internacional, o aún más significativamente, en el Derecho Tributario “armonizado” de la Unión Europea, en la que los procesos de unificación e integración de los mercados, están llevando a la autolimitación de los poderes tributarios normativos nacionales, e incluso tienden ya a considerar la posibilidad de un nuevo y unificado “poder tributario europeo”.

¹⁸ GIANINI (A.D.). **Istituzioni di Diritto Tributario**, Giuffrè Editore, Milano, 1974, p.81

señala: *“Il tributo si incardina quindi nell'attività amministrativa degli apparati pubblici, ed il prelievo fiscale non a caso fu per secoli la principale attività degli scarni apparati governativi degli antichi stati, quando ancora non si parlava né di «diritto amministrativo» né di «diritto tributario». L'autorità politica di vertice indicava le manifestazioni economicamente rilevanti cui collegare i tributi, e quindi funzionari pubblici o loro incaricati quantificavano la ricchezza di specifici contribuenti e riscuotevano il tributo. Si trattava di una mera attività amministrativa, contro la quale solo in casi limite, di vessazioni o soprusi, potevano attivarsi gli strumenti di tutela generali esperibili, nelle varie società, contro gli abusi dei pubblici poteri. La situazione oggi è diversa, non tanto per l'avvento dello stato di diritto, dove pure le tutele contro gli abusi del fisco sono state ampliate e regolamentate, ma per il riferimento del tributo a manifestazioni economiche più precise e raffinate, determinate degli stessi contribuenti e talmente complesse da meritare un intero volume, denominato «parte speciale»; le vecchie questioni di stima, risolvibili in gran parte secondo il senso comune, hanno lasciato gradatamente il posto alle sofisticate (spesso fin troppo!) questioni di diritto dei nostri giorni. A questo punto, accanto al legislatore e alle pubbliche amministrazioni, che avevano caratterizzato per secoli il diritto tributario quasi in esclusiva, è cresciuta la funzione del contribuente e del giudice.”*¹⁹

Y así, hoy en día nos encontramos con una disciplina tributaria dominada por un sistema de autodeterminación y autoliquidación de las obligaciones por parte del propio contribuyente, ideado de forma tal que, siendo los sujetos pasivos los llamados al rol de

¹⁹ LUPI (Raffaello). **Diritto Tributario, Parte Generale**, Giuffrè Edit., Milano, 8va edición, 2005, pág. 3

protagonistas principales en la relación, las funciones de la Administración Tributaria vienen relegadas primordialmente, a facilitar y verificar el adecuado y preciso cumplimiento espontáneo y voluntario de parte de éstos, fiscalizando una pequeña porcentage del vasto universo de contribuyentes, y persiguiendo el cumplimiento forzoso de aquellos casos, en que a partir del ejercicio de sus funciones, logre determinar inexactitudes o incumplimientos.

Y casualmente, la atribución de este tipo de funciones a la Administración Tributaria, da lugar a relaciones indirectas por parte de “terceros”, quienes aun siendo ajenos -stricto sensu- a la relación jurídica instaurada por causa del tributo, resultan prescriptivamente involucrados en ésta, con miras al adecuado cumplimiento por parte de los directamente obligados, o a efectos de permitir y/o facilitar la verificación de la exactitud y corrección aplicativa de los mismos.

Hoy en día, al analizar las dinámicas de las relaciones tributarias, es menester incluir en las consideraciones técnicas, a nuevos -o hasta hace poco ininfluyentes- actores internacionales, tales como las comunidades de naciones (piénsese por ejemplo en la influencia que sobre el derecho positivo de los Estados miembros de la Unión Europea, han ejercido los procesos de armonización tributaria derivados de sus múltiples tratados de integración),²⁰ el peso y trascendencia de las consideraciones de organismos

²⁰ Casualmente refiriéndose al caso de la Unión Europea, señala puntualmente Leonor Pérez de Vega: *“Los Estados miembros libre y voluntariamente, han manifestado su consentimiento para pertenecer a las Comunidades Europeas, y en consecuencia, a cumplir con los Tratados constitutivos de las mismas y con los actos que producen sus instituciones, en una palabra, a someterse al ordenamiento jurídico comunitario. Cuando un Estado entra a formar parte de dichas Comunidades se produce una distribución de competencias entre estas últimas y el Estado miembro en cuestión, bajo el signo de su soberanía seguirá produciendo normas, las cuales han de coexistir*

internacionales tales como el Fondo Monetario Internacional o la Organización Mundial del Comercio en cuanto a las políticas tributarias nacionales, y quizás hasta podríamos atrevernos a incluir en la lista a órganos supranacionales (si no formalmente, al menos prácticamente) tales como el Tribunal de Justicia de la Unión Europea,²¹ cuyas sentencias van mucho más allá de simples consideraciones filosóficas acerca de la armonía con el

con el ordenamiento comunitario. El hecho de que convivan ambos ordenamientos – nacional y comunitario- y que, en ocasiones, tengan un mismo destinatario, personas físicas o jurídicas, genera unas relaciones entre ambos ordenamientos que se hallan condicionadas por una serie de principios en cuya labor ha tenido un papel determinante el Tribunal de Justicia de Luxemburgo, en la medida en que carecen de un texto positivo a modo de Constitución. Como afirma F.A. GARCÍA PRATS, “el Derecho comunitario es un derecho de creación jurisprudencial, que elabora sus conceptos e institutos sobre la base de dos grandes ideas fundamentales: la aplicación uniforme del derecho comunitario en todo su ámbito territorial de actuación y la garantía de la operatividad y eficacia del mismo en dicho seno” PEREZ DE VEGA, Leonor M^a, **Algunas reflexiones sobre la especial incidencia del derecho comunitario**. Revista NUEVA FISCALIDAD, Editorial Dykinson, S.L. Madrid, Número 3, Marzo 2003, p. 46-47

- ²¹ Para mejor evidencia el carácter supranacional del Tribunal de Justicia, nótese el énfasis que pone Englisch refiriéndose a la tutela de las libertades fundamentales del mercado común en el análisis de la jurisprudencia de dicho tribunal: “*Sobre el cumplimiento de los requerimientos de las libertades fundamentales vela el TJCE, el cual está autorizado para la interpretación de estas garantías y su aplicación homogénea en la Comunidad. Este Tribunal declaró hace ya más de cuarenta años que el Tratado de la CE ha creado un orden jurídico supranacional de su propio tipo. (TJCE, 5.2.1963 caso 26/62 (van Gend & Loos), Rec, p. 1 (25); TJCE 15.7.1964, caso 6/64 (Costa / ENEL) Rec. P 1253 (1269) En este orden jurídico, las libertades fundamentales no solo son un derecho directamente aplicable en los ordenamientos jurídicos de los estados miembros, es decir son “self-executing”. Además, las libertades tienen primacía sobre las leyes de los Estados Miembros si aquellas obstaculizan o perjudican al tráfico transfronterizo intracomunitario de manera injustificada, con el efecto que las respectivas provisiones nacionales ya no se pueden aplicar. En efecto, el Tribunal les otorgó a las libertades fundamentales un rango casi constitucional.*” ENGLISCH (Joachim). **Implicaciones de las libertades fundamentales del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea para la imposición de tributos directos en los Estados Miembros**, en: REVISTA: NUEVA FISCALIDAD, Madrid, Editorial Dykinson, Número 6, Noviembre-Diciembre 2009, pág. 31

sistema de mercado único, de normas tributarias nacionales, que aun siendo válidas y vigentes en estados miembros de la Unión Europea, pueden llegar a ser desaplicadas en casos concretos y hasta incluso implícitamente derogadas, ante posibles perjuicios a los principios rectores del mercado común.²²

Así, hoy en día el tributo genera relaciones entre quien lo impone y quien lo paga, entre éste último y quien lo recauda, entre el órgano encargado de la gestión y/o fiscalización y el ente que se beneficiará del mismo, entre éste último y otros entes del concierto internacional, que en función de sus intereses puedan tener objeciones o consideraciones previas acerca de las eventuales o hasta actuales relaciones que del mismo se derivan,

²² A estos efectos son contundentes los profesores Terra y Wattel, cuando señalan: “*Positive integration (harmonization measures at EC level) is not the sole, and for direct taxes only a modest contributor to the abolition of tax impediments to the proper functioning of the common market. Whereas most of the extensive harmonization of indirect taxes, especially of custom duties, turnover taxes and excises, has been achieved by way of positive integration measures (EC regulations and directives), most of the modest integration of direct taxes is a result of negative integration, i.e. case law of the ECJ invalidating national tax measures. Generally speaking, indirect taxes have been harmonized at EC level because they are taxes on transactions (taxes on trade in, or border-crossing of goods and services) which must be either abandoned or uniformed if one is to have free trade, whereas direct taxes are taxes on the income or wealth of (legal) persons, having a much less direct and visible effect on trade and services, and still viewed as an entailed national sovereignty by the Member States, implying a scarcity of positive harmonization of them and a rapidly expanding body of case law of the ECJ declaring specific national direct tax measures incompatible with EC Treaty rules. The EC Treaty contains several fundamental principles which must be respected in any area affecting the objectives of the EC Treaty, therefore also in the tax area. One of these principles is the prohibition of discrimination against goods, services, workers, undertakings and capital from other Member States, and of any other discrimination based directly or indirectly on nationality of persons or origin of goods, capital and services. This principle, and other fundamental principles, such as Community loyalty and undistorted competition, have significant consequences for national tax sovereignty. They considerably limit Member States' freedom to arrange their national tax systems in the way they see fit.*” TERRA (Ben), WATTEL (Peter). **European Tax Law**, The Netherlands, Kluwer Law International, Quinta Edición, 2008, p. 2

entre terceros no directamente vinculados por el tributo, pero imperativamente involucrados en la relación y aquellos a quienes en cambio, el tributo vincula intencional y explícitamente. Relaciones, todas ellas, enmarcadas por las disposiciones jurídicas previstas en las normas que configuran al sistema.

SECCION II. Sujetos de la relación jurídico-tributaria.

Para aprehender firmemente el contenido de las relaciones jurídico-tributarias y la dinámica esperable entre las partes en ellas involucradas, es requisito *sine qua non*, tener claridad absoluta acerca de quiénes son “las partes involucradas” y especialmente del porqué y del para qué de su participación en la relación. Además es necesario mantener presente que el concepto de “parte” en una relación jurídica de carácter obligacional, como lo es la tributaria, es muy distinto en cuanto a sus implicaciones técnicas, del concepto de “parte” en una relación sinalagmática.

Esto, que dicho de esta forma tiende a parecer una verdad de Perogrullo tal, que normalmente se da por sobreentendida, en realidad no está, ni meridianamente claro, ni objetivamente consensuado en la doctrina especializada, al punto que, como veremos en el desarrollo del concepto de sujeto activo, aun en los autores clásicos encontramos una multiplicidad de conceptos y criterios, tendientes a concretar y delimitar tal clasificación.

En cuanto al sujeto pasivo, hay menos discusión y es mucho más sencillo encontrar un punto de acuerdo doctrinal, acerca de las características que identifican en términos generales, a quien vendrá cargado por alguno de los varios tipos de obligaciones que pueden devenir a raíz de la existencia de un tributo y del acaecimiento de su hecho generador.

Finalmente, entre uno y otro extremo de la ecuación -si consideramos como tales al sujeto activo y al pasivo- nos encontramos con los “terceros”, que si bien no son actores

principales de la relación jurídico-tributaria, no dejan de tener un notable peso en la forma como ésta se desarrolla. Peso y trascendencia que a su vez pueden ser mayores o menores, según los criterios utilizados para determinar quién entra en dicha categoría.²³

SECCION II. A. Sujeto Activo.

Las normas constitucionales son las que con mayor o menor extensión en su redacción, prescriben las bases de la relación jurídica de disposición del patrimonio individual, para el sostenimiento de las cargas públicas.

Tres ejemplos básicos, que comparten el mismo espíritu, aunque con notables diferencias de redacción, los encontramos en las Constituciones Políticas costarricense, española e italiana. Siendo la más escueta de todas ellas, la costarricense, que señala en su artículo 18:

“Los costarricenses deben observar la Constitución y las leyes, servir a la Patria, defenderla y contribuir para los gastos públicos.”

²³ Con gran énfasis, Vito Tanzi pone de manifiesto la situación fáctica europea, en la que incluso la creación de nuevas normas de carácter tributario se ven claramente limitadas por la interacción a la que dichas normas se verán sometidas cuando los sujetos pasivos hacia los que están dirigidas, las pongan en correlación con las normas tributarias de los otros estados miembros de la Unión Europea. Textualmente: *“Si direbbe che, nonostante la mancanza di un'esplicita armonizzazione delle aliquote fiscali sui redditi individuali nell'UE, l'integrazione economica e la mobilità dei fattori hanno imposto dei limiti alla flessibilità dei singoli membri dell'UE nel fissare aliquote sostanzialmente differenti l'uno dall'altro. In altri termini, siamo qui in presenza a una specie di armonizzazione decentrata, spinta dalle forze di mercato.”* TANZI (Vito). **Globalizzazione e sistemi fiscali**, Banca Etruria Studi e Ricerche, Arezzo, 2002, p. 81.

La española en cambio, siendo más reciente, con mucho más desarrollo jurisprudencial de trasfondo en el tema constitucional-tributario y en consecuencia con incorporación expresa en su texto, de principios constitucionales-tributarios trascendentales, dispone en su artículo 31:

- “1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.*
- 2. El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía.*
- 3. Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley.”*

Por su parte la constitución política italiana, también concisa pero sin por ello dejar de lado el tema de los principios constitucionales que deben informar al sistema tributario señala en su artículo 53:

“Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva.

Il sistema tributario è informato a criteri di progressività.”

Así las cosas, ante la existencia de un tributo -en cualquiera de sus modalidades- podemos razonablemente suponer la existencia en el trasfondo, de algún tipo de “ente”, con potestades de imperio tales y suficientes como para poder privar al finalmente afectado por dicho tributo, de una parte de su patrimonio.

Este “ente” (para efectos del desarrollo académico de la idea, permitámonos seguirlo llamando simplemente así) normalmente viene identificado como titular de derechos, frente a los sujetos pasivos. El tipo, contenido y extensión de esos derechos, depende directamente de la caracterización que se realice y los criterios identificativos que se adopten como idóneos, para la categorización como “sujeto activo” de un tal “ente”. Y es aquí donde la doctrina y la normativa comienzan a tomar múltiples y divergentes caminos, en cuanto a quién y qué llena el concepto de “sujeto activo”.

Ya desde la simple perspectiva normativa, y siguiendo el mismo análisis de Derecho Comparado, el Código de Normas y Procedimientos Tributarios costarricense, al determinar los sujetos y elementos intervinientes en la obligación tributaria, dedica el capítulo segundo de su título segundo al concepto de Sujeto Activo, señalando para los efectos en su artículo 14:

“Concepto. Es sujeto activo de la relación jurídica el ente acreedor del tributo.”

De modo tal que la norma identifica plenamente los conceptos de sujeto activo y acreedor, lo que a su vez deberíamos, *ceteris paribus* y asumiendo una congruencia del legislador costarricense en la utilización de dicho concepto a lo largo de la normativa tributaria costarricense, poder identificar con una precisa corriente doctrinaria, que como veremos más adelante, equipara los conceptos de acreedor con los de la posición activa en la relación jurídico-tributaria.

Por su lado la Ley General Tributaria española no hace indicación expresa alguna al concepto de sujeto activo. Lo más cercano a ello se encuentra en el artículo quinto, ubicado en el título primero, de las disposiciones generales del ordenamiento tributario,

en donde al definir los conceptos de Administración Tributaria hace una distinción importante, entre a quien competen las funciones de aplicación, gestión, fiscalización y las potestades sancionadoras según se trate de las potestades tributarias del Estado y las de las Comunidades Autónomas y entidades locales con poder tributario derivado, asignando las primeras necesariamente a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria y las del segundo caso directamente a las Comunidades Autónomas y entes locales salvo por las situaciones en las que por normativa de asistencia mutua éstas se deleguen nuevamente en la Agencia Estatal de la Administración Tributaria; con lo cual el panorama español, parece mostrar un acercamiento de índole más funcional que conceptual, partiendo del Estado por un lado, y las Comunidades Autónomas y entes locales con poder tributario del otro, para después fijar desde ellos el tema de competencia en el ejercicio de las potestades tributarias, que como se verá, coincide con otra línea doctrinal, que parece distinguir entre los sujetos activos del poder tributario y los sujetos activos de las potestades de aplicación derivadas de la relación jurídico tributaria.

Veamos de seguido algunas de tales acepciones doctrinarias del concepto de sujeto activo:

SECCION II.A.1. Sujeto activo como Acreedor o Beneficiario del Tributo

Partiendo de los autores clásicos italianos: Vanoni nos ofrece una definición estrictamente ligada al concepto de interés o beneficio directo del tributo, cuando señala que *“Soggetti attivi del rapporto giuridico tributario sono quegli enti nell'interesse dei quali il rapporto sorge e viene tutelato dalla legge, cioè quegli enti nei confronti dei quali sorgono dei*

vincoli contenuti nell'obbligazione tributaria."²⁴, y a mayor abundamiento sobre su visión, cuando explica el porqué de la pretensión tributaria, delinea con toda claridad su aproximación al asunto, en términos de la relación costo-beneficio de la vida en sociedad, como fundamento de la existencia del interés legítimo del ente acreedor de frente a los sujetos pasivos: *"Sostanzialmente ogni ente il quale abbia per sua intima natura funzioni pubbliche da esplicare, ha una pretesa nei confronti di coloro che si trovano nella sua sfera di attività, di essere fornito dei mezzi economici che gli sono necessari. Questa pretesa può essere o non essere riconosciuta dall'ordinamento giuridico: e diviene pretesa giuridica solo nel momento in cui l'ordinamento la riconosce e tutela. (...) Il nostro studio è per definizione limitato all'ordinamento giuridico statale, ed a quegli altri ordinamenti che sono riconosciuti dallo Stato: e pertanto consideriamo come soggetti attivi per quanto andremo esponendo, solo quelli che appaiono tali rispetto all'ordinamento giuridico dello Stato."*²⁵ Con lo que parece quedar bastante clara su posición en cuanto al papel y trascendencia del Estado y los órganos por éste reconocidos como titulares de un poder tributario derivado, en la relación jurídico-tributaria que a partir de la puesta en ejercicio de tal poder se genere.

En la doctrina española Aliaga Agulló, Navarro Faure y Núñez Grañón, señalan en similar sentido: *"Designamos sujeto activo al acreedor de la prestación pecuniaria en que concreta la obligación tributaria. En este sentido, el sujeto activo es fundamentalmente un sujeto titular de un crédito. Obsérvese que se dice fundamentalmente, ya que, incluso*

²⁴ VANONI (Ezio). **Lezioni di Scienza delle Finanze e Diritto Finanziario**, Regio Istituto Superiore di Scienze Economiche e Commerciali, Roma, 1934, p. 294.

²⁵ VANONI, Op. Cit. p. 295

dentro del estricto campo de la obligación, el acreedor no está exento de ciertos deberes, aunque éstos tengan un carácter secundario o puramente instrumental como, por ejemplo, el de extender un recibo.”²⁶

Y éstas mismas autoras llevan la distinción del beneficiario o acreedor del tributo a una subsiguiente distinción teórica, pues en su criterio es también posible distinguir entre el sujeto activo del poder tributario y el sujeto activo acreedor de los créditos tributarios, señalando con mayor detalle: *“Ahora bien, junto a la hipótesis de coincidencia entre la titularidad del poder tributario y la de los créditos tributarios, es necesario contemplar otra distinta, concretamente de disociación de ambas titularidades. Cuando un sujeto, dotado de poder tributario, establece tributos con la finalidad de que los ingresos obtenidos con ellos se destinen a la cobertura de los gastos de otros entes públicos. En este supuesto, las normas dictadas por el sujeto activo del poder tributario convierten en sujetos activos de las obligaciones tributarias a los entes a los que desean atribuir los ingresos que dichos tributos procuren.*

SECCION II.A.2. Sujeto activo como titular de una Potestad Financiera

Una orientación no muy lejana a la de Vanoni, se encuentra en Gianini, quien liga la condición de sujeto activo, a la existencia de lo que él denomina: “potestà finanziaria” y a los efectos señala: *“...poiché il rapporto d'imposta ha la sua base giuridica nella potestà*

²⁶ ALIAGA AGULLÓ (Eva), NAVARRO FAURE (Amparo) y NÚÑEZ GRANÓN (Mercedes). **Introducción al Derecho Tributario**, Editorial Librería Compas, S.L., Alicante, 2004, p. 102

finanziaria dello Stato, ne consegue che soggetto attivo del rapporto può essere soltanto lo Stato stesso, o un ente pubblico a cui la suddetta potestà sia stata conferita dalla legge, mentre possono essere soggetti passivi tutte le persone comunque sottoposte alla potestà medesima.

La potestà finanziaria, essendo uno degli aspetti del potere d'impero dello Stato, ha, naturalmente, la medesima estensione di quest'ultimo...

(...)

Nel nostro ordinamento sono soggetti attivi d'imposta, oltre allo Stato, gli enti autarchici territoriali (province, comuni e ora anche le regioni), le Camere di commercio, le Comunità israelitiche.”²⁷

En todos estos autores es evidente la correlación entre la detención de una “potestad financiera” y los beneficios que de ésta se derivan y la condición de sujeto activo, sea este poder de imposición directo o derivado. En cuanto a éste último, Gianini señala que “...devono considerarsi soggetti attivi del rapporto tributario anche i Comuni, le Provincie e le Regioni (c.d. enti autarchici territoriali), in quanto ad essi spetta una potestà finanziaria. Detta potestà, come si è detto sopra trattando dei regolamenti, è una potestà derivata, il che significa che nasce per volontà dello Stato, pur non essendo parte della volontà sovrana dello Stato, costituendo, invece, un diritto a sé state di questi enti, che essi esercitano in nome proprio.”²⁸

La referencia de ambas posiciones doctrinales a una relación de supremacía-sujeción, sea

²⁷ GIANINI (A.D.). **Istituzioni di Diritto Tributario**, Giuffrè Editore, Milano, 1974, pp. 103-104

²⁸ GIANINI (A.D.). **Istituzioni di Diritto Tributario**, Giuffrè Editore, Milano, 1974, p.104

simplemente como poder, o como beneficio derivado del mismo, es obvia.²⁹

En similar sentido, pero esta vez analizando el caso desde la perspectiva española, nos encontramos con la posición doctrinal de Guio Montero, quien versando sobre el concepto de sujeto activo señala: “...la obligación tributaria se concreta de modo inmediato en la obligación de pagar una determinada cantidad de dinero a título de tributo al Estado o a otro ente público dotado de potestad para exigirla. Es preciso ver ahora quién ostenta esa potestad en el ordenamiento jurídico español. La solución viene dada por la

²⁹ Hoy en día habría que agregar también una delimitación específica a la extensión de dicho poder tributario, derivada casualmente de la asociación comunitaria de muchos de los hasta hace poco independientes detentores de dichos poderes de imposición de tributos. Hablando sobre los impuestos a la actividad económica empresarial en el marco de la Unión Europea, por ejemplo, señala el profesor Adriano Di Pietro: “Los Estados piensan, de hecho, en seguir ordenando los efectos económicos de los regímenes de los impuestos sobre sociedades tal y como sucedía cuando en Europa existían tan solo múltiples mercados nacionales. Sin embargo, en la actualidad deben defenderse de una situación de competencia fiscal, especialmente en el ámbito de los impuestos sobre sociedades, que se agudizó después de 2004 con la ampliación de la Unión Europea. Una competencia que no se limita al ahorro resultante de la aplicación de tipos impositivos más bajos, sino que afecta a la conveniencia económica en relación a todos los aspectos de las opciones de las empresas: desde la forma a la concentración; desde la deslocalización hasta la internacionalización, etc. Una competencia que es aceptada por el ordenamiento comunitario, porque es el corolario del mercado único, pero que ciertamente no puede ser afrontada sólo con medidas de ámbito nacional. Si éstas se piensan sólo en relación con el mercado nacional, no son económicamente eficaces porque deben aceptar y respetar las libertades económicas del mercado. Si, en cambio, éstas quieren afrontar el mercado único en función del mercado nacional, se transforman en medidas fiscales nacionales que o discriminan la posición de las empresas no residentes o que restringen su libertad o la de las empresas nacionales que quieren disfrutar de las libertades que les ofrece el mercado único.” DI PIETRO (Adriano). **El futuro del impuesto sobre sociedades en la Unión Europea**, en: REVISTA: NUEVA FISCALIDAD, Madrid, Editorial Dykinson, Número 6, Noviembre-Diciembre 2009, p. 11-12.

Constitución en su artículo 133...”³⁰

Artículo que a los efectos señala, en su versión actual:

“1. La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley.

2. Las Comunidades Autónomas y las Corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes.

3. Todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deberá establecerse en virtud de ley.

4. Las administraciones públicas sólo podrán contraer obligaciones financieras y realizar gastos de acuerdo con las leyes.”

Para después continuar, y esta vez versando sobre otros sujetos activos: *“Además del Estado tienen, en la medida que se la concedan las leyes, potestad tributaria las Comunidades Autónomas y las provincias y los Municipios.*

En contraposición con el poder tributario del Estado el de estos entes es por esencia limitado.”³¹

Y a partir de estos dos últimos párrafos es posible también poner de manifiesto una utilización indiscriminada del autor de cita, así como de tantos otros en doctrina, de los conceptos de poder tributario y de potestad tributaria, cuando en nuestro entendimiento,

³⁰ GUIO MONTERO (Francisco). **EL CONTRIBUYENTE ANTE LA INSPECCION DE HACIENDA**, Editorial Lex Nova, Valladolid, 1999, pp. 52-53

³¹ GUIO MONTERO (Francisco). Op Cit. p. 53

uno y otro deberían entenderse (al menos en idioma castellano) como contenedores de alcances y consecuencias jurídicamente diferenciables, punto sobre el que, para un más preciso entendimiento de esta tendencia doctrinal, nos manifestamos de seguido.

Potestad impositiva vs Poder impositivo

Para distinguir una y otro, comencemos por acercarnos al tema desde el contenido del Poder Impositivo, referido para el caso español por Calvo Ortega, en su manual de Derecho Tributario, como “Poder Tributario”, señalando a los efectos: *“Poder Tributario va unido a Poder Político y, más concretamente (por lo que aquí nos interesa), a ordenamiento tributario. De aquí que los Estados modernos conozcan varios poderes: estatal (o central), federal, regional (donde existe este tipo de organización política) y municipal. En definitiva, el número de poderes tributarios depende de los tipos de organización política. Como es sabido, en nuestro Estado existen tres tipos de poderes: estatal, regional (CCAA) y municipal. Además, la integración de España en la Unión Europea determina la existencia de otro Poder Tributario más: el correspondiente a la Comunidad Europea como Organismo Supranacional con personalidad jurídica propia...”*³², y en similar línea de pensamiento, encontramos también a Cazorla Prieto, quien en su Curso de Derecho Financiero y Tributario define: *“El poder tributario es la facultad propia de determinados órganos representativos de los entes públicos, en virtud*

³² CALVO ORTEGA (Rafael). **Curso de Derecho Financiero, I. Derecho Tributario, Parte General**, Editorial Thomson Civita, Novena Edición, Navarra, 2005, p. 112

de la cual pueden, a través de los cauces normativos oportunos, establecer tributos como medio de nutrir el gasto preciso para financiar sus actividades.”³³

En doctrina, y aún en los autores hasta aquí transcritos, se suele referir indistintamente a este poder en términos de “potestad financiera” o “potestad impositiva” o incluso más genéricamente como una simple variante de la mucho más amplia “potestad de imperio”, pero a propósito de esta investigación, parece más adecuado atender a la distinción técnico-jurídica entre los vocablos “potestad” y “poder”, precisando que si bien “potestad” implica un poder-deber, “poder” implica una relación mucho más simple y unívoca, en la que un sujeto literalmente “puede” de frente a otro.

Así, el tener una potestad, no solo facultaría a quien viene investido de ella, sino que a la vez representaría una obligación para éste (si se piensa por ejemplo en un oficial de policía, es claro que éste está no solo facultado para intervenir en caso de requerirlo así la seguridad pública, sino que además está obligado a hacerlo, siendo incluso sancionable en caso de incumplimiento).³⁴ En cambio el poder no implicaría ninguna obligación de

³³ CAZORLA PRIETO (Luis María). **Derecho Financiero y Tributario, Parte General**, Editorial Thomson Aranzadi, Quinta Edición, Navarra, 2004, p. 70.

³⁴ Traemos a colación también en este punto las dilucidaciones que exactamente en ese sentido realiza Giuseppe Rescigno al señalar: “Vi sono situazioni, o astrattamente previste dalle norme o concretamente presenti in base alle norme, per cui un soggetto A è autorizzato dal sistema a produrre un effetto giuridico nei confronti del soggetto B (o di altri soggetti C,D,...N) senza che questi secondi possano o debbano fare alcunché, né per favorire né per impedire il prodursi dell'effetto giuridico. In tal caso diciamo che A ha un potere giuridico, il cui contenuto è costituito dall'effetto che egli è abilitato a produrre (sulla situazione giuridica chiamata «potere», e sulla connessa situazione giuridica chiamata «soggezione»...) Vi sono dunque norme attributive di poteri: queste norme indicano il soggetto a cui è attribuito quello specifico potere, dicono quale potere viene attribuito, in quali circostanze può essere esercitato (e quindi in quali altre circostanze non può essere esercitato), secondo quali forme e procedure va esercitato, quale risultato l'esercizio del potere produce, e così via.

ejercicio, es más, en el caso tributario el poder impositivo puede perfectamente ser sub o inutilizado a según el ente cuente con otros medios que permitan el sostenimiento del gasto público (basta pensar como ejemplo a los estados petrolíferos árabes y su nivel de carga fiscal).

Esta distinción terminológica, más que una mera manía filológica, tiene trascendencia, como se verá más adelante, para efectos de la clasificación de la Administración Tributaria dentro del elenco de participantes en la relación jurídico-tributaria.

Piénsese en este punto en el conjunto que a los efectos enuncia el ya citado Calvo Ortega al concluir: “...*el Poder Tributario es una posición jurídica abstracta y permanente que tiene diversas manifestaciones concretas y limitadas: establecimiento de tributos y un conjunto de potestades de naturaleza heterogénea: reglamentaria, de interpretación, de inspección (investigación), de organización y de decisión de pretensiones.*”³⁵

Otra posición doctrinal que parece orientarse casualmente en esta misma línea de pensamiento la encontramos en Cazorla Prieto, quien al intentar una definición de lo que él llama sujetos activos o primarios de la actividad económica, comienza por una

(...) Venendo al nostro ordinamento, la nostra Costituzione dice che, in principio, spetta alla legge, e solo alla legge, attribuire poteri (principio di legalità...). Nessun potere è ammesso se non è fondato sulla legge (fatto salvo quanto prescrive la Costituzione). (...) La norma che attribuisce un potere, tanto può dire: ti assegno questo potere, puoi esercitarlo o non esercitarlo secondo la tua volontà; altrettanto può dire: ti do questo potere, ma, se ricorrono le condizioni che indico, lo devi esercitare.”
RESCIGNO (Giuseppe Ugo), **Corso di Diritto Pubblico**, Bologna, Zanichelli, Dodicesima edizione, 2009, p. 1 - 2.

³⁵ CALVO ORTEGA (Rafael). Op. Cit. p. 116

distinción de contenidos posibles para quien se encuentre en dicha posición, en los siguientes términos: *“Los sujetos activos o primarios de la actividad financiera pueden actuar con relación a ella en un doble plano: primero, en el del establecimiento o aprobación de los ingresos o de los gastos de los entes públicos y, segundo, en el de la exigencia o ejecución en cada situación concreta de lo previamente establecido o aprobado.”*³⁶ Y a este punto del análisis es fácil identificar el tema del establecimiento o aprobación de los ingresos con el concepto aquí esgrimido de “poder impositivo”, frente a la exigencia o ejecución de lo aprobado en función de dicho poder impositivo, que sin duda alguna ha de referirse a las potestades tributarias de aplicación, gestión y fiscalización de los tributos.

Para no alterar el ordenado desarrollo de las ideas, digamos por ahora solamente, que bajo esta distinción conceptual, las Administraciones Tributarias como órganos del Estado, vienen por éste investidas de potestades que permiten el ejercicio de sus funciones. Potestades, no poderes, por lo que a la luz de los criterios que asocian la condición de sujeto activo con la detención de un poder impositivo, la Administración Tributaria como órgano, no podría válidamente ser clasificada como sujeto activo.

³⁶ CAZORLA PRIETO (Luis María). Op. Cit, p. 67

SECCION II.A.3 Sujeto activo como competente.

Ahora bien, no todos los autores concuerdan con la preponderancia del poder de imponer o de beneficiarse de tributos como característica definitoria de la condición de sujeto activo. A los efectos, encontramos incluso, quien relega a un segundo lugar la presencia del poder de imposición y la titularidad de los beneficios que de éste se derivan por vía de los tributos, de frente a una perspectiva propia del sujeto pasivo, a quien muy probablemente lo que interesa responder de forma inmediata, cuando piensa en la identificación del sujeto activo de la relación jurídico-tributaria, no es ya ¿quién sea el titular del poder impositivo? o ¿cuál será el beneficiario de lo recaudado en ejecución de dicho poder?, sino más bien, y quizás desde una posición muy pragmática: ¿a quién se lo debo pagar? y/o ¿quién vendrá a revisar la exactitud del monto pagado?

En éste abordaje práctico del asunto, nos encontramos con autores tan respetables como Pérez Royo, quien a los efectos señala: *“...como indica expresamente el propio derecho positivo, lo que caracteriza la posición del sujeto activo del tributo es que su pretensión se hace efectiva a través de un procedimiento administrativo. De manera que el concepto jurídico que, en realidad, es significativo a la hora de explicar la posición jurídica del sujeto activo y de su relación con los administrados es el concepto de competencia, de raigambre estrictamente administrativa o de Derecho público. Lo que interesa conocer, más allá de cuál sea el ente beneficiario de la prestación, es el órgano competente para recibir el pago, para practicar la liquidación, para exigir por vía coactiva el*

*cumplimiento, etc.*³⁷

Ahora bien, para contextualizar la posición de Pérez Royo en cuanto a la *competencia* como criterio trascendental para la conceptualización del sujeto activo, según el derecho positivo, veamos de seguido algunos ejemplos normativos concretos, comenzando con el ordenamiento español, al que muy probablemente se refería el autor al momento de su afirmación.

Para ser precisos, en el caso de la normativa española, la anterior Ley General Tributaria (Ley 230/1963, de 28 de diciembre de 1963), -vigente al momento de la publicación del libro del autor en referencia- no brindaba una definición expresa de sujeto activo, ni caracterizaba la posición de éste en términos de su efectividad a través de un procedimiento administrativo. Al máximo, refiriéndose a la potestad tributaria y a la competencia para su aplicación señalaba:

“Artículo 2.

La facultad originaria de establecer tributos es exclusiva del Estado y se ejercerá mediante Ley votada en Cortes.

Artículo 6.

1. La potestad reglamentaria en materia tributaria corresponde al Consejo de Ministros y al Ministro de Economía y Hacienda, sin perjuicio de las facultades que la legislación de régimen local atribuye a las Corporaciones Locales en relación con las Ordenanzas de exacciones.

³⁷ PEREZ ROYO (Fernando), **Derecho Financiero y Tributario, Parte General**, Madrid, Editorial Civitas, Sexta Edición, 1996, p. 136

2. La gestión tributaria corresponde privativamente al Ministro de Economía y Hacienda en cuanto no haya sido expresamente encomendada por Ley a una Entidad pública.”

Por su parte, tampoco la Ley General Tributaria española actual (Ley 58/2003, de 17 de diciembre del 2003), da una definición expresa de sujeto activo, y al versar sobre la potestad tributaria y las competencias para su aplicación dispone en sus artículos 4 y 5:

“Artículo 4. Potestad tributaria.

1. La potestad originaria para establecer tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante Ley.

2. Las comunidades autónomas y las entidades locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las Leyes.

3. Las demás entidades de derecho público podrán exigir tributos cuando una Ley así lo determine.

Artículo 5. La Administración Tributaria.

1. A los efectos de esta Ley, la Administración Tributaria estará integrada por los órganos y entidades de derecho público que desarrollen las funciones reguladas en sus títulos III, IV y V.

2. En el ámbito de competencias del Estado, la aplicación de los tributos, el ejercicio de la potestad sancionadora y la función revisora en vía administrativa corresponde al Ministerio de Economía y Hacienda, en tanto no haya sido expresamente encomendada por Ley a otro órgano o entidad de derecho público.

En los términos previstos en su Ley de creación, dichas competencias corresponden a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, salvo la declaración de nulidad de pleno derecho regulada en el artículo 217 y las reclamaciones económico-administrativas reguladas en el capítulo IV del título V de la presente Ley.

3. Las Comunidades Autónomas y las entidades locales ejercerán las competencias relativas a la aplicación de los tributos y el ejercicio de la potestad sancionadora derivada de dicha aplicación, así como la función revisora en vía administrativa de los actos dictados en el ejercicio de aquellas, con el alcance y en los términos previstos en la normativa que resulte aplicable y su sistema de fuentes.

4. El Estado y las Comunidades Autónomas y las Ciudades con Estatuto de Autonomía podrán suscribir acuerdos de colaboración para la aplicación de los tributos y para el ejercicio de las funciones de revisión en vía administrativa.

5. Asimismo, podrán establecerse fórmulas de colaboración para la aplicación de los tributos entre las entidades locales, así como entre éstas y el Estado o las Comunidades Autónomas.”

Por lo que, retomando la afirmación del profesor Pérez Royo en cuanto a la indicación expresa por parte del propio derecho positivo, de la caracterización del sujeto activo en función de la conexión de su pretensión con un procedimiento administrativo, no parece que -al menos en el caso del derecho positivo español- ello sea efectivamente así.

Sin duda, existe un claro elemento administrativo en el desarrollo de la relación jurídico-tributaria, pues aún si la mayoría de los sistemas tributarios modernos ha evolucionado

hacia una estructura de autodeterminación y autoliquidación de los tributos, las Administraciones Tributarias vienen normalmente designadas en forma específica, como las últimas encargadas de la correcta y precisa gestión tributaria.

Así por ejemplo, regresando a la normativa española, la Ley General Tributaria actual y vigente, refiere las funciones de la Administración Tributaria en el título dedicado a la “gestión” de los tributos, señalando en su artículo 90:

“Artículo 90.

Las funciones de la Administración en materia tributaria se ejercerán con separación en sus dos órdenes de gestión para la liquidación y recaudación, y de resolución de reclamaciones que contra aquella gestión se susciten, y estarán encomendadas a órganos diferentes.”

Dicho lo anterior, si a este punto del desarrollo se retoma “la perspectiva del sujeto pasivo” a la que se hacía referencia en el primer párrafo, cuando se señalaba que quizás las preguntas claves para la determinación del sujeto activo del tributo eran: ¿a quién se lo debo pagar? y/o ¿quién vendrá a revisar la exactitud del monto pagado? resulta que las respuestas a estas interrogantes, permiten identificar en buena medida, al encargado de la gestión del tributo, pero no necesariamente conducen en línea directa al titular del poder impositivo o de los derechos patrimoniales instaurados a partir de dicha relación jurídico-tributaria, y si en las dos posiciones doctrinales anteriores se equiparaba al beneficiario del tributo y/o al titular del poder impositivo con la categoría de “sujeto activo”, esta vertiente parece identificar al “gestor del tributo” como sujeto activo de la relación

jurídico-tributaria. Y ante ello cabría entonces preguntarse si tal relación ¿Es una relación de gestión? ¿Es una relación de poder impositivo? O más aún: ¿Es un poco de ambas? Dependiendo de la respuesta, podríamos ser congruentes entonces con una u otra de las líneas doctrinales hasta el momento expuestas.

SECCION II.A.4. Sujeto activo como Recaudador del Tributo

En una línea más o menos congruente con la identificación de la subjetividad activa con la competencia, pero llevándola a un nivel aún más drástico, Bafile en Italia, separa completamente la condición de beneficiario del tributo, e incluso el mismísimo poder impositivo, de la definición de sujeto activo, cuando señala:

“Secondo la terminologia corrente il soggetto attivo del rapporto tributario suole denominarsi ente impositore. L'espressione non è corretta perché impositore è soltanto lo Stato-persona che invece non è soggetto del rapporto; i soggetti attivi non impongono il tributo, soltanto lo percepiscono. Sarebbe quindi più esatto parlare di ente creditore del tributo e titolare delle potestà amministrativa necessarie per liquidarlo e riscuoterlo.

(...)

Il soggetto attivo del rapporto è dunque l'ente pubblico che oltre ad essere il creditore del tributo è investito della potestà amministrativa per accertare, liquidare e riscuotere autoritariamente il tributo stesso, nonché per reprimere e a volte sanzionare gli inadempimenti.

Non è invece un soggetto attivo del rapporto il destinatario del provento del tributo; accade spesso, ed ancor più a seguito della riforma, che alcuni tributi, di cui è titolare un soggetto che esercita verso il contribuente tutti i necessari poteri, siano dopo la riscossione, in tutto o in parte, destinati a soggetti diversi, i quali però non hanno alcun potere diretto verso il soggetto passivo e sono quindi estranei al rapporto di imposta.”³⁸

Posición que parece identificar plenamente a la Administración Tributaria con el concepto de sujeto activo, confiriéndole además el título de “acreedora del tributo”, y excluyendo de forma absoluta a los beneficiarios y a los titulares del poder impositivo, ya no solo de la condición de sujeto activo, sino además de cualquier condición de “parte” en la relación jurídico-tributaria.

SECCION II.A.5. Sujeto activo del crédito tributario vs Sujeto activo de las potestades administrativas.

En cuanto a la identificación de la Administración Tributaria como sujeto activo de la relación jurídico-tributaria, en doctrina española el profesor Eusebio González advertía acerca de la necesaria distinción entre el sujeto activo del crédito tributario y el sujeto

³⁸ BAFILE (Carlo), **Introduzione al Diritto Tributario**, Padova, CEDAM, 1978, p. 81

activo de las potestades de imposición (que a su vez y siguiendo a Michelli, diferencia previamente de la potestad tributaria normativa³⁹) y criticaba abiertamente la posición doctrinal que en España (Martín Queralt y Lozano) atribuye la condición de sujeto activo a la Administración Tributaria, así como en Italia lo hace el supra citado Bafile. A los efectos señala: “...no resultaría difícil advertir las diferencias que median entre un tratamiento dirigido a fijar exclusivamente el sujeto activo del crédito tributario de aquél que tiene por objeto delimitar el sujeto activo de la potestad de imposición, que puede serlo, o no, también del primero. Sirva de prueba, yuxtaponiéndose a las diferencias apuntadas, un argumento fundamental; y es que el ejercicio de la potestad de imposición puede ir dirigido a delimitar tanto la existencia como la inexistencia de obligaciones tributarias (art. 119,1 L.G.T.), siendo, obviamente, sólo el primer supuesto el que puede generar la titularidad de un derecho de crédito tributario.

Con anterioridad a la actual redacción del art. 5.2 LGT, Martín Queralt y Lozano señalaron que el sujeto activo del tributo, en el ámbito estatal, lo era la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, ente dotado de personalidad jurídica, y no el Estado.

Hoy no resulta difícil sostener que dicha Agencia sólo es sujeto activo de las potestades administrativas encuadradas en la que hemos llamado potestad de imposición. Pero el sujeto activo del derecho de crédito tributario, a la prestación tributaria, lo es el Estado, como persona jurídica titular de la Hacienda Pública estatal, tal y como la define el artículo 5º de la Ley General Presupuestaria, concepto generalizable, en sus respectivos

³⁹ Según señala en su obra: Derecho Tributario I, la potestad tributaria normativa corresponde al poder de establecer tributos, y las potestades de imposición corresponden al poder-deber de aplicarlos en cada caso concreto.

*ámbitos y titularidades, a las Comunidades Autónomas y a las Entidades Locales. (...)*⁴⁰

Esta línea de pensamiento se puede resumir entonces en una especie de triple acepción y coexistencia del concepto de sujeto activo, en donde se pueden identificar: 1) un sujeto activo del poder tributario normativo, sea el poder de imponer tributos gracias a las potestades de imperio (más o menos similar a lo que en el punto A.2 Gianini denominaba como Potestad Financiera); 2) un sujeto activo del derecho de crédito tributario (que igualmente podría paragonarse al concepto de beneficiario del tributo seguido por Vanoni y expuesto como criterio de caracterización en el punto A.1., pero a su vez se opone abiertamente a la consideración de la Administración Tributaria como titular del crédito tributario expuesta en el punto A.4 según la teoría del profesor Bafile); y 3) un sujeto activo de las potestades administrativas necesarias para asegurar la correcta y precisa aplicación de los tributos (que sin duda responde por muchos aspectos al concepto de competencia, al que da especial relevancia el profesor Pérez Royo en su aproximación al sujeto activo según lo visto en el epígrafe A.3. y a la Administración Tributaria en la acepción meramente administrativa de la posición de Bafile expuesta en el punto A.4).⁴¹

⁴⁰ GONZÁLEZ (Eusebio) et al, **Derecho Tributario I**, Salamanca, Plaza Universitaria Ediciones, 2004, pp. 225-226

⁴¹ En similar línea de pensamiento el profesor La Rosa hace una distinción entre lo que él llama el Estado-Soberano, que para los efectos podríamos identificar con el sujeto activo entendido como titular de un poder tributario normativo en la tesis de don Eusebio González y un Estado-Administración, equiparable al sujeto activo de potestades administrativas. Textualmente señala La Rosa: “*Contro precedenti e pur autorevoli concezioni secondo le quali le leggi tributarie sarebbero state da considerare quali meri atti di governo (e cioè atti sostanzialmente amministrativi, ed aventi solo la forma della legge), si affermò allora la basilare distinzione tra lo Stato-sovrano (nel momento in cui emana la legge tributaria) e lo Stato-amministrazione (che alla legge emanata rimane soggetto alla pari del cittadino); e si disse anche che, dovendo le prestazioni tributarie essere*

SECCIÓN II.A.6. Síntesis y relevancia de la delimitación del concepto de Sujeto Activo.

De las posiciones doctrinales expuestas, lo primero que queda claro es que -pese a que pareciera un concepto elemental y esperablemente superado desde los primeros

*interamente regolate dalla legge, in questo campo non potessero darsi poteri ed attività discrezionali. Ferma restando questa duplice premessa di fondo, ed a fronte di un ordinamento che in realtà prospettava i rapporti tributari come normalmente mediati dalla pubblica amministrazione, la natura e gli effetti degli avvisi di accertamento furono definiti in una duplice ed assai diversa prospettiva. A) Da una parte, infatti, si affermò che lo schema tipico del «rapporto giuridico d'imposta» (tra Stato-amministrazione e cittadino) dovesse identificarsi in quello dell'«obbligazione legale», e quindi in un rapporto di debito credito non diverso dalle comuni obbligazioni privatistiche; e si attribuì agli atti di accertamento ad opera dell'amministrazione un efficacia meramente dichiarativa di quei rapporti, identificandosi la loro funzione nella necessità di rendere liquide ed esigibili obbligazioni già sorte in forza della volontà astratta della legge, e per il mero verificarsi dei loro presupposti di fatto. In questa concezione (il cui più autorevole esponente fu Achille Donato Giannini, e che tuttora largamente permea la concreta esperienza giuridica, il momento dell'accertamento venne considerato frutto di una esigenza (la specificazione in concreto del volere astratto della norma di legge) di ordine logico-concettuale, ancor prima che propriamente normativo. E si disse, anzi che quel momento non doveva neanche considerarsi necessariamente costituito da uno specifico atto amministrativo, risultando dall'ordinamento positivo che l'accertamento del tributo poteva essere effettuato: a) ad opera soltanto dell'amministrazione... b) ad opera dell'amministrazione, ma con la "cooperazione" del contribuente... c) o ad opera soltanto del contribuente... Il compito della pubblica amministrazione, in materia tributaria, veniva quindi definito in termini (di mero accertamento di rapporti interamente regolati dalla legge) non diversi da quelli tipici dell'attività giurisdizionale. E va da sé che rappresentavano naturali corollari di queste vedute, per un verso, l'affermazione della generale estensibilità ai rapporti tributari delle regole tipiche delle obbligazioni civilistiche (in quanto non derogate da apposite norme tributarie) e, per altro verso, quella dell'aver sempre le controversie tributarie ad oggetto diritti soggettivi, in via di principio devolute al giudice ordinario e soggette alle normali regole del giudizio di accertamento su rapporti obbligatori.» LA ROSA (Salvatore). **L'Amministrazione Finanziaria**, Torino, Giappichelli Editore, 1995, p. 40-41.*

acercamientos al estudio de la disciplina jurídico-tributaria-, en realidad no existe un consenso acerca de quién es el sujeto activo de las obligaciones tributarias o cuáles son las características específicas que nos permitan individualarlo.

Así, con solo una revisión no exhaustiva de algunos de los más importantes manuales y tratados académicos de la parte general del estudio del Derecho Tributario, nos encontramos con posiciones que identifican al sujeto activo del tributo, con el Estado y demás entes territoriales que se benefician de su recaudación, con el Estado en tanto ente que cuenta con la potestad de imperio para establecer impuestos y con los entes territoriales con potestad impositiva derivada de la estatal, con el Estado-Administración entendido como ente competente para recaudarlo, con el órgano estatal encargado de la gestión tributaria, excluyendo expresamente al Estado-persona de tal clasificación, y con una acepción que procura englobar a todas las anteriores en una especie de trinidad polifacética de un mismo sujeto. Y todo esto no excluye otras posibles definiciones y caracterizaciones, que se puedan encontrar en otros igualmente respetables autores, acerca de quién calza en el papel del primer protagonista de la relación jurídico-tributaria.

A este punto, un lector acucioso podría incluso alegar que en realidad, bajo los sistemas de autodeterminación y autoliquidación tributarias actualmente preponderantes en la civilización occidental, el primer protagonista de tal relación jurídico-tributaria lo es más precisamente el sujeto pasivo, pero vale decir en descargo, que mientras sí se puede pensar en un tributo que por su redacción y estructuración, o por simples razones de obsolescencia, aun siendo válido y vigente no cuente con ningún sujeto pasivo al cuál deba ser aplicado, lo mismo no vale en sentido cronológico inverso, pues en virtud del principio de legalidad, y en particular gracias a la reserva de ley en materia tributaria, no es posible

calificar de “pasivo” a ningún sujeto, sin contar con una parte “activa” en tal relación. Y el grado de actividad de tal parte -nuevamente gracias al principio de legalidad que rige al Derecho Público- dependerá a su vez, directamente, de las potestades que legalmente le sean conferidas para su actuación.

Para ser aún más prácticos y concretos, el saber si la Administración Tributaria es sujeto activo o no en tal relación, y en caso de respuesta negativa, ¿cuál es entonces su posición en la misma?, sin duda influye directa y notoriamente en la actitud que ésta deba tomar de cara al contribuyente, en el cumplimiento de las funciones que le vienen legalmente encomendadas, y en este mismo sentido quizás incluso pueda resultar aún de mayor importancia, el saber con claridad y precisión, si tal Administración Tributaria es o no es la acreedora personal del tributo, pues el tipo de actuación que se puede y debe esperar de los funcionarios que dan vida y cumplimiento a las funciones que a tales órganos vienen por ley encomendadas, seguramente se verá influenciado según se esté cobrando un crédito propio o sólo velando por un crédito ajeno.

SECCION II.B. Sujeto pasivo.

Como contraparte del sujeto activo (sea cual sea la acepción que de éste prefiramos) nos encontramos de frente con quienes, en virtud de la relación jurídico-tributaria, se ven sometidos a obligaciones y deberes.⁴²

Tales obligaciones y deberes pueden ser de contenido material (como el pago del impuesto) o simplemente formal (como los deberes de declarar y de brindar información a

⁴² Con un mayor o menor sentido cívico en cuanto a su deber de contribución, según la sociedad y cultura en la que se encuentre. Así por ejemplo, Kirchler pone de manifiesto cómo las diferencias de apreciación del deber de contribuir se encuentran tan profundamente arraigadas, que se distinguen en una y otra sociedad, hasta en la aproximación etimológica de la propia palabra “tributo”. A los efectos señala el citado autor: “*Whereas in the Latin world, the word tax means something felt as an “impostation” upon the citizen (impot, imposto, impuesto), the German word “Steuer” means “support” and the Scandinavian “skat” the common treasure put aside for common purposes. On the basis of such different tax mentalities, closely connected with the citizens' civic or community-mindedness in general, individual tax-mindedness develops by personal experiences. Confronted with the obligation to pay, the taxpayer feels inclined to a certain degree of resistance, leading to evasion, tax-dodging, or even to open revolt.*” KIRCHLER (Erich). **The Economic Psychology of Tax**, Cambridge University Press, New York, 2009, p. 40. En similar sentido manifiesta Lamagrande: “La conducta colectiva tiene estrecha relación con el grado de cumplimiento voluntario en tiempo y forma de las obligaciones tributarias por parte del universo de contribuyentes. Éste es otro de los elementos a destacar en la toma de decisiones por parte de la Administración. Es por ello que las estrategias del organismo recaudador serán distintas según deba desenvolverse en un ámbito de alto o bajo cumplimiento tributario. Por ello, es fácil colegir que se deberá recurrir al auxilio de otras ciencias, como son las del comportamiento –psicología, sociología, etc.- y a las ciencias de la Administración para implementar distintas estrategias a aplicar a un determinado universo de contribuyentes, según su grado de complejidad. LAMAGRANDE (Alfredo), **Distintas funciones de la Administración Tributaria**, en Tratado de Tributación, Política y Economía Tributaria, Tomo II, Volumen 2, Editorial Astrea, Buenos Aires, 2004, pág.384

los órganos de la Administración Tributaria), y en consecuencia, dentro del conjunto de individuos y entes al que hoy en día llamamos “sujetos pasivos”, encontramos una gran variedad.

Desde una perspectiva estrictamente económica, en términos de acreedores y deudores, Aliaga Agulló, Navarro Faure y Núñez Grañón, señalan al respecto: *“Son sujetos pasivos aquellas personas que asumen una posición deudora en el seno de la obligación tributaria y que, consiguientemente, se ven constreñidas a realizar la prestación en que consiste el objeto de la obligación tributaria, sin perjuicio de que por ulteriores procesos de la vida económica obtengan el resarcimiento de las sumas satisfechas poniendo esas a cargo de otras personas⁴³, ajenas al vínculo en que consiste la obligación tributaria.”⁴⁴*

En lo personal, siempre hemos encontrado que la Ordenanza Tributaria Alemana, propone un concepto quizás más claro que el tradicional en nuestra doctrina, sobre cuál es y cuál no es la parte pasiva de la relación jurídico-tributaria, en términos del “Obligado Tributario”. A los efectos señala el numeral 33 de dicho cuerpo normativo:

“Obligado Tributario. (1) Obligado tributario es, quien adeuda un impuesto, responde por un impuesto, debe retener e ingresar un impuesto por cuenta de un

⁴³ Tradicionalmente se ha considerado a la traslación, la incidencia y la difusión como los procesos de adaptación económica de los efectos de los tributos en los mercados en los que se aplican. Señala a los efectos Toninelli: “La traslación es el fenómeno por el cual el contribuyente de derecho transfiere el peso de los tributos a otras personas, que resultarán así contribuyentes de hecho. (...) La incidencia es la medida de la carga tributaria efectiva que se grava al contribuyente de hecho y la difusión es la forma en que esa incidencia se irradia en todo el mercado por el mecanismo de los precios.” TONINELLI (Rubén), **Administración Tributaria**, en Tratado de Tributación, Política y Economía Tributaria, Editorial Astrea, Buenos Aires, 2004, pág. 343

⁴⁴ ALIAGA AGULLÓ (Eva), NAVARRO FAURE (Amparo) y NÚÑEZ GRAÑÓN (Mercedes). Op. Cit. p. 104

tercero, quien debe presentar una declaración jurada, prestar garantía, llevar libros y registros o cumplir otras obligaciones impuestas por las leyes tributarias.

(2) Obligado tributario no es, quien en una causa tributaria ajena debe suministrar información, exhibir documentos, emitir un dictamen pericial o permitir el ingreso en propiedades inmuebles, recintos de negocio y de empresas.”

Algunos autores clásicos, como Vanoni y como Berliri, comenzaban su explicación de la condición de sujetos pasivos, con una alusión a la discusión de si se requiere o no de personalidad jurídica -en el sentido civilista- para poder ser considerado sujeto pasivo, pero actualmente podríamos dar por superada tal discusión con un acercamiento práctico a la situación, desde el enfoque de la capacidad contributiva: si se tiene capacidad contributiva y/o se calza con los requisitos para asegurar o coadyuvar al gravamen de una tal, se le considera como sujeto válido y suficiente para efectos tributarios. Y es así como uniones de hecho, consorcios empresariales, establecimientos permanentes y demás figuras sin personalidad jurídica propia -de nuevo en sentido civilista-, se estiman aptas para ser sometidas a obligaciones de naturaleza pecuniaria, formal o a una combinación de ambas.

La otra cara de la moneda, es sin duda la concesión de derechos y el establecimiento de límites y garantías con respecto a los deberes que a tales sujetos vienen impuestos.

Para quienes, en la realidad cotidiana vienen sometidos al deber de presentar declaraciones tributarias, es clara y palpable la condición de sujeto pasivo, aun cuando eventualmente de ello no se derive una obligación de carácter pecuniario personal. Y es que evidentemente la condición de sujeto pasivo no se limita ni mucho menos a la

subcategoría de los “contribuyentes”, sino que abarca a un universo mucho más amplio de sujetos sometidos a diversos deberes como consecuencia del ejercicio de las potestades de imperio de parte del Estado.

En tal línea argumentativa por ejemplo se encuentra Lago Montero:

“Toda prestación ha de tener un sujeto activo y un sujeto pasivo. El obligado a prestar, el que debe satisfacer la prestación, el compelido a realizar la prestación que sea objeto del deber o de la obligación, es el sujeto pasivo.”⁴⁵

Esta última frase encierra también una importante afirmación, con relevancia para el análisis de la hipótesis aquí defendida, pues pone de manifiesto que la condición de sujeto pasivo (sea por obligaciones materiales, o por meras obligaciones formales) se deriva directamente de la puesta en ejercicio del poder de imposición por parte del “sujeto activo”, aquí entendido en sentido estricto, como aquél con capacidad para imponer deberes y obligaciones a quienes se encuentren bajo su ámbito espacio-temporal de influencia y autoridad.

En otras palabras, una persona (física o jurídica, o incluso una sin personalidad jurídica en sentido estricto civilista) sólo puede ser incluida en el conjunto de los “sujetos pasivos”, de una relación jurídico-tributaria, por efecto de una disposición expresa de parte del titular de un poder imperativo de imposición.

⁴⁵ LAGO MONTERO (José María), **La sujeción a los diversos deberes y obligaciones tributarias**, Marcial Pons, Madrid, 1998, pág. 56

CAPÍTULO DOS.

SUMARIO

CAPITULO DOS. La Administración Tributaria y la Justicia Impositiva.

- SECCION I. La justicia impositiva.

- SECCION II. La Administración Tributaria.
 - A. El panorama para la Administración Tributaria.
 - B. La Administración Tributaria y el límite de legalidad.
 - C. La Administración Tributaria y el deber de imparcialidad.
 - D. La Administración Tributaria en medio de la función tributaria.
 - D.1 La Administración Tributaria en su función de gestión.
 - D.2 La Administración Tributaria en su función de fiscalización.
 - D.3 La Administración Tributaria en su función de recaudación.

- SECCION III. La hipótesis de una concepción alternativa de la Administración Tributaria.

SECCIÓN I. La Justicia Impositiva.

El Estado moderno, si realmente pretende mantener el respaldo popular y lograr un eficiente funcionamiento de manera sostenible, debe actuar desde la perspectiva tributaria, con “justicia”.

Refiriéndose a la justicia tributaria señala Falsitta:

“...la giustizia tributaria è attualmente, in considerazione dell'elevatezza della pressione fiscale, l'espressione più importante della giustizia distributiva. Per ciò, se muore la giustizia tributaria, muore la giustizia distributiva”.⁴⁶

En palabras de Tipke: “El Estado, fundado en la propiedad privada de los medios de producción, está obligado a sostener principalmente mediante impuestos las cargas financieras exigidas para el cumplimiento de sus funciones. Sin impuestos y contribuyentes “no puede construirse ningún Estado”, ni el Estado de Derecho ni, desde luego, el Estado Social.”⁴⁷ Y es de notarse aquí que Tipke ubica en un mismo plano de

⁴⁶ FALSITTA (Gaspere). **I principi di capacità contributiva e di eguaglianza tributaria nel diritto comunitario e nel diritto italiano tra “ragioni del fisco” e diritti fondamentali della persona**, en *Rivista di Diritto Tributario*, revista mensual nacional, Italia, Giuffrè Editore, Vol. XXI – Maggio 2011, p. 531-532.

⁴⁷ TIPKE (Klaus), **Moral Tributaria del Estado y de los Contribuyentes (Besteuerungsmoral und Steuermoral)**, Madrid, Marcial Pons, 2002, pág. 27

importancia, para efectos de la existencia y subsistencia del Estado, a los impuestos y a los contribuyentes. En sencillos términos: sin contribuyentes de nada sirven los impuestos.⁴⁸

En similar sentido pero desde una óptica más amplia, englobando a la totalidad del sistema, Gallo señala: “...los tributos -tanto aquellos que tienen la figura de impuesto como también los que responden al esquema de la tributación según el principio de equivalencia- no pueden ser valorados en el plano moral teniendo en cuenta únicamente el criterio subjetivo de la pertenencia, y por tanto por su impacto sobre la propiedad privada, concebida ésta como algo que tiene existencia originaria y una validez propia, independiente de la ley. Como la misma Constitución italiana pone de manifiesto en el plano (paralelo al ético) de los principios jurídicos, los tributos deberían considerarse parte inextricable de un moderno sistema complejo (rule of law) de derechos patrimoniales, que -se ha subrayado muchas veces- las mismas normas tributarias

⁴⁸ Relación simbiótica que pone enfáticamente de manifiesto Von Stein bajo la figura de lo que él denomina un circuito orgánico tributario: “*Tax potential is the resultant of all the economic conditions of personal development and manifests itself as capital formation by individuals. Among these conditions, public services are the most essential prerequisite for individual progress. The totality of these state services, their concepts, rules and regulations, we shall subsume in the concept of administration. (...) The prerequisite for the satisfaction of these requirements is the tax potential of the nation and its process of capital formation. If the State is to obtain by taxation the economic means for its administration, then the State must know how to create, through its administration, the prerequisite for the nation's tax potential, which is the source of taxation. This is the origin of the organic circuit in the innermost life of the State, which has always been obscurely felt by all peoples but which science has only now learned to formulate: tax potential creates the tax, the tax creates administration and administration in its turn creates tax potential. We say that this circuit is organic because each of its elements conditions the others so that if one of them is lacking, the others also disappear.*” VON STEIN (Lorenz). **On taxation**, en Classics in the theory of Public Finance, MUSGRAVE (Richard) and PEACOCK (Alan), International Economic Association, Macmillan & Co., London, 1958, págs. 34-35.

contribuyen a crear, limitar o, según los casos expandir, tutelar y proteger: en el plano ético, justicia o injusticia en la imposición debería, por tanto, significar sólo justicia o injusticia en el sistema de derechos patrimoniales y de mercado que resulta (aunque no únicamente) del régimen de tributación.”⁴⁹

A este punto entonces, habría además de cuestionarse cuál es la relación justa entre contribuyente y fisco, en el sistema de derechos patrimoniales y de mercado referido por Franco Gallo, y para ello debemos concentrarnos en las características generalmente aceptadas como características deseables de todo buen sistema impositivo.

Si partimos de una consideración del sistema en conjunto, desearíamos poder predicar de éste en primer lugar, un diseño verdaderamente sistemático,⁵⁰ en el que se goce de congruencia entre todas las normas que lo conforman, sean éstas de gravamen o de beneficio fiscal⁵¹, lo cual sin duda es ya una gran tarea en sí misma, particularmente si se

⁴⁹ GALLO (Franco), **Las razones del Fisco, Ética y justicia en los tributos**, Madrid, Marcial Pons, 2011, págs. 91-92.

⁵⁰ Refiriéndose a las deficiencias en la sistematicidad y las consecuencias de tales deficiencias, señala Rodríguez Bereijo: “Las carencias o deficiencias estructurales de la Administración o de los procedimientos y técnicas de aplicación de los tributos (en particular cuando se trata de gravar la renta de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo) introducen fuertes restricciones a los postulados constitucionales de justicia en el reparto de las cargas fiscales, empujando al legislador tributario -por exigencias de la practicabilidad administrativa- hacia lo realizable o practicable más que hacia lo deseable y justo.” RODRÍGUEZ BERELJO (Álvaro). **Igualdad tributaria y tutela constitucional**. Un estudio de jurisprudencia, Marcial Pons, Madrid, 2011, pág. 107

⁵¹ Por ejemplo, en cuanto al beneficio fiscal, es necesario ya no solo considerarlo como una modalidad de “gasto social” o una forma indirecta de promocionar o desincentivar conductas con trascendencia tributaria, sino además, deben éstos ser analizados a la luz de los restantes principios constitucionales tributarios. Puntualmente señala el profesor La Rosa, en la obra dirigida por Amatucci: “...*il problema relativo alla possibilità di qualificare la capacità contributiva alla luce di altri fini e valori*

toma en consideración el modo de actuar de los legisladores encargados de la creación de tales normativas; y no solo por la usual falta de transparencia de éstos, sino además por la secuencia en el tiempo de los actos de creación de tales normas con la consecuente multiplicidad de líneas de pensamiento, tendencias doctrinales e intereses patrimoniales que convergen en tal sistema tributario, paulatinamente creado y consolidado a lo largo de muchos años y muchos cuerpos legislativos.⁵²

Dicho lo anterior, además de ser verdaderamente sistémico, y congruente en sí mismo, sería deseable que fuese también progresivo, neutral, igualitario y con objetivos claros.⁵³ Y

costituzionalmente riconosciuti (tutela della famiglia, del risparmio, del lavoro, della cooperazione, ecc.), per poi affermare l'ammissibilità (o addirittura la doverosità) costituzionale delle agevolazioni tributarie solo in relazione ad essi, risulti in larga misura viziato dalla non sempre chiara percezione della fondamentale differenza tra l'eguaglianza (intesa come inammissibilità delle discriminazione arbitrarie) e la giustizia sostanziale tributaria (intesa come affermazione di un ben preciso criterio distributivo generale degli oneri tributari)." LA ROSA (Salvatore). Le agevolazioni tributarie en: AMATTUCCI (Andrea) Direttore. **Trattato di Diritto Tributario**, Padova, CEDAM, Volume Primo, I Tomo, 1994, pag. 417-418.

⁵² En cuanto a la lamentable falta de criterios técnicos en la labor legislativo-tributaria, que ya de por sí genera en muchísimos casos un notable sesgo en la forma en que el sistema tributario conceptualiza al contribuyente y a la actitud “esperable” (con carga peyorativa) de éste último, de frente a las obligaciones tributarias que el legislativo decide imponerle, hacemos eco aquí de la crítica del profesor Di Pietro, cuando textualmente indica: “Nel caso tributario, la semplificazione dell'attività accertativa, la reazione all'elusione, la lotta all'evasione, l'esigenza di aumentare le risorse finanziarie, sono convincenti e sempre presenti consiglieri del legislatore. Lo sollecitano a moltiplicare interventi contingenti e specifici, a tutto discapito di un equilibrato rispetto della coerenza del sistema tributario e delle categorie giuridiche che dovrebbero caratterizzarlo.” DI PIETRO (Adriano). **Funzioni e limiti delle circolari interpretative: la sintomatica esperienza tributaria**, en: VIGNUDELLI (Aljs). Istituzioni e dinamiche del Diritto, Milano, GIUFFRÈ EDITORE, Primera edición, 2009, p. 187.

⁵³ Sobre el tema se manifiesta Toninelli: “...se ha visto como conveniente trabajar de manera ardua para que los contribuyentes se sientan satisfechos de participar del esfuerzo de desarrollar el país, dejando establecido con claridad qué aspectos de ese desarrollo deberán ser necesariamente financiados con

es que muy a pesar de las tendencias actuales en cuanto a la tributación medioambiental o a las políticas de desincentivación de las conductas mediante el cuerpo normativo tributario, un justo y congruente sistema tributario sirve principal e idealmente para la obtención de los recursos económicos indispensables para la financiación de las necesidades generales de gasto. Por su parte, la neutralidad requiere evitar discriminaciones injustificables entre actividades económicas similares y contribuyentes en identificables condiciones, respetando por supuesto los principios de capacidad contributiva e igualdad.⁵⁴ Y por supuesto de la mano con dichos principios, nos encontramos con el requerimiento de progresividad del sistema tributario, que al momento de su diseño debería reflejar una seria y detallada consideración del tipo de progresividad procurado, tomando en cuenta para ello la distribución de la renta a largo

ingresos provenientes de tributos. TONINELLI (Rubén), **Administración Tributaria**, en Tratado de Tributación, Política y Economía Tributaria, Editorial Astrea, Buenos Aires, 2004, pág. 347

⁵⁴ En cuanto a la igualdad, bien señala Rodríguez Bereijo, la necesidad de contar con un triple criterio de igualdad: “*Cuando nos referimos al principio de igualdad en Derecho tributario afirmamos el valor de la igualdad en tres sentidos o acepciones diferentes: -Como igualdad ante los impuestos (todos deben soportar por igual las cargas de la participación en el sostenimiento de los gastos públicos, sin acepción de personas o privilegios de clase, en cuanto les corresponde como miembros de la comunidad política. Es la generalidad de la imposición como condición primera de la igualdad tributaria y el sentido constitucional más propio del deber de contribuir). -Como igualdad en los impuestos (no basta con establecer la contribución para todos por igual para realizar la igualdad tributaria, es preciso, además, que los impuestos se fijen de acuerdo con la capacidad económica de cada uno). -Como igualdad por medio de los impuestos (hay que partir de la situación de desigualdad real existente en la sociedad para tratar de corregirla con los impuestos de manera que se grave en una medida mayor a quienes tienen más riqueza que a los que tienen menos. Es el Derecho desigual para realizar, precisamente, la igualdad).*” RODRÍGUEZ BEREIJO (Álvaro). **Igualdad tributaria y tutela constitucional. Un estudio de jurisprudencia**. Marcial Pons, Madrid, 2011, p. 46

plazo, así como la distribución de los gastos al largo plazo, para asegurar un trato equitativo en los diversos estratos de contribuyentes.

Así concebida, la tributación, aunque se traduzca en sacrificios económicos individuales, se puede asegurar un generalizado sentimiento de “justicia”, derivado de la percepción general de un sacrificio patrimonial individual que no obstante, implica una forma de enriquecimiento indirecto para tal sujeto en cuanto miembro de la sociedad a cuyo desarrollo está aportando, siempre bajo el marco de respeto del principio constitucional de capacidad contributiva real.⁵⁵

Y es casualmente ese sentimiento de consenso en la utilidad y pertinencia de contar con un sistema tributario que sirva no solo como mecanismo de solución al problema de los gastos comunes, sino además como medio para producir una mejor y más justa sociedad a partir de una sana redistribución y reinversión de la riqueza, que lo vuelve éticamente aceptable y compartible. En tal sentido, Di Pietro, hablando del consenso y la representación popular en las leyes tributarias señala: “*Sul consenso si gioca l'intensa*

⁵⁵ Y aquí vale la pena detenerse en la precisión de esa capacidad “contributiva” como criterio técnico material para distinguir lo que podría pretender gravar el sistema, de manera formalmente aceptable a la luz de dicho principio, frente a lo que real y sustancialmente puede pretender la Administración Tributaria gravar, en los casos de aplicación concreta y específica de las disposiciones legislativas. En tal línea de distinción señala Perrone Capano: “...*la capacità contributiva si pone quindi in rapporto logico con la forza economica contribuente ma non necessariamente in rapporto di equivalenza, sono quindi possibili sia manifestazioni di capacità economica che non esprimano capacità contributiva (nel limite ad esempio del minimo vitale), sia manifestazioni di forza economica, che pur essendo di pari dimensioni determinano per la diversa origine della forza economica colpita dalle imposte e quindi per la diversa capacità contributiva manifestata, una tassazione diversificata.*” PERRONE CAPANO (Raffaele). L'imposizione e l'ambiente en: AMATTUCCI (Andrea) Direttore. **Trattato di Diritto Tributario**, Padova, CEDAM, Volume Primo, I Tomo, 1994, p. 458.

stagione della democrazia tributaria nello Stato contemporaneo. Una garanzia più che un obiettivo, che esprime la ratio democratica della riserva di legge, una volta vinta la formale tentazione di ricondurre consenso ed imposizione ad un formale ossimoro. Alla legge, con un'evidente e rafforzata fiducia nel principio di legalità che ne aparve il primo ispiratore nell'evoluzione si chiede di essere di formale presidio alla piena realizzazione degli interessi finanziari e delle finalità dei consociati di una comunità statale, una volta superati i limiti di un consenso individuale al tributo. La mediazione politica che la norma rappresenta, con il consenso parlamentare, esprime quindi un sufficiente grado di condivisione (e comunque accettazione) sociale delle scelte incidenti sulla convivenza organizzata, ed in particolar modo sul ripartito dei carichi pubblici. Una sostanziale, maggioritaria, accettazione sociale, necessaria per il corretto funzionamento di qualsiasi forma di convivenza organizzata ed in particolare di qualsiasi sistema tributario, per quanto autoritativi e coercitivi possano apparire gli assetti istituzionali dei quali è espressione.”⁵⁶ De lo cual sin duda podemos subrayar la necesidad de un consenso que se asegura, si y solo si quienes participan del sistema perciben de éste una estructuración en torno a la justicia como noción informativa de todo el aparato.

La justicia del “instrumento” tributo en sí viene dada exclusivamente por la coherencia y por la racionalidad de las decisiones legislativas de reparto (distributivas y redistributivas) dirigidas a definir distintas situaciones, y que son la funcionalidad-correlatividad de dicho instrumento a los gastos públicos y la satisfacción de los (eventuales) objetivos de (re)distribución, de las que se debe resaltar su elemento de solidaridad tanto más cuanto

⁵⁶ DI PIETRO (Adriano), **Il consenso all'imposizione e la sua legge**, Extracto de la Revista Rassegna Tributaria, Leggi d'Italia Professionale, Grupo Wolters Kluwer, il fisco, Milán, Año LV, Número de Enero-Febrero (1/2012)

tales gastos y el logro de tales objetivos constituyan garantía de los derechos sociales y concurren a superar o reducir las desigualdades.⁵⁷ En la medida que la población perciba que su contribución es importante y que de ella depende, en alto grado, la concreción de objetivos con los que está identificada, su vocación de pago se acrecentará.⁵⁸

Por supuesto, no es solo una cuestión de diseño del sistema, sino también de aplicación del mismo a las situaciones fácticas concretas, y es a este nivel en donde se vuelve trascendental el enfoque que se utilice en la realización de las funciones de la Administración (en términos generales) y en particular de la Administración Tributaria. Pues si la relación entre ciudadanos y Administración es generalmente compleja, la relación entre contribuyentes y Administración Tributaria es particularmente delicada, en función de los intereses económicos involucrados, en los que resulta usualmente difícil conciliar las exigencias de eficacia administrativa, y más puntualmente: de eficacia recaudatoria, por las que presiona el Gobierno, con los derechos y las garantías constitucionales que protegen a los administrados.

A los efectos ejemplifica esta condición con meridiana claridad el profesor Palao Taboada, según cita de Malvárez Pascual:

“Comienza, en efecto, a difundirse la convicción de que la justicia en este importante sector de la vida social no depende sólo de una correcta formulación de las leyes tributarias sustantivas, sino también, de manera decisiva, de una regulación de la

⁵⁷ GALLO (Franco), **Las razones del fisco**, Madrid, Editorial Marcial Pons, 2011, pág. 137

⁵⁸ TONINELLI (Rubén), **Administración Tributaria**, en Tratado de Tributación, Política y Economía Tributaria, Editorial Astrea, Buenos Aires, 2004, pág. 348

actividad administrativa y de los recursos contra su ejercicio ilegal que armonicen los derechos de la Hacienda y de los contribuyentes”.⁵⁹

⁵⁹ PALAO TABOADA, Naturaleza y estructura del procedimiento de gestión tributaria en el Derecho español, citado por MALVÁREZ PASCUAL (Luis Alberto), **La función tributaria en el marco del Estado Social y Democrático de Derecho**, Derecho Financiero Constitucional, Estudios en Memoria del Profesor Jaime García Añoveros, Edición Especial del Número 109/110 de Revista Española de Derecho Financiero, Editorial Civitas, Universidad Internacional de Andalucía.

SECCIÓN II. La Administración Tributaria.

Nos gustaría comenzar por subrayar que la Administración Tributaria es desde una perspectiva histórica⁶⁰, un ente en permanente evolución, por lo que no debería extrañarnos que lo que hace tan solo unas décadas nos parecía práctica normal en el modo de interactuar de la Administración con los contribuyentes, hoy nos pueda parecer una aberración de derechos y garantías ciudadanas plenamente superada; por lo que tampoco habría de sorprendernos la idea de que dentro de algunos años, podamos decir lo mismo, respecto de la forma en que hoy siguen queriendo interactuar algunas Administraciones Tributarias.

La Administración Tributaria, es, en los términos de Toninelli “conjunto de funciones desarrolladas para aplicar la estructura tributaria”⁶¹, a lo cual nos gustaría agregar que

⁶⁰ Refiriéndose casualmente a esta perspectiva histórica de cara a la influencia de la informática en la moderna Administración Tributaria señala diáfanoamente Rovira Ferrer: “La Administración Pública ha sido, desde su aparición, una de las piezas centrales de nuestro sistema de organización social, por lo que, como tal, posee un fuerte y marcado carácter histórico. Así, no es de extrañar que los grandes cambios que han experimentado sus funciones, su modelo organizativo y su forma de actuar hayan estado íntimamente ligados a las transformaciones sociales que han ido teniendo lugar, y es que, como señala Martínez Marín, su proceso evolutivo ha estado marcado por las tres importantes revoluciones vividas en los tres últimos siglos: la francesa (donde apareció y se limitó el Estado de Derecho), la industrial (en la que nació la Administración del Estado del bienestar) y la tecnológica (donde nos encontramos actualmente y en la que se avanza hacia el asentamiento de la Administración electrónica). ROVIRA FERRER (Irene), **Los deberes de información y asistencia de la Administración Tributaria en la sociedad de la información**, Editorial J M Bosch Editor, Barcelona, España, 2011, pág. 27

⁶¹ TONINELLI (Rubén), **Administración Tributaria**, en Tratado de Tributación, Política y Economía Tributaria, Editorial Astrea, Buenos Aires, 2004, pág. 350

debe aplicar la estructura y el Derecho Tributario. En tal labor, el mayor o menor éxito y aceptación popular de sus gestiones depende sin duda de la capacidad profesional, el conocimiento técnico y la integridad de las dotaciones encargadas de tales tareas, de las características de la estructura que se le requiere administrar, de los recursos que disponga para dicha administración, y sobre todo de las actitudes que de frente a la normativa tributaria y a las obligaciones en ella establecidas, puedan tener los sujetos involucrados en su puesta en práctica, sean: tanto los sujetos pasivos (y más especialmente los contribuyentes), cuanto los funcionarios de la propia Administración Tributaria

En el año 2006, Ramón Falcón Tella, reconocido catedrático español de Derecho Tributario y renombrado Abogado, comentando una sentencia del Tribunal Supremo español (la RJ 2006 6386, del 23 de mayo del 2006) hacía eco de una crítica bastante generalizada en los Abogados defensores de los contribuyentes ante la posición adoptada por la Administración Tributaria, y acuerpada, aunque no de forma unánime, ni sin antes despertar fuertes contraposiciones de argumentos jurídicos entre los jueces miembros, por el Tribunal Supremo español. Señalaba a los efectos Falcón Tella:

“...la Administración Pública tiene encomendada directamente por el texto constitucional la misión de gestionar los intereses generales, "servir" es el verbo que utiliza el art. 106, incorporando así el significado etimológico de la propia denominación. La "generalidad" de los asuntos que conforman ese ámbito de actuación excluye, pues, por definición, cualquier otra perspectiva parcial, tanto si proviene de la propia organización burocrática o de sus agentes como si tiene un carácter sectorial dentro de la sociedad, aun cuando en principio puedan ser

absolutamente legítimos. En el campo de las fuerzas de los intereses particulares o de grupo la resultante histórica en cada momento conforma el interés público, que no es, por tanto, mera suma o yuxtaposición, algo cuantitativo, sino más bien una sublimación cualitativa. La característica inherente a la función administrativa es la objetividad, como equivalente a la imparcialidad o neutralidad, de tal forma que cualquier actividad ha de desarrollarse en virtud de pautas estereotipadas, no de criterios subjetivos. Ello constituye el reflejo de dos principios acogidos ambos en la Constitución, uno general, el de igualdad de todos, con múltiples manifestaciones de las que el art. 14 es sólo un núcleo, sin agotarlas. El otro principio es inherente a la concepción contemporánea de la Administración Pública, y consiste en el "sometimiento pleno a la Ley y al Derecho", principio de legalidad (arts. 103 y 9). No rige aquí la autonomía de la voluntad, y menos aún el voluntarismo de decisionismo, ni por supuesto la arbitrariedad". Pues bien, poco de esto se cumple actualmente en la Agencia Estatal de Administración Tributaria, cuyas resoluciones y actos son producto con excesiva frecuencia de un claro voluntarismo o arbitrio de la organización burocrática y sus agentes, que sorprendentemente se ve respaldado por el parecer mayoritario en la STS 23 mayo 2006 (RJ 2006, 6386) . El voto particular afirma al final de su fundamento tercero que un sistema orgánico de este tipo «es insostenible», y coincido plenamente con ello. Pero existir, existe, como comprueban a menudo los contribuyentes y quienes profesionalmente se dedican a la defensa de sus derechos; aunque esperemos que no sea así por mucho tiempo.”⁶²

⁶² FALCON TELLA (Ramón), **La AEAT, un Guantánamo Tributario**, Revista Quincena Fiscal, Editorial Aranzadi, Pamplona, España, Número 20/2006

Dicho lo anterior, y expresada magistralmente por Falcón Tella la sensación que con más frecuencia de la deseada suele quedar en quienes se ven abocados por la Administración a la discusión de pretensiones tributarias, veamos ahora cuál debería ser -según nuestro humilde entender- la posición más técnicamente correcta de la Administración Tributaria dentro del marco conceptual de la relación jurídico-tributaria.

SECCIÓN II. A. El panorama para la Administración Tributaria.

La administración tributaria actual se enfrenta a una compleja “modernidad” de las obligaciones tributarias y de las relaciones económico-comerciales que dan lugar a las mismas, con la incorporación de una amplísima combinación de factores como la potenciación de las comunicaciones y el desarrollo de tecnologías asociadas a las mismas, lo que incide directamente en una intensificación de los flujos comerciales transfronterizos, así como de flujos de capitales, que generan ya no solo una relación sino aún más una interdependencia económica entre los países.

La globalización y masificación económica, se reflejan amplia y ostensiblemente en el ámbito tributario y es por ende menester que las Administraciones Tributarias hagan eco en su actuar y particularmente en sus posiciones técnicas, de una aproximación técnica, objetiva e imparcial de frente al universo de contribuyentes en crecimiento exponencial, ya no solo en cuanto a su cantidad, sino además en cuanto a la complejidad de sus relaciones comerciales.

Así, el panorama que afronta la Administración Tributaria actual, es muy distinto del que se podría afrontar en el momento de redacción de muchas de las normas tributarias que en los diversos países se siguen hoy en día aplicando, aun cuando fueron muy probablemente redactadas con un espectro y una realidad económicas muy divergentes a nuestra realidad en acelerada evolución.

Las propias concepciones de las funciones a desarrollar por la Administración Tributaria han migrado hacia nuevos objetivos, dictados por el propio desarrollo práctico de las labores cotidianas. Así por ejemplo lo evidencia enfáticamente el profesor La Rosa cuando señala:

“a) È ormai storicamente acquisita l'idea della subordinazione dello Stato alla legge nel momento della concreta applicazione dei tributi; e questi ultimi non sono più tipicamente mediati dagli accertamenti della pubblica amministrazione. Essi sono, invece, fatti oggetto di discipline di volta in volta diverse, molto analitiche, normalmente fondate sul principio della diretta responsabilizzazione del contribuente, e che sempre meno richiedono, o giustificano, i riferimenti alle regole delle obbligazioni civilistiche.

A fronte di tutto ciò, non ha molto senso, né grande utilità, la teorizzazione di assetti tipici dei rapporti tributari; ed il problema della natura e degli effetti degli atti di accertamento deve essere affrontato e risolto tenendo conto dello specifico ruolo ad essi di volta in volta riservato nella disciplina dei singoli tributi; senza per nulla escludere la possibilità di spazi riservati ad atti aventi natura provvedimentoale, pur all'interno della disciplina di tributi interamente regolati dalla legge.

b) Ma storicamente superata appare anche l'idea che l'accertamento dei tributi rappresenti il compito fondamentale dell'amministrazione finanziaria; e che ad una lata nozione del medesimo possano essere proficuamente ricondotte talune attività amministrative (si pensi ai controlli, alla riscossione, alla programmazione degli

accertamenti, ecc.) che ad esso risultano invece collegate da rapporti diversificati ed indiretti.

Quelle attività, infatti, hanno assunto un crescente rilievo; sempre più chiaramente si presentano come dotate di una loro specifica autonomia funzionale; e sollevano problemi (anche di tutela giurisdizionale) che possono essere adeguatamente impostati e risolti solo tenendo conto, appunto, di quella relativa autonomia.

In definitiva, il momento del c.d. Accertamento del tributo coglie una parte storicamente sempre più circoscritta della complessiva attività amministrativa tributaria; ed una parte costituita da atti la cui natura ed i cui effetti possono essere adeguatamente definiti e compresi solo dopo aver ben posto in luce lo specifico interesse pubblico cui sono finalizzati, ed il rapporto nel quale si pongono con gli altri poteri della medesima amministrazione finanziaria, e con gli altri interessi pubblici che essa deve perseguire.

Si tratta quindi, di passare dal tradizionale approccio avente il suo referente nel rapporto giuridico d'imposta, ad analisi aventi invece specificamente ad oggetto le regole dell'agire della pubblica amministrazione in materia tributaria. Ed è superfluo dire che in tale tendenza si esprime, più che un superamento, un completamento delle precedenti impostazioni.”⁶³

Así las cosas, hoy en día, la Administración Tributaria debe hacer cuentas con:

⁶³ LA ROSA (Salvatore). **L'Amministrazione Finanziaria**, Torino, Giappichelli Editore, 1995, pag. 49-51.

+ Un mercado, en el que los intercambios comerciales transfronterizos se refieren ya no solo a bienes tangibles, sino a una amplia gama de servicios, mercancías y bienes intangibles, en muchos casos, mucho más valiosos que cualquier parte tangible de la operación.

+ Un mercado global, en el que la mayor parte del comercio internacional se desarrolla entre entidades vinculadas o directamente dependientes de una misma casa matriz, con amplio predominio de la figura transnacional.

+ Regímenes de mercado cada vez más abiertos a la competencia, con un acelerado proceso de extinción de los ámbitos de monopolio formal-estatal.

+ La alta y prácticamente ilimitada posibilidad de comunicación inmediata con personas y empresas ubicadas en cualquier parte del planeta, y la potenciación de la prestación de servicios deslocalizados, sin tan siquiera presencia física de los prestadores o de los receptores de tales servicios.

+ La elevada importancia cuantitativa de los temas de marcas, royalties, patentes e intangibles en general y su impacto en las finanzas empresariales.

+ La alta movilidad transnacional de los capitales, en donde los flujos financieros y de inversión directa provienen primordialmente de grandes conglomerados financieros, de grupos de interés económico, y de empresas multinacionales, con la consecuente influencia de dichos flujos en las composiciones del accionariado de las sociedades mercantiles resultantes.

+ La diversificación de las funciones típicas que desarrollan sus funcionarios en el ejercicio diario de la atención del cumplimiento de las múltiples obligaciones tributarias del vasto y variopinto universo de contribuyentes sujetos a sus potestades.

Ante este panorama, ni la Administración Tributaria ni los cuerpos normativos tributarios pueden más darse el lujo de pensar en un sistema fiscal cerrado, concentrado, officioso y altamente controlado, sino que por fuerza deben orientarse a un nuevo modelo de relación con el contribuyente, en el que éste toma el rol primordial en los procedimientos de determinación y liquidación de los tributos, y ya ni siquiera los funcionarios de la Administración Tributaria, entendidos como funcionario-persona física, sino los propios sistemas informáticos de tales administraciones, son los llamados a convertirse en el primer frente de verificación objetiva del cabal cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Bajo este entendido, y más particularmente desde la óptica de la globalización económica, que como efecto colateral conlleva la sujeción a tributación de una misma renta, bajo dos o más sistemas fiscales, con la consecuente obligación de poner de acuerdo en torno al quantum de tales obligaciones tributarias, ya no solo a la Administración Tributaria local y al contribuyente, sino además a las restantes Administraciones Tributarias que puedan estar directa y patrimonialmente interesadas en las consecuencias fiscales de tales rentas, no es permisible seguir actuando bajo criterios administrativos sesgados por criterios interpretativos pro-fisco.

Y es que en un mundo marcado por el capitalismo y la libre empresa, pareciera difícil pensar en la congruencia y salud mental de un fisco cada vez más voraz, pues de la historia

mercantil y la experiencia de mercado moderno, se obtiene como conclusión, que los verdaderos generadores de bienestar económico en una sociedad, son normalmente los individuos particulares, más que el Estado propiamente. Es más, ahí en donde el Estado ha tratado de suplantar la iniciativa particular de mercado con empresas estatales -como por ejemplo en los estados socialistas-, con frecuencia el servicio resultante ha sido, como poco: deficiente. Ello induce a pensar que una política fiscal, en la que la Administración Tributaria juega un rol de “parte interesada” en la determinación de la carga tributaria y de las determinaciones de las obligaciones tributarias, desincentiva la actuación individual de los particulares, orientada hacia la creación de riqueza, la satisfacción de las propias necesidades y la disposición del bienestar económico a través de las propias decisiones racionales de mercado.

Ahora bien, no debe entenderse lo anterior tampoco como una invitación a la absoluta libertad del contribuyente en su interacción con el erario público, pues nuevamente por una cuestión de lógica capitalista de mercado, es previsible que bajo tal supuesto, el erario público se vería a sí mismo diezmado y condenado a una pronta extinción. De lo que se trata el asunto, es de conceptualizar de modo concreto y correcto, el rol de la Administración Tributaria, como un garante técnico, imparcial y objetivo en el cumplimiento de la voluntad popular manifestada en el conjunto de la normativa que conforma cada sistema jurídico tributario, respetando casualmente en ese actuar, el principio de legalidad que rige la materia tributaria.⁶⁴

⁶⁴ En aplicación de tal principio habría que comenzar por excluir, las atribuciones y criterios de discrecionalidad que en muchas formas -particularmente por la vía de la interpretación normativa- suelen encontrarse en el actuar administrativo de los órganos de fiscalización. Refiriéndose al caso de

Los regímenes fiscales, en los que la Administración Tributaria actúa de forma parcializada y con sesgo recaudatorio, usualmente fundamentan su quehacer económico en la detracción de la mayor cantidad posible de recursos vía tributos, para después utilizarlos en las finalidades estatalmente perseguidas por vía del gasto público, pero con un efecto altamente nocivo para las fuentes generadoras, ya no solo de la riqueza, sino directamente de los bienes y servicios que se generan a partir de las iniciativas privadas de empresa.⁶⁵

la normativa española, señala expresamente el profesor Pérez Royo: “Una cuestión conexas con la anterior es la relativa a la exclusión de la discrecionalidad en la actividad de la administración en materia tributaria. Así, sucede, al menos, en los casos en que dicha actividad tiene por objeto alguno de los elementos esenciales de la obligación tributaria. La LGT se refiere a este carácter de la actividad tributaria en su artículo 7, en el que se califica la actividad de gestión en materia tributaria como «actividad reglada». Efectivamente, el espacio para la discrecionalidad en Derecho Tributario es muy limitado. Incluso en algunas ocasiones en que aparece formalmente reconocido, se trata, en realidad, de aplicación de conceptos jurídicos indeterminados. Es lo que sucede, por ejemplo, en el caso de la decisión sobre aplazamiento del pago. En los contados casos en que existe una atribución de potestad discrecional, ésta se ejerce dentro de límites bien determinados. El fundamento de la ausencia o limitación de la discrecionalidad se encuentra, según opina generalmente la doctrina, en el respeto al principio de legalidad tributaria, aunque puede mencionarse también el planteamiento que conecta este carácter de la actividad administrativa en materia tributaria a su condición instrumental, de subordinación al interés público (Micheli). En realidad, subordinación al interés público existe en toda actividad administrativa, incluidos los supuestos de discrecionalidad. En el ámbito de la relación jurídica tributaria, sin embargo, la naturaleza de los intereses en juego determina la necesidad de que la Administración actúe con estricta sujeción a la ley, sin margen para la autónoma apreciación de dichos intereses, excepto en supuestos totalmente excepcionales.” PEREZ ROYO (Fernando), **Derecho Financiero y Tributario**, Parte General, Madrid, Editorial Civitas, Sexta Edición, 1996, p. 122-123.

⁶⁵ Refiriéndose casualmente a la actividad administrativa y a la necesidad de que dicha actividad siga un norte claramente definido por los órganos jerárquicamente superiores, en su función de “cabezas” de la propia Administración Tributaria, señala el profesor Salvatore La Rosa: “Come conseguenza della stessa complessità dell’organizzazione degli uffici finanziari, e dell’esistenza anche di non

En la realidad contemporánea latinoamericana, un ejemplo drástico e indiscutible de tales efectos nocivos, se encuentra en Venezuela, en donde la doctrina, la prensa, y los círculos profesionales reportan una marcada y voraz tendencia pro-fisco, de parte de la Administración Tributaria, sea en la interpretación, que en la integración, que en la aplicación de la normativa tributaria, con una política oficial de fondo, orientada ya no a la potenciación de la contribución económica de la iniciativa privada al sostenimiento de las cargas públicas, sino a una drástica satisfacción de los intereses económicos estatales a merced de la cada vez menos cuantitativamente significativa iniciativa privada, casualmente utilizando para ello a la Administración Tributaria como órgano ejecutor de tales fines. Y aunque la situación de Venezuela, por motivos político-ideológicos, puede ser una situación extrema en muy pocos casos tan drásticamente compartida en el resto de los ordenamientos jurídicos occidentales, generalmente más respetuosos del Estado de Derecho, sí es un buen ejemplo, por extremo, de lo que una Administración Tributaria puede significar en la relación jurídico-tributaria, en caso de ubicarse a sí misma no como un garante técnico, imparcial y objetivo del cumplimiento de las obligaciones, sino como una parte directamente interesada en la maximización indiscriminada y a toda costa, de la recaudación.

indifferenti aree di discrezionalità nella disciplina dei poteri ai medesimi conferiti, grande rilievo assume, in materia tributaria, l'attività d'indirizzo; che si esprime nelle direttive attraverso le quali gli uffici centrali orientano l'attività degli uffici periferici operativi. Gli aspetti caratterizzanti di questa attività amministrativa possono quindi ravvisarsi nel suo essere costituita da atti che esplicano i loro diretti effetti giuridici all'interno della stessa pubblica amministrazione; e nell'avere essa il suo naturale presupposto nel rapporto gerarchico che lega gli uffici periferici a quelli centrali. Il fine ultimo che tale attività giustifica è dato dall'esigenza di tutelare il buon andamento degli uffici e l'imparzialità dell'azione amministrativa (art. 97 Cost.).” LA ROSA (Salvatore). **L'Amministrazione Finanziaria**, Torino, Giappichelli Editore, 1995, p.53.

Es cierto que los funcionarios de la Administración Tributaria en general, y los funcionarios encargados de las labores de auditoría, fiscalización y verificación en particular tienen por función la recaudación de los impuestos. Pero también es cierto que tal recaudación debe responder -para soportar la valoración de “justicia”- a los principios constitucionalmente establecidos como base del sistema tributario en cuestión, en particular a los principios de igualdad y de capacidad contributiva.

Los funcionarios tributarios deben sin duda velar por el impedimento y la sanción de las conductas elusivas o incluso de abuso de derecho, y ya ni digamos de aquellas conductas abiertamente evasivas, pero tales deberes de los órganos administrativos-tributarios no responden, ni deben responder a un mero interés de alimentación del erario público, sino a la obligación constitucionalmente prevista del deber de contribución -en los límites y proporciones cuyos criterios generales han sido constitucionalmente previstos-.⁶⁶

El panorama para la Administración Tributaria, es sin duda un panorama complejo, su gestión y sus funciones implican el planeamiento, la instrumentalización, la facilitación, la ejecución y el control de cumplimiento de la recaudación de los tributos, que mayormente ocurre en aplicación de los sistemas de autodeterminación y autoliquidación tributaria, así como el control técnico del cumplimiento de las disposiciones normativas tributarias en general (sea que éstas redunden en recaudación o no, según sea el caso).

⁶⁶ En esta misma línea de pensamiento manifiesta Lamagrande: “Distintas concepciones han definido el objetivo de la administración tributaria. Desde la primigenia y elemental función de recaudación de gravámenes, según le impone un sistema tributario, se ha evolucionado a comprender en tal tarea el alcance de un grado aceptable de eficiencia en la administración de sistemas tributarios, que buscan eliminar asimetrías para nivelar la fiscalidad (...)” LAMAGRANDE (Alfredo), **Distintas funciones de la Administración Tributaria**, en Tratado de Tributación, Política y Economía Tributaria, Tomo II, Volumen 2, Editorial Astrea, Buenos Aires, 2004, pág. 381.

SECCIÓN II.B. La Administración Tributaria y el límite de la legalidad.

Sin duda, hoy en día, todos los ordenamientos occidentales cuentan con algún modo de referencia constitucional al límite de la legalidad, entendido casualmente como una garantía para los administrados. En palabras de Donato Toma: *“La legalità, quale principio generale di coordinamento dei rapporti tra le fonti del diritto ed elemento essenziale alla base del criterio della gerarchia, implica che ogni manifestazione dell’Autorità pubblica debba rispettare i vincoli imposti dalla legge, quale massima espressione della volontà popolare. In ambito tributario la legalità assume un significato particolare: l’azione dell’Amministrazione finanziaria deve essere in linea sia con i vincoli formali della legge sia con la disciplina sostanziale dettata dalla stessa. Le decisioni basilari riguardanti la suddivisione del carico tributario, alla luce e nel rispetto dei criteri riconducibili alla Carta Costituzionale, devono essere prese unicamente dal Legislatore.”*⁶⁷

En congruente línea de pensamiento, pero refiriéndose esta vez al sistema tributario alemán, señala a tales efectos Tipke en su desarrollo doctrinario:

“El ordenamiento alemán nos da claros ejemplos de esos límites a las actuaciones de los funcionarios de la Administración Tributaria, que responden sin duda a la

⁶⁷ TOMA (Giangaspere Donato), **La discrezionalità dell’azione amministrativa in ambito tributario**, en Revista Il Diritto Tributario, coordinada por Antonio y Victor Uckmar, Serie I, Volumen CXVII, Casa Editrice Dott. Antonio Milani CEDAM, Milan, 2012, pág. 1.

conceptualización legislativa del rol que de tales funcionarios se debe esperar en el marco de la relación jurídica entre contribuyentes y sujetos activos. Así, para el cumplimiento de su labor las autoridades financieras no pueden utilizar cualquier medio de comprobación, sino sólo aquellos previstos por la ley (vid., en particular, los §§ 88 ss. AO). En el curso de la comprobación deben tomar también en cuenta las circunstancias favorables para el contribuyente (§ 88 II AO). Bajo ciertas condiciones debe concederse audiencia a los interesados antes de que se dicte la liquidación tributaria (vid. § 91 AO). Debe respetarse el derecho a no suministrar información en los supuestos previstos en los §§ 101 a 106 AO. Los elementos determinantes del gravamen que no puedan ser objeto de comprobación pueden determinarse -como ultima ratio- mediante estimación indirecta (§§ 162 AO). La prescripción (§§ 169 ss. AO) debe aplicarse de oficio por las autoridades financieras. Las actuaciones de comprobación desarrolladas fuera de las oficinas públicas (comprobación de empresas) deben acordarse por escrito. El principio de audiencia impone que al concluir la comprobación tenga lugar una entrevista final y se aporte al contribuyente un informe de la inspección (§§ 201, 202 AO). Los actos administrativos deben estar motivados (§ 121 AO) y deben indicar los recursos procedentes (§ 157 I 3, 196, 356 AO). Los medios coactivos para conseguir la colaboración del interesado en el procedimiento de comprobación no pueden utilizarse cuando esto suponga obligar al contribuyente a auto inculparse en un delito o una infracción tributaria (vid. § 208 AO).⁶⁸

⁶⁸ TIPKE (Klaus), Op. Cit., págs. 81- 82.

Todos estos límites sirven sin duda como faro, para ayudarnos a encontrar el camino correcto en el diseño legislativo, acerca de cuál es entonces la función y el rol que teóricamente debería seguir la Administración Tributaria en su actuar y cómo influye el principio de legalidad en la formación de ese rol. Y resulta claro que todos los temas relacionados con el control de los gravámenes impuestos por la normativa tributaria, corresponden al campo de conocimiento de la Administración Tributaria, per bajo las condiciones específicas que para su actuar predispone la propia normativa tributaria y administrativa en particular, y de derecho público en general. A los efectos señala Malvárez Pascual: “Ciertamente, el principio de legalidad ha supuesto la gran revolución que el último siglo ha aportado en materia jurídica, pues es uno de los aspectos claves en la consolidación del Estado de Derecho. Sólo tras su incorporación formal a los textos constitucionales, el desarrollo de la actividad financiera por la Administración se sujeta a un cuerpo estable de leyes que no puede alterar el poder ejecutivo. Ello ha permitido que la relación de la Administración y los contribuyentes pase de una mera relación de poder, es decir no sujeta a normas jurídicas -al menos de forma sistemática-, a una relación regida por el Derecho.”⁶⁹ Lo cual es particularmente cierto cuando pensamos en el Derecho Tributario y en cómo este se creaba y aplicaba en épocas no tan remotas en las que la voluntad popular carecía de mayor peso en la determinación del volumen, extensión y naturaleza de las cargas a establecer.

⁶⁹ MALVÁREZ PASCUAL (Luis Alberto), **La función tributaria en el marco del Estado Social y Democrático de Derecho**, Separata, Edición Especial del Número 109/110 de la Revista Española de Derecho Financiero, Editorial Civitas, Madrid, pág. 378.

Habría además que precisar además, que hoy en día la sujeción al principio de legalidad, genera -en términos de Jarach- una distinción entre Derecho Tributario “sustancial” y Derecho Tributario “administrativo”. Lamagrande, lo explica de hecho en estos términos:

“...el derecho tributario administrativo o derecho tributario formal es el orden normativo a través del cual se aplica el derecho tributario sustantivo o material. Desde el punto de vista de la administración tributaria, el derecho tributario administrativo o formal es la herramienta normativa de la que se vale la administración tributaria para ejecutar la voluntad legislativa del Estado.

Va de suyo, entonces, que la actividad de la administración tributaria encaminada a la realización del derecho tributario sustantivo o material es también actividad reglada, justamente, por el derecho tributario administrativo o formal.”⁷⁰

Y a mayor abundamiento, subraya García Belsunce en su explicación de esa misma diferencia, el rol trascendental de la legalidad en la conformación de la conducta administrativa orientada a la realización de las disposiciones normativo-tributarias:

“...la relación tributaria, de naturaleza estrictamente legal (tanto en sentido formal como material), con sustento constitucional, es netamente diferenciable del conjunto de actos o procedimientos de la Administración, aunque sean en su casi totalidad actos reglados y no discrecionales, que tienen por objeto aplicar la voluntad de la ley al caso concreto permitiendo en su virtud el cumplimiento de la obligación por parte del

⁷⁰ LAMAGRANDE (Alfredo), **Distintas funciones de la Administración Tributaria**, en Tratado de Tributación, Política y Economía Tributaria, Tomo II, Volumen 2, Editorial Astrea, Buenos Aires, 2004, págs 391-392.

obligado y, eventualmente, ejerciendo la coacción para obtener el cumplimiento forzado de ella”.⁷¹

Para ser justos con lo que se espera de la Administración Tributaria, es necesario por otro lado advertir, que si la actividad de ésta es actualmente materia absolutamente reglada y sujeta a los principios de derecho público, según los cuales todo lo que no le esté expresamente permitido, le queda a la Administración expresamente vetado, a los fines de afrontar los nuevos retos hermenéuticos que día con día debe ésta afrontar, se le debe dotar de las herramientas normativas adecuadas los presentes objetivos y circunstancias coyunturales, pues de lo contrario flaco favor haríamos a la sociedad, con sujetar a la Administración al principio de legalidad, si la legalidad es técnicamente incorrecta, desfasada o inapropiada.

⁷¹ GARCÍA BELSUNCE (Horacio), **La Autonomía del Derecho Tributario**, Editorial De Palma, Buenos Aires, Argentina, 1996, pág. 57

SECCIÓN II.C. La Administración Tributaria y el deber de imparcialidad.

Toda vez que se hace una reflexión sobre la justicia, y particularmente de la justicia aplicativa, es inevitable la puesta en relieve de la imparcialidad, como principio informador y requisito sine qua non de tal justicia. La justicia tributaria no puede -bajo ningún supuesto ni tendencia pro recaudación- ser una excepción a tal regla.

La imparcialidad, aquí entendida como falta de designio anticipado o de prevención en favor o en contra de alguien, que permite juzgar o proceder con rectitud técnica⁷²; es un instrumento para impedir que el legítimo afán recaudatorio que pueda exhibir en su necesaria actividad la propia Administración Tributaria, en sus labores de instrucción, gestión, fiscalización y recaudación de las obligaciones tributarias de los sujetos pasivos de los diversos tributos, resulten transformadas en los hechos, en un indeseable obstáculo a la actividad económica general, que afectaría el objetivo general de conservación de la empresa, erosionando las fuentes de recursos pecuniarios y de empleos en las empresas.

Además de su conexión con la igualdad en el campo moral y ético, desde el punto de vista estrictamente jurídico, los elementos fundamentales de la imparcialidad -tal y como hoy

⁷² Definición aproximativa para cuya acuñación nos basamos en la propia definición que en sentido lato ofrece la Real Academia Española para el vocablo: “imparcialidad” (Diccionario de la Real Academia Española, 22^a Edición) y que en muy buena medida utilizan también como base otros textos y diccionarios de terminología jurídica, como el Diccionario Jurídico de Cabanellas. Según el texto de la Real Academia: “Falta de designio anticipado o de prevención en favor o en contra de alguien o algo, que permite juzgar o proceder con rectitud.” Según el texto de Cabanellas: “Falta de designio anticipado o de prevención en favor o en contra de personas o cosas, de que resulta poderse juzgar o proceder con rectitud. (...)”

se configura- provienen de la evolución de las ideas de derecho, ley y poder, que caracterizan el paradigma jurídico occidental, sobre todo a partir de la codificación.⁷³

Como muchos de los principios que informan el procedimiento administrativo, las exigencias de imparcialidad y de objetividad en el desarrollo de los actos administrativos, derivan de la instauración de tales exigencias en el proceso judicial, a partir de las propias exigencias constitucionales de cada país.

Así por ejemplo, la Constitución Italiana en el apartado que refiere los principios de la Administración Pública, recoge de forma expresa en su artículo 97⁷⁴ la necesidad expresa para los poderes públicos, de organizar las propias dependencias “*in modo che siano assicurati il buon andamento e l'imparzialità dell'amministrazione*”. Lo que a su vez implica la obligación para tales dependencias, de mantenerse ajenas a cualesquier intereses de parte y de valorar las situaciones a su consideración sometidas con absoluta objetividad. De modo que en tal ordenamiento la imparcialidad en la actuación

⁷³ TRUJILLO (Isabel), **Imparcialidad**, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, México, pág., 291.

⁷⁴ Texto del artículo 97 de la Constitución de la República Italiana, en vigencia a partir del período fiscal 2014: “*Le pubbliche amministrazioni, in coerenza con l'ordinamento dell'Unione europea, assicurano l'equilibrio dei bilanci e la sostenibilità del debito pubblico.*

I pubblici uffici sono organizzati secondo disposizioni di legge, in modo che siano assicurati il buon andamento e l'imparzialità dell'amministrazione.

Nell'ordinamento degli uffici sono determinate le sfere di competenza, le attribuzioni e le responsabilità proprie dei funzionari.

Agli impieghi nelle pubbliche amministrazioni si accede mediante concorso, salvo i casi stabiliti dalla legge.” Nótese que el texto vigente hasta el ejercicio fiscal 2013 también recoge la obligación específica de ordenar las dependencias públicas asegurando la imparcialidad de las actuaciones.

administrativa debe entenderse como una prohibición de cualquier forma de favoritismo hacia sujeto alguno de la relación jurídico-tributaria.

En similares términos, la constitución española, en su artículo 103,⁷⁵ invita expresamente, a la vez que insta al servicio de la Administración Pública con objetividad y bajo los dictados de la ley, a garantizar la imparcialidad en el ejercicio de las funciones por parte de su recurso humano:

“La ley regulará el estatuto de los funcionarios públicos, el acceso a la función pública de acuerdo con los principios de mérito y capacidad, las peculiaridades del ejercicio

⁷⁵ El artículo 103.3 de la Constitución defiere a la ley la regulación de un sistema de incompatibilidades y de garantías de los funcionarios para la imparcialidad en el ejercicio de sus funciones. Si la Administración debe servir con objetividad a los intereses generales, es lógico que se establezca la necesidad de garantizar que quienes integran la Administración realicen sus funciones con imparcialidad y, por tanto, siempre bajo el prisma de la objetividad. Las medidas normativas se mueven en un doble plano: por un lado, se dirigen a proteger al funcionario frente a eventuales ataques externos; por otro, tienen como objetivo disuadir y, en su caso, sancionar al funcionario si quebrara el principio de imparcialidad en el ejercicio de sus funciones que le es exigible. Así por ejemplo, la Ley de Funcionarios Civiles del Estado de 1964 (parcialmente en vigor) dispone en su artículo 63.1 que el Estado dispensará a los funcionarios la protección que requiera el ejercicio de sus cargos. Junto a dicha protección, se establece también la inamovilidad de los funcionarios en su condición de tales, lo que constituye un instrumento útil de imparcialidad, no sólo frente a ataques externos, sino también en el caso de influencias internas que pretendan menoscabar la imparcialidad del funcionario. Junto a ello, la Constitución, en su artículo 103.3, alude al sistema de incompatibilidades. Sin embargo, no prejuzga su alcance, de manera que, en el marco de la Constitución, caben regímenes de incompatibilidades de muy diverso tenor. En cualquier caso, del artículo 103.3 se desprende que la regulación del régimen de incompatibilidades debe estar presidido por el objetivo de salvaguardar la imparcialidad de los funcionarios en el ejercicio de sus funciones.

de su derecho a sindicación, el sistema de incompatibilidades y las garantías para la imparcialidad en el ejercicio de sus funciones.”⁷⁶

Aun cuando nos enfrentamos a ordenamientos nacionales en los que no existe norma constitucional expresa que recoja el deber de imparcialidad en las acciones de la Administración Pública, la jurisprudencia tiende a partir del supuesto básico de que en todo sistema democrático de Derecho, la imparcialidad en las actuaciones de la administración es pilar básico y fundamental para el correcto desarrollo de sus actividades, así por ejemplo en Francia, en ausencia de norma legal expresa, la jurisprudencia del Consejo de Estado ha considerado, desde el Arrête Trébes del 4 de marzo de 1949, que “la imparcialidad en el procedimiento administrativo es un principio general del Derecho”.

En Costa Rica, por segundo ejemplo, la Sala Constitucional ha reconocido la importancia del principio de imparcialidad o de ‘Juez imparcial’, especialmente en el ámbito administrativo, por desempeñar la Administración en ese ámbito un doble papel como juez y parte, lo que la obliga a instar el procedimiento, verificar la verdad real de los hechos, y resolver el caso, por lo que se ha observado que quienes integren los órganos directores y decisorios están obligados a actuar con la mayor objetividad e imparcialidad y

⁷⁶ Íntegramente señala la Constitución Española en el artículo 103 en referencia: “1. La Administración Pública sirve con objetividad los intereses generales y actúa de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la ley y al Derecho. 2. Los órganos de la Administración del Estado son creados, regidos y coordinados de acuerdo con la ley. 3. La ley regulará el estatuto de los funcionarios públicos, el acceso a la función pública de acuerdo con los principios de mérito y capacidad, las peculiaridades del ejercicio de su derecho a sindicación, el sistema de incompatibilidades y las garantías para la imparcialidad en el ejercicio de sus funciones.”

que, en caso de que existan motivos que permitan anticipar algún grado de parcialidad en el asunto, las partes pueden hacer uso de la facultad que les otorga la ley para abstenerse o para recusar a tales funcionarios. En este sentido, el tribunal constitucional ha señalado que la participación de la Administración como juez y parte en los procedimientos administrativos no viola, ‘per se’, ese principio de imparcialidad, pues la Administración tiene un verdadero ‘interés institucional’ en ese tipo de procedimientos, en tanto lo que se discute en ellos concierne al interés general, sea porque en ellos se discuta la correcta utilización y control en el manejo de los fondos públicos, o el adecuado desempeño de funciones públicas por parte de un funcionario público.⁷⁷

La imparcialidad de la Administración es un principio que debe vincularse, necesariamente, al objetivo genérico que se persigue con su actividad: la consecución del interés general. Se trata pues de una imparcialidad, de una objetividad, vinculada directamente al interés general: la Administración Pública sirve con objetividad los intereses generales.

Y es que el tema de la imparcialidad, constituye toda una fuente de delimitaciones para el ejercicio de la función administrativa. En palabras de Monteduro: “...la imparcialidad

⁷⁷ A mayor abundamiento, se pueden confrontar las argumentaciones del alcance de la obligatoria imparcialidad, contenidas en las sentencias constitucionales 15001-07, de las 15 horas y 08 minutos del 17 de octubre del 2007 y 10193-11, de las 09 horas 06 minutos del 05 de agosto del 2011.

administrativa, más que un principio monolítico, es un “principio de principios”,⁷⁸ con múltiples frentes axiológicos y prescriptivos.

Prima facie, desde una perspectiva “organizacional” es requisito sine qua non que la Administración como ente, se estructure en modo tal que su propia estructura resulte instrumentalmente garante de una condición objetiva de imparcialidad en sus funcionarios, quienes en el marco de una tal estructura, deben también ser elegidos y nombrados de forma técnica y objetiva, normalmente en función de las capacidades técnicas que puedan aportar al desempeño del puesto ofertado.

Desde la perspectiva funcional en cambio, la actividad administrativa se debería idealmente distinguir con el aspecto más dinámico, representado casualmente por el desempeño de la función administrativa, particularmente en el seno de los múltiples y muy diversos procedimientos de carácter administrativo, que se desarrollan día con día en la interacción de la Administración con los ciudadanos, y muy particularmente cuando los ciudadanos en cuestión se encuentran sujetos a potestades de la Administración. Y como bien señala Monteduro en cuanto a esta perspectiva:

“En esta acepción, el principio se aplica y especifica en un espectro amplísimo de cánones como la transparencia, la igualdad de trato, el procedimiento justo, la motivación obligatoria, etc. Especialmente fuerte es la conexión que surge entre la

⁷⁸ MONTEDURO (Massimo), **El carácter multidimensional de la imparcialidad administrativa y el principio de objetividad**, Revista Documentación Administrativa, N° 289, Enero-Abril 2011, pág. 13.

imparcialidad y el ejercicio, por parte de la administración pública, de un poder con contenido discrecional.”⁷⁹

De cara a la justicia tributaria, es por ende menester una doble acepción de imparcialidad: desde la perspectiva del poder impositivo, se requiere de la creación de un sistema tributario justo, debidamente orientado por principios y objetivos razonables y adecuados a la realidad económica que se pretende afectar mediante la carga tributaria a imponer, con una Administración bien estructurada y con recurso humano capaz; más una estricta imparcialidad como regla de ejercicio de funciones, y desde la perspectiva de las potestades tributarias derivadas del poder impositivo y asignadas bajo la figura del poder-deber a las diversas Administraciones Tributarias.

Siguiendo a Seer, según la cita de Tipke, podríamos decir expresamente que “En general puede afirmarse que los funcionarios de Hacienda no tienen el deber de “recaudar todos los impuestos posibles” con cualquier tipo de medios. «El aumento de recaudación no puede ser el estímulo ni la medida del rendimiento del funcionario de Hacienda. Su ideal ha de ser, más bien, el de tutelar el Derecho Tributario»⁸⁰ En su labor de tutela, es sin duda un elemento indispensable del sistema, pero como elemento, debe comprender que forma parte de un todo mucho más grande, y que sin los restantes elementos que conforman el conjunto, de nada sirve. Así queda claramente expuesto en el informe del Banco Interamericano para el Desarrollo: “*Without an institution to collect taxes, taxation is nothing more than inert legislation. Even the best tax code has no life without*

⁷⁹ MONTEDURO (Massimo), Op. Cit. pag. 16

⁸⁰ SEER (Roman), Steuer und Studium, 1999, p.294 citado por TIPKE (Klaus), Op. Cit., pág. 82

the support of a collection agency. But the role of tax administrations goes beyond revenue collection. A tax administration that aspires to be a development tool should be determined to reduce tax evasion and provide the best possible service to taxpayers -to the point of being considered a necessity in their business and personal progress, rather than that feared institution that goes after their money.”⁸¹

Aquí vale la pena traer también a colación otro de los frentes posibles de distinción del principio de imparcialidad, en cuanto afecta y condiciona al desarrollo de las actividades de los funcionarios de las administraciones tributarias, y ya no solo desde la perspectiva subjetiva, que debería asegurarnos que quien tome las decisiones y realice los actos, sea propiamente personal adecuado y calificado para la realización de tales funciones, sino que además debería garantizarnos el cómo se están realizando las susodichas funciones, con verificación de los criterios de distribución de las competencias, de la rectitud de los procedimientos, de los mecanismos disponibles para asegurar la transparencia de la organización y de las decisiones que en ella se toman, así como de los mecanismos de control a los que tales decisiones deben y pueden ser sometidos, tales como controles técnicos, numéricos, administrativos, jurisdiccionales y hasta de carácter político-democrático.⁸²

⁸¹ CORBACHO (Ana), FRETES CIBILS (Vicente) y LORA (Eduardo), (Editores), **More than Revenue, Taxation as a Development Tool**, Palgrave - Macmillan, New York, 2013, pág. 99.

⁸² La brecha entre la constitucionalidad y la realidad de la justicia y la imparcialidad solo puede ser neutralizada y superada gracias a la conjunción de presupuestos tales como la adecuada formación y capacitación de los funcionarios, adecuada y correctamente seleccionados según sus aptitudes, para el desarrollo de la función valorativa en materia tributaria, unidos a un conjunto de normas sancionatorias previstas para las situaciones de conducta ilegítima o sesgada, más un funcional

De modo tal que todo juicio jurídico-tributario -y por juicio jurídico nos referimos no solo a los ocurridos en vía judicial, sino a toda valoración que conlleve la puesta en la balanza de valores y normas jurídicas frente a situaciones fácticas que puedan resultar de trascendencia tributaria- debe orientarse por la absoluta imparcialidad de quien estando en una posición de tutela del Derecho Tributario -y nótese aquí que tutelar el Derecho Tributario es algo muy distinto a una mucho más limitada y definitivamente sesgada tutela de la recaudación- deban realizar tales juicios interpretativos y aplicativos de los valores jurídicos.⁸³

procedimiento sancionatorio y una constante vigilancia e interacción por parte de la ciudadanía y la propia institución.

⁸³ Refiriéndose al tema de la debida imparcialidad de los funcionarios de la Administración en ejercicio de funciones “judiciales” atípicamente a ellos atribuidas, la Corte Constitucional de Colombia, en sentencia C-1641-00, fue enfática al señalar que en ciertos temas y casos sí es posible asignar funciones de “juez” a simples funcionarios administrativos, aun cuando se trate de funcionarios administrativos, ajenos al poder judicial (como ocurre casualmente a los funcionarios de la Administración Tributaria que deban decidir sobre la existencia o la cuantía de las obligaciones de los contribuyentes); pero bajo el requisito sine qua non de que el solo hecho de ejercer una función judicial, una función decisoria, exige a partir de una interpretación sistemática, un ejercicio de tal función vertebrado en torno a los principios de imparcialidad e independencia en sus decisiones. Relata la citada Corte: “...18. - Una lectura aislada y literal del artículo 116 parecería indicar que la ley puede atribuir funciones judiciales a cualquier autoridad administrativa, puesto que esa disposición constitucional no establece que el funcionario a quien se le confieran esas competencias jurisdiccionales deba reunir determinados requisitos. Sin embargo, una interpretación constitucional sistemática lleva a la inevitable conclusión de que para que un funcionario administrativo pueda ejercer funciones jurisdiccionales debe contar con ciertos atributos de independencia e imparcialidad. En efecto, la Carta es clara en señalar que las decisiones de la justicia son independientes (CP art. 228), mientras que las normas internacionales de derechos

La imparcialidad, en este sentido, tiene además otra doble acepción: negativa en cuanto a la discriminación, los favoritismos, las preferencias y las interpretaciones tendenciosas y positiva en cuanto a la inclusión en sus considerandos, de los intereses y valores que de todas las partes se contraponen e interactúan en el procedimiento administrativo, y más particularmente en el procedimiento administrativo-tributario.

Tratándose de ámbitos “autoritativos” o de “áreas de sujeción” en donde las decisiones y actos de uno de los involucrados indudablemente acarrearán consecuencias para los restantes involucrados -posicionando por ende al primero en una condición de autoridad-, el asunto se vuelve todavía más complejo como consecuencia de la entrada en juego de un nuevo elemento en la relación: la vinculatoriedad de las decisiones de la autoridad, que en el caso tributario redundando normalmente en una afectación patrimonial.

Típicamente, los órganos que ostentan tal posición de autoridad no lo hacen en función de una propia disposición o decisión, sino en función de disposiciones legislativas congruentes con la asignación de una función. Alessi por ejemplo, referencia tal función

humanos, conforme a las cuales se deben interpretar los derechos constitucionales (CP art. 93), indican que toda persona tiene derecho a ser oída, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter (art. 8.1 Convención Interamericana y art. 14-1 del Pacto de Derechos Civiles y Políticos). En tales condiciones, es necesario armonizar la posibilidad que confiere el artículo 116 de la Carta de conferir funciones judiciales a las autoridades administrativas con los requisitos de imparcialidad, predeterminación e independencia que deben tener las personas que ejercen funciones jurisdiccionales. Una conclusión se impone: La ley puede conferir atribuciones judiciales a las autoridades administrativas, pero siempre y cuando los funcionarios que ejercen concretamente esas competencias no sólo se encuentren previamente determinados en la ley sino que gocen de la independencia e imparcialidad propia de quien ejercita una función judicial.”

en materia tributaria en los siguientes términos: “...la dirigida a la adquisición coactiva de los medios pecuniarios necesarios al Estado y a los demás entes públicos para el desarrollo de sus funciones, es decir, dirigida a conseguir la exacción coactiva de la parte de la riqueza privada necesaria a los Entes públicos para subvenir a las necesidades públicas y cumplir sus finalidades propias.”⁸⁴

Siguiendo a Monteduro podríamos convenir al respecto que la administración pública (tanto en la dimensión subjetiva de los funcionarios que la componen como en la dimensión objetiva de las modalidades y de los métodos de su función) debería abrirse con integridad, verdad y justicia a la consecución, a la consideración y la comparación de todos los intereses protegidos en todo caso por el ordenamiento, del que son titulares sujetos privados u otros sujetos públicos, cada vez que dichos intereses, protegidos por la normativa, involucren afectaciones a otros derechos de los ciudadanos. Esto con el objetivo de llegar a un equilibrio y a una síntesis global, lo más omnicomprensiva posible, entre dichos intereses y el interés público primario y específico del que la propia administración que decide, es titular por atribución normativa.

Y si consideramos a la Administración Tributaria como titular por atribución normativa, aún en las tendencias doctrinales que como se vio en el capítulo primero, identifican esa titularidad con la condición de sujeto activo y de parte directa en la relación jurídico-tributaria, no se podría menos que decir, que si a la Administración Tributaria acordásemos conceptualizarla como “parte” (porque es portadora de un interés público primario, identificable en materia tributaria con la necesidad financiera de contar con

⁸⁴ ALESSI (Robert) et al, **Istituzioni di Diritto Tributario**, UTET, Torino, 1965.

recursos que permitan y hagan viable el sostenimiento del gasto público), tendríamos también que puntualizar que esa “parte” debe, por disposición del propio sistema democrático-normativo, ser peculiarizada como “parte imparcial” (porque debe aspirar llanamente a la satisfacción y la consideración de todos los intereses secundarios, públicos y privados, para compaginarlos con el interés público-tributario primario y llevar este último del plano abstracto de la ley al plano concreto de la sociedad).

Lo clarifica magistralmente la Suprema Corte di Cassazione italiana, en sentencia número 25162 de 19 de junio de 2008, en los siguientes términos generales:

“Nella sua essenzialità il significato del principio di imparzialità risiede nel diretto riferimento al criterio degli interessi tutelati. L'amministrazione deve essere imparziale, assicurando tutela ad un interesse nel confronto con l'insieme degli altri interessi pubblici e privati con i quali deve essere "ponderato". In questo senso l'imparzialità dell'amministrazione non corrisponde al senso comune del termine, cioè come soggetto al di sopra delle parti, in quanto la sua azione è rivolta al perseguimento di obiettivi specifici. Per questo, l'imparzialità di cui parla l'art. 97 Cost. si traduce, nel suo nucleo essenziale, nel divieto di favoritismi, quindi nell'obbligo per l'amministrazione di trattare tutti i soggetti portatori di interessi tutelabili con la medesima misura. Inteso in questa limitata accezione il principio di imparzialità finisce con realizzarsi attraverso strumenti diversi, a seconda che venga calato nell'attività della pubblica amministrazione ovvero nella sua organizzazione”.⁸⁵

⁸⁵ Sentencia número 25162 de la Sección Penal VI, de la Suprema Corte de Casación, Italia, bajo la presidencia de De Roberto y actuando como relator Fidelbo, sentencia de 19 de junio del 2008,

Si en el caso tributario tuviésemos que correlacionar el principio de imparcialidad en la estructuración de las diversas fases del procedimiento administrativo, podríamos, para la fase instructoria, seguir los comentarios de Minicuci en cuanto a la necesaria contraposición de los diversos intereses involucrados en la dicotomía recaudación-propiedad privada, cuando expresa:

“...il concetto di imparzialità va oltre l’espressione verbale del suo significato materiale. E’ stata intesa non come distanza dalla decisione, ma come completezza dell’istruttoria. E’imparziale quell’Amministrazione che, per definire un provvedimento di qualunque tipo, abbia preso in esame tutti gli interessi implicati.

Quindi, imparzialità come completezza di istruttoria della decisione, perché poi, in definitiva, se noi andiamo a vedere, la decisione finisce, stranamente, per essere parziale, non nel senso del contrasto con la imparzialità, ma nel senso dell’orientamento ideologico che sta alla base della decisione. (...)

Allora l’imparzialità non è tanto l’assoluta indifferenza rispetto alla soluzione, come avviene per il giudice, ma è la valutazione parziale con l’istruttoria imparziale e completa. Ecco que resalta la funzione amministrativa respecto alla función política, perché la garantía que l’imparzialità sia realizzata grava sull’amministrazione, sul segretario comunale, sull’apparato amministrativo que dice que, in quella data situación, l’organo político deve tenere conto di tutti gli interessi coinvolti. Tu

Amministrazione mi dirai quello che vuoi scegliere, però devi rispondere di fronte a questi interessi.”⁸⁶

Perfetti lo ejemplifica con claridad meridiana, cuando refiriéndose al ámbito general de la Administración, pero que es indudablemente aplicable como anillo al dedo a la circunscripción del ámbito aplicativo de la Administración Tributaria señala:

“aunque la administración es parte de la relación jurídica, en ella se debe comportar como parte imparcial, esto es, como parte que no actúa en función de un interés propio, sino de un interés que le ha sido asignado –el interés público– por la ley... a la cual se requiere, por tanto, que sea imparcial ... el interés público, por tanto, resultará de la ponderación imparcial de todos los intereses presentes en los hechos, y toda la actuación pública y su forma de organizarse deberán estar sujetas a este principio”⁸⁷

Así las cosas, si ya Tipke insistía sobre la necesidad de conceptualizar la labor de los funcionarios públicos de la Administración Tributaria, no en función de la recaudación sino en función de la tutela del Derecho Tributario, de cara a la función misma señalada por Alessi, podríamos con certeza decir que nos encontramos con una función supeditada a las normas y reglamentaciones que le dan lugar, de forma absolutamente independiente a la voluntad propia de los órganos a los cuales se les asigna, sin importar donde -en la estructura institucional del Estado- éstos se encuentren, pero sin dejar de lado su carácter

⁸⁶ MINICUCI (Antonino), **Figura necessaria ad una Pubblica Amministrazione imparziale**, Relazione Conclusiva, Convegno 27/02/08, Brescia, Italia, 2008, pag. 3

⁸⁷ PERFETTI (L.R.), **Amministrazione Pubblica e Diritto Amministrativo**, en Manuale di Diritto Amministrativo, Padua, Cedam, 2007, pag. 15, según cita de Monteduro (Massimo), Op. Cit. pág. 21.

institucional, casualmente por que los juicios jurídicos que éstos deban realizar en interpretación y aplicación de la normativa tributaria, han de hacerse en conexión con la función específica de aplicación de las normas jurídicas del sistema tributario.⁸⁸ Casualmente señala en este sentido Trujillo: “El carácter institucionalizado del juicio está conectado con la función específica de aplicación de las normas jurídicas, según la cual, toda determinación jurídica que quiera ser conforme a la norma, sólo puede “concretar” el sentido de la ley (general y abstracta). En general, esto vale también para la ley fundamental que representa el núcleo y la orientación normativa de todo el ordenamiento.

⁸⁸ Y a este punto del desarrollo debemos nuevamente recordar, como ya señalábamos en el capítulo primero, que la función a realizar por la Administración Tributaria encuentra su fundamento en una asignación de potestades, que como concepto técnico jurídico, implica no solo el otorgamiento de un poder sino además el endilgamiento de un deber de cumplimiento obligatorio. Ya en los autores clásicos, Michelli, detallaba esta doble acepción de la función administrativo tributaria, de la siguiente forma: *“Tutta l'attività di valutazione del presupposto e della base imponibile, nonché la misurazione di essi non postula una libertà dell'organo amministrativo. Si tratta, in questi casi, di una discrezionalità tecnica, conferita all'amministrazione che deve scegliere, come si vedrà, i mezzi più opportuni per formarsi il proprio convincimento, nell'ambito di congegni all'uopo previsti dalla legge, per formulare dei «giudizi di valore» nella valutazione dei dati offerti dal contribuente o che l'amministrazione stessa può procurarsi d'ufficio. È la stessa attività logica che deve concepire qualsiasi titolare di un organo pubblico che, in base al suo giudizio storico, deve emettere una decisione, qualunque ne sia la natura, giurisdizionale ed amministrativa. Ed è sintomatico rilevare come le leggi d'imposta tendano a dettare con sempre maggior sviluppo dei particolari, il modo nel quale siffatti poteri d'indagine e di controllo debbono essere esercitati, dando ai soggetti passivi la possibilità di svolgere un controllo sui risultati di siffatti procedimenti valutativi. L'amministrazione pubblica dunque non può rinunciare, di regola, all'esercizio dell'imposizione (intesa come sopra si è visto), nel caso concreto, se non in forza di una norma de legge.”* MICHELI (Gian Antonio). **Corso di Diritto Tributario**, Unione Tipografico-Editrice Torinese, Torino, Seconda Edizione, 1974, pags. 108-109

Esto significa que, a través del juicio, la interpretación y la aplicación de la ley actualizan el ser del Derecho. La relevancia de la imparcialidad proviene entonces de su intervención en momentos “decisivos” para la producción del Derecho.”⁸⁹

En el caso del Derecho Tributario, las disposiciones de la Administración Tributaria en las diferentes fases e interrelaciones con el universo de contribuyentes, son en gran y trascendental medida “decisivas” en el procedimiento de creación y determinación de cargas, obligaciones y afectaciones patrimoniales.

Ahora bien, y tal como ya indicado en el capítulo anterior cuando se analiza la posición de la Administración Tributaria en la relación jurídico-tributaria, es muy difícil hablar de imparcialidad, cuando se parte de las tesis que identifican a la Administración con la parte activa de la relación, no ya por referencia a la parte activa de las interacciones derivadas del grupo de potestades-si se quiere procedimentales- a ésta conferidas por el legislador para el ejercicio de las funciones de control, gestión y recaudación administrativa, sino directamente con la condición de plena parte -y por ende contrapuesta a los intereses del contribuyente como contraparte- de la relación jurídico-tributaria de fondo. La pregunta es entonces: ¿cómo pedir -de quien es parte interesada- imparcialidad en el ejercicio de las funciones de interpretación y aplicación de la normativa tributaria a las obligaciones pecuniarias que de ésta surgen?

Para poder responder sensatamente a esa interrogante, deberíamos poder partir de la imparcialidad como un criterio de justicia. Y sí, es parte de nuestra hipótesis que la

⁸⁹ TRUJILLO (Isabel), Op. Cit, pág. 293

Administración Tributaria -y ya no solo el juez- deben velar por la justicia⁹⁰, como valor predominante en el desarrollo de la obligación tributaria. Sea conceptualizándola como un tercero imparcial en la relación jurídico-tributaria o bien como una parte imparcial en el concierto de intereses generales y particulares involucrados en tal relación.

De hecho no somos los únicos -ni tampoco sería ello exclusivo del ámbito tributario- en propugnar por una nueva conceptualización de la Administración como un “garante”, “tutor” o “tercero imparcial” del Derecho, en la relación pública. Señala a los efectos Trujillo:

“La imparcialidad pertenece, de manera intuitiva, al grupo de los valores jurídicos, juntamente con la justicia, la certeza, la igualdad y la equidad. Pero más que un valor para el Derecho, la imparcialidad ha sido considerada desde una concepción fenomenológica -o sea, desde las formas típicas en que el Derecho se manifiesta- como el elemento representativo del Derecho como antonomasia. La intervención de un tercero imparcial en una controversia es, en efecto, la manifestación más propia del Derecho. La categoría de “tercero imparcial” en el derecho no es aplicable sólo al juez, al legislador o al policía, sino a todo sujeto implicado en una interacción, sea como árbitro o como espectador.”⁹¹

Y para mayor abundamiento, se podría ser todavía más drástico y ejemplificativo, siguiendo las conclusiones de la Suprema Corte de Casación italiana sobre el tema de las

⁹⁰ Al final de cuentas, el objetivo primordial del Derecho es -y siempre debería ser- la justicia, por lo que quien tutela el Derecho Tributario, más que tutelar la aplicación literal de la norma, tutela la consecución de la justicia tributaria que dicha norma procura ayudar a alcanzar.

⁹¹ TRUJILLO (Isabel), Op. Cit, págs. 295-296

implicaciones del principio de imparcialidad en el “accertamento fiscale”, que lleva hasta tal extensión y trascendencia, como para exigir que si el *accertamento* contiene errores de naturaleza jurídica tales que puedan volverlo ilegítimo por vicios de nulidad, éste debe ser anulado por iniciativa propia y espontánea de la mismísima Administración Tributaria, aun e incluso en los casos extremos en los que se encuentre el asunto fuera de todos los plazos y términos para la interposición de oposiciones y recursos, o incluso si tales no son planteados por el contribuyente afectado, ya no por una mera cuestión de legalidad, sino por una verdadera y drástica obligación de objetividad e imparcialidad del entre frente a la extensión de las obligaciones tributarias de los sujetos pasivos del tributo, independientemente de los efectos adversos que tal medida pueda tener en la recaudación tributaria estatal. Textualmente señalan los magistrados en la sentencia de referencia:

“E’ evidente che le predette regole impongono alla Pubblica Amministrazione, una volta informata dell’errore in cui è incorsa, di compiere le necessarie verifiche e poi, accertato l’errore, di annullare il provvedimento riconosciuto illegittimo o, comunque, errato. Non vi è, dunque, spazio alla mera discrezionalità poiché essa verrebbe necessariamente a sconfinare nell’arbitrio, in palese contrasto con l’imparzialità, correttezza e buona amministrazione che sempre debbono informare l’attività dei funzionari pubblici.

(...) Questo principio vale anche allorchè il contribuente abbia lasciato scadere il termine utile per impugnare il provvedimento avanti alla Commissione Tributaria... e quindi sia stato costretto ad affidarsi all’autotutela della P.A.”

Para que la Administración Tributaria cumpla en el ejercicio de sus funciones con un criterio objetivo de imparcialidad, debemos partir necesariamente de una paridad de las partes involucradas en la relación, lo que tampoco puede llevarnos al error de pensar o requerir una paridad absoluta en dimensiones y consecuencias, sino sólo una paridad en los criterios de interpretación y aplicación de la normativa tributaria que ha de usarse en el marco de dicha relación jurídico-tributaria, sea una paridad de Derecho.

Evidentemente, tal paridad viene necesariamente confirmada por la ley. En tal sentido, señala Ortiz Ortiz, en sus Tesis de Derecho Administrativo: “...*todos los actos de la Administración o de los entes menores, por el hecho de su común origen, se consideran subordinados por igual a la ley y en consecuencia, administrativos.*”⁹² Y atendiendo la naturaleza y extensión del principio de legalidad en materia tributaria, quizás, más que de una mera subordinación obligatoria a la ley, deberíamos poder hablar de una necesidad de imparcialidad de la Administración Tributaria, por efecto de una obligatoriedad de “estricta legalidad”, en los términos planteados por Casás, cuando referencia al profesor brasileiro Geraldo Ataliba: “*Dentro de la doctrina brasileña, la enunciación de la regla (de legalidad) se formula como principio de estricta legalidad en materia tributaria. En tal sentido para el profesor de San Pablo, Geraldo Ataliba, conforme al ordenamiento constitucional de ese país y en virtud de la circunstancia de que el Ejecutivo no ejerce ningún tipo de competencia normativa inaugural por reservarse a los órganos de más amplia representación popular, en una rígida separación de poderes, no es apropiado*

⁹² ORTIZ ORTIZ (Eduardo), **Tesis de Derecho Administrativo**, Editorial Stradtman, San José, Costa Rica, 2002, pág. 44.

hablar de “reserva de ley”, sino referirse en el Derecho brasileño al postulado de “estricta legalidad tributaria”.⁹³

Bajo tal postulado de “estricta legalidad”, la Administración Tributaria como garante del Derecho Tributario, queda supeditada a excluir de sus actuaciones el subjetivismo y la discrecionalidad, particularmente en cuanto a la definición de los elementos cuantitativos de las obligaciones tributarias y en general, respecto de la interpretación que se pueda dar a las normas de cara a los presupuestos legislativos del hecho imponible. Ello implica: prohibición de analogía, prohibición de discrecionalidad y la prohibición de criterios interpretativos basados únicamente en la intención de alcanzar una mayor recaudación.

Y es que la estricta legalidad en las actuaciones de la Administración Tributaria resulta trascendental de cara las diferencias existentes entre las partes de la relación jurídica tributaria. No podemos pasar por alto el hecho de que el ordenamiento jurídico atribuye poderes a una de las partes (el Estado y los demás entes con poder impositivo) de tal relación, lo que debería de inmediato llevarnos a la conclusión de que aun cuando hemos hablado de una paridad de Derecho, no nos encontramos con una situación de igualdad entre las partes involucradas en tal relación -ni es ello necesario para el buen funcionamiento del sistema-. Pese a ello, -y más bien, con mucha mayor razón aún- la imparcialidad como guía del tema procedimental, es -esa sí- indispensable para el trato justo de las situaciones diferenciadas por la propia ley en cuanto al fondo. El Derecho Tributario se basa en tal diferencia de poderes, para crear una relación no sinalagmática en virtud de la cual una de las partes de la relación está facultada unilateralmente para

⁹³ CASÁS (José Osvaldo), **Derechos y Garantías Constitucionales del Contribuyente**, Editorial Ad Hoc, Buenos Aires, Argentina, 2005, pág. 240

imponer cargas de contenidos económico y procedimental a la otra, que con independencia de su voluntad en ello, se ve obligada a cumplir con tales obligaciones, pero la Administración Tributaria como garante del Derecho Tributario, y por ende como tercero objetivo desde la perspectiva técnico jurídica, debe abocarse a su función de forma imparcial desde la perspectiva procedimental, sea, con una imparcialidad que afecta directamente al modo de implementación y aplicación de tal rama del Derecho y no a la materialidad del resultado aplicativo del mismo, salvo en lo que desde el marco de la “estricta legalidad” previamente referido, pueda resultar en sus actuaciones como consecuencia patrimonial para cada una de las partes de la relación en la que se ve conminada a intervenir.

Tal imparcialidad requiere en nuestra opinión, de un alto nivel de desprendimiento de las posiciones en conflicto y un distanciamiento capaz de asegurar objetividad. Por supuesto, esta pretensión de imparcialidad en sus actuaciones respecto de los intereses y deseos de cada una de las partes de la relación jurídico-tributaria en la que se ve llamada a mediar, presupone que la propia Administración Tributaria, tenga una meridiana claridad acerca de: (I) sus funciones en medio de tal relación, (II) su imposible identificación directa “con” o “como”, una de tales partes y (III) la necesidad de no agotar con su proceder la existencia de la relación entre las partes.

Y ello se logra más fácilmente a través de una limitación del poder discrecional de la Administración, para la correcta actuación a la luz de la imparcialidad administrativa, basada en la fijación previa de parámetros de referencia, que sirvan para el auto límite de la Administración Pública y de mecanismos verificables de formación gradual de las decisiones, mediante una especie de predeterminación de dichas decisiones

administrativas, dentro de un marco general de objetivos perseguido, que considere ya no solo al interés general de recaudación, sino también el interés económico de los particulares, tutelando este último en toda la medida de lo posible, hasta el punto en que de continuar con su tutela, se afectaría más bien al interés general. Siendo la dinámica de pensamiento guiada por la consideración de la justicia del cuestionamiento, no ya del cuánto se le puede justamente obligar a entregar, sino más bien del cuánto se le puede justamente dejar, sin que por ello se afecten los intereses colectivos y los intereses particulares de todos los otros miembros de esa colectividad.

Lo pone muy claramente de manifiesto Pérez Novaro, cuando refiriéndose a las características intrínsecas de la imparcialidad en la función de la Administración Tributaria, señala:

“La imparcialidad que nos ocupa se halla teñida por la naturaleza jurídica de la Administración Tributaria, que actúa como un parte acreedora, que se halla obligada a regirse por la legalidad objetiva de las normas, en sustitución de los típicos criterios patrimonialistas que exhiben las empresas y en general los acreedores particulares.

(...)

Este deber de imparcialidad no se repite respecto de las otras partes de las relaciones jurídicas en general. La solución de principio o de regla es que acreedor y deudor tributario se hallan en idéntica situación frente a la norma legal tributaria.

La Administración solo tendrá aquellos privilegios y facultades que la ley expresamente le otorga, con las limitaciones que los principios generales recibidos

expresa o implícitamente le imponen, entre los que cabe ubicar en forma insigne el principio de imparcialidad.

Se trata de un rol marcado por la finalidad que debe perseguir toda actuación estatal, que no es más que cumplir el fin debido por el ordenamiento jurídico.”⁹⁴

La Administración Tributaria, si la consideramos en su faceta de titular de un interés institucional en la ejecución y recaudación de las obligaciones tributarias, con una potestad de verificación y cobro de los elementos cuantitativos del tributo-obligación⁹⁵, es

⁹⁴ PEREZ NOVARO (César), **Los principios de imparcialidad y de debido procedimiento como presupuestos informadores de los deberes de actuación de la Administración Tributaria**, Ponencia evento auditoría ante la Dirección General Impositiva de Uruguay. Inédito.

⁹⁵ Tal carácter queda claramente evidenciado en la posición doctrinaria expresada por Lamagrande cuando señala: “Es fácil advertir que el objetivo de toda administración tributaria se puede resumir en el control de las obligaciones tributarias. Esto implica que la brecha entre recaudación potencial que conlleva el sistema tributario y recaudación real, resulte lo mínima posible. En otros términos, aquella debe enfrentar las brechas de incumplimiento tributario. Ello no constituye un problema de simple solución. (...) El tema es complejo tanto en su contenido como en su desarrollo; en el primer caso, porque no sólo tiene implicancias de carácter económico y jurídico, sino también están involucrados aspectos de carácter sociológico, psicológico y de ciencia de la Administración, todos los cuales debe ser considerados si realmente se pretende llegar a soluciones satisfactorias. En el segundo caso, se debe tener presente que las administraciones se encuentra enfrentadas a la necesidad, no sólo de tener la capacidad suficiente para poder determinar, con oportunidad y precisión, las diferentes formas de incumplimiento, sino además, tener la aptitud para sancionar ese incumplimiento y poder forzar su cumplimiento cada vez que sea necesario hacerlo. LAMAGRANDE (Alfredo), **Distintas funciones de la Administración Tributaria**, en Tratado de Tributación, Política y Economía Tributaria, Tomo II, Volumen 2, Editorial Astrea, Buenos Aires, 2004, pág. 383. Posición que si bien nos parece muy acertada en cuanto a la necesidad de hacer cumplir el Derecho Tributario y contar con los medios para asegurar dicho cumplimiento, nos parece se queda un poco corta en el enunciado inicial, cuando resume la función de la Administración Tributaria a un mero aseguramiento de la recaudación. En nuestra opinión, garantizar el cabal cumplimiento de las disposiciones expresas del Derecho Tributario, si bien sí pasa por asegurar una correcta recaudación de las obligaciones económicas generadas a partir de las obligaciones tributarias que desde él se impone, no se limita

un acreedor “peculiar”, al que el propio ordenamiento jurídico le impone un deber de actuación imparcial a título expreso.

Si tuviésemos que sintetizar su núcleo identificativo, podríamos decir que la injerencia del principio de imparcialidad en el desarrollo de las funciones propias de la Administración Tributaria, se encuentra en el vínculo fundamental de no estar al servicio de un único interés recaudatorio, sino en función de múltiples intereses económicos (que según se la conceptualice como parte o como tercero, serán propios o ajenos), interrelacionados por la necesidades del erario público.

A los efectos señala Trujillo: *“Cuando de una decisión se predica la imparcialidad, no se hace referencia directamente al resultado sino al modo en el que éste se ha conseguido, es decir, al hecho de que se haya obtenido respetando todos los intereses en juego. En ese sentido, la imparcialidad reclama continuamente una relación de igualdad entre las partes y lo hace con relación a las dinámicas que modifican esa relación. Pero -y esto es lo más significativo- la imparcialidad hace que perdure el interés en la relación que conecta a la parte eventualmente vencedora con las demás partes implicadas. En efecto, el juicio jurídico se realiza sobre la base de que todos los interesados deben ser objeto de una igual consideración. Aunque el juicio jurídico se concrete en “dar la razón a una parte”, la imparcialidad garantiza la igual atención a todas las partes implicadas y, en ese sentido, continua manteniendo aunadas, incluso después de haberse determinado el*

simplemente a la recaudación, sino que además implica otros varios y más amplios campos de actuación administrativa, como por ejemplo los que podrían identificarse dentro de las típicas funciones de gestión de las Administraciones Tributarias.

resultado del juicio, a la parte que tiene razón y a las otras.”⁹⁶ Lo cual es sólo sensato, en el caso de las obligaciones tributarias, en las que siguiendo el pensamiento de Tipke, deberíamos decir que no se podría tan siquiera pensar, si el propio sistema se encargase de eliminar paulatina y vorazmente a una de ellas.

En el caso alemán, la Ordenanza Tributaria del 2000, pone muy de manifiesto el carácter trascendental del principio de imparcialidad en el caso de los funcionarios de la Administración Tributaria a cuyo cargo se deban encargar actuaciones de frente al contribuyente, al punto de excluir a los funcionarios tributarios de pleno derecho del conocimiento del caso, por la sola sospecha de parcialidad. Al efecto el parágrafo 83 de dicho cuerpo normativo dispone:

“§83. Sospecha de parcialidad. (1) Si existiera una razón, que fuera adecuada para justificar la desconfianza contra la imparcialidad de un funcionario o se afirmara la existencia de tal razón por un interesado, el funcionario debe informar al jefe del servicio o a su delegado y por su orden abstenerse de la intervención. Si la sospecha de la imparcialidad se refiriera al jefe del servicio, esta orden la dictará la autoridad de vigilancia, siempre que el jefe del servicio no se abstenga por sí mismo de una intervención. (2) En el caso de miembros de un órgano colegiado se debe proceder análogamente según el §82 inciso 3.”

Si en el ordenamiento alemán, la simple sospecha de imparcialidad de parte de un funcionario es motivo suficiente para exigir la abstención de dicho funcionario en el desarrollo de los procedimientos a los que debe sujetarse el sujeto pasivo en cuestión,

⁹⁶ TRUJILLO (Isabel), Op. Cit, págs. 298-299

entonces parece ser lógicamente esperable que la Administración Tributaria en su conjunto considerada, también esté sujeta en su labor institucional al deber de imparcialidad en su consideración global de los alcances de la relación jurídico-tributaria que con tal sujeto pasivo se desarrolla por aplicación de las disposiciones normativas.

Esa necesaria imparcialidad de la Administración Tributaria en el ejercicio de sus funciones de cara a las relaciones que a su análisis jurídico son sometidas, se presenta entonces como una consecuencia ineludible del Estado de Derecho, y casualmente en ese marco es necesario encuadrar la función del fisco en el diseño del sistema.⁹⁷

⁹⁷ La necesidad de imparcialidad y objetividad en la puesta en práctica de sus potestades legalmente conferidas, es tal, que aun en los casos en los que la Administración Tributaria se enfrenta al conjunto de sujetos que habiendo incurrido en la realización de los hechos generadores previstos por la ley, como puntos detonantes para el surgimiento de las obligaciones tributarias, cuando no pueda abarcar y traer forzosamente a cuentas a la totalidad de éstos, debe aplicar un cierto criterio objetivo y equitativo de selección de sujetos para sus procedimientos de inspección y control; como claramente pone de manifiesto el profesor Salvatore La Rosa, al señalar: “...*gli uffici delle imposte dirette e dell’IVA procedono al controllo delle dichiarazioni presentate, ed all’individuazione dei soggetti che ne hanno omesso la presentazione, “...sulla base di criteri selettivi fissati annualmente dal Ministro delle Finanze...” con apposito decreto ministeriale, (...) Le ragioni di fondo di questa soluzione stanno nel fatto che possono essere annualmente controllate solo percentuali assai modeste delle posizioni tributarie, e nell’esigenza di procedere alla loro selezione garantendo imparzialità, obiettività ed efficienza dell’azione amministrativa. (...) ...il sorteggio fiscale si caratterizza come strumento di selezione annuale (e centralizzata) di un certo numero di contribuenti da sottoporre a “...controlli globali per tutti i tributi...”*, ad opera della Guardia di Finanza o di appositi nuclei misti (costituiti da funzionari della amministrazioni delle imposte dirette, e delle tasse ed imposte indirette sugli affari). Nell’ambito dei generali “criteri selettivi”, i “sorteggi fiscali” si contraddistinguono: a) per il loro avere globalmente ad oggetto la posizione del cittadino nei confronti di tutti i tributi (e non solo gli imposte dirette e IVA); b) per il ricorso alla “sorte” ai fini della concreta individuazione dei soggetti da sottoporre a controllo; c) e per la tendenziale doverosità del controllo, da parte degli uffici periferici, dei “sorteggiati” LA ROSA (Salvatore). **L’Amministrazione Finanziaria**, Torino, Giappichelli Editore, 1995, p. 61-63.

SECCIÓN II. D. La Administración Tributaria en la función tributaria.

Es necesario entender que en la relación jurídico-tributaria, la Administración Tributaria no es una parte cualquiera. Su naturaleza ontológica tiene peculiaridades derivadas de la naturaleza pública de la relación subyacente, puesto que el principio de imparcialidad es un límite expreso a su discrecionalidad. Es un límite que subraya el carácter reglado de su actuación, donde en aplicación de la normativa sustancial tributaria, solamente hay una solución técnicamente correcta y precisa desde la perspectiva recaudatoria, que por ende resulta ser la única legítima, y en consecuencia, sujeta a control jurisdiccional posterior.

Si partimos de una sana y sensata distinción de las partes de la relación jurídico-tributaria, así como de una división entre lo que constituye y comporta el poder de imposición (como poder de imponer cargas tributarias a un universo de contribuyentes) y lo que implican las potestades de gestión, fiscalización y recaudación en los diversos órganos investidos con potestades tributarias (entendidas éstas bajo la doble concepción de potestades como poderes-deberes, que por ende resultan irrenunciables en cabeza del titular-asignatario) es posible identificar en estas últimas, las mismas características del aspecto procedimental de la concreción del Derecho Tributario, respecto de las cuales en el apartado anterior se identifica la necesidad de aplicación de esa tan altamente valorada imparcialidad.

Ahora bien, no se puede elevar el “procedimiento” a “categoría fundamental” y por eso a la Administración Tributaria se le otorga en la casi totalidad de los ordenamientos jurídicos occidentales, sólo un rol de puesta en práctica de las potestades legislativamente

conferidas, aunque con mayor frecuencia de lo deseado, el sujeto pasivo deba lidiar en el día a día, con funcionarios mal orientados, que pretenden arrogarse de manera directa o indirecta las facultades inherentes al poder impositivo, como la modificación, la integración y la actualización de la normativa creadora de las obligaciones tributarias del universo de sus administrados.

Bajo un marco teórico saludable y con el fin de acercarnos a la esencia de la función tributaria, podríamos seguir a Santi Romano en su concepción material de función, y en consecuencia decir que se trata ésta de una actividad desarrollada por la Administración para el cumplimiento de intereses ajenos. En una dimensión todavía mayor podríamos seguir a Malvárez Pascual y decir que: *“...el Estado pretende la consecución de sus fines mediante una serie de actividades, que son ejercitadas mediante el concurso de la legislación, la jurisdicción y la ejecución, distinguiéndose entre cada una de éstas según como concurran a la consecución de las citadas finalidades.”*⁹⁸

En todo caso, hemos de tener claro a esta altura del discurso, que la función se refiere sin dudas a “actividades” y siendo que hablamos de la “función” en términos de la Administración Tributaria, nos limitamos a las actividades que con un carácter “procedimental” se afanan, en medio de un sistema tributario estructurado en torno a los principios de autodeterminación y autoliquidación de las obligaciones tributarias, en la concreción de la tutela y garantía del adecuado cumplimiento de la normativa técnica y jurídica puesta en práctica durante los procesamientos cualitativos y cuantitativos de los hechos con relevancia tributaria en los que haya incurrido el sujeto pasivo objeto de tal

⁹⁸ MALVÁREZ PASCUAL (Luis Alberto), Op. Cit., págs. 382-383

actividad administrativa. Esto excluye necesariamente a las actividades típicas del ejercicio del poder impositivo (también llamado muchas veces en doctrina: Poder Tributario), quedando sólo como remanentes, las correspondientes a las potestades públicas de gestión, verificación y recaudación. Y si para las primeras (las del Poder Tributario) hay un margen amplio de discrecionalidad, en cuanto comportan la facultad de creación de imposiciones obligacionales, para las segundas el ámbito de discrecionalidad es -y debe ser- decididamente mucho más restringido y particularmente delimitado tanto por la normativa sustancial, como por la normativa procedimental.

En consecuencia, es cierto que la función tributaria es, respecto del Estado, amplia, discrecional y capaz de innovar obligaciones para la parte pasiva de las relaciones de ella derivadas, pero también es cierto que tales características no son en modo alguno extensibles a la parte administrativa de tal función, y en particular a los órganos y funcionarios de las Administraciones Tributarias, que vienen encargados del sistema, con la tutela de la adecuada concreción de los resultados de la función tributaria en sentido amplio. Una función tributaria amplia, medianamente discrecional -bajo los límites constitucionales- y con directa incidencia en el fondo de las relaciones que a partir de ella nacen a la vida jurídica, frente a una función tributaria restringida, que casi podríamos llamar: “procedimental” por cuanto se limita, sin espacio para parcialidades y discrecionalidades, a constatar y asegurar la precisión técnica y el adecuado cumplimiento de las relaciones obligacionales surgidas a partir de la función primaria.

Nótese aquí, que las obligaciones tributarias surgidas a partir de la función primaria, no necesariamente -y así es en la mayoría de los casos- requieren para su validez, existencia, y efectividad recaudatoria, de algún tipo de intervención de los órganos estatales encargados

de la función tributaria en el sentido “procedimental” aquí referenciado. Francamente, hoy en día, con la amplitud y multiplicidad del universo de contribuyentes y la pluralidad y complejidad de las relaciones comerciales por ellos establecidas, es más bien apenas una función de índole simbólico -pero no por ello de carácter dispensable-, orientada a la concreción de una sensación de riesgo, para aquellos contribuyentes que con poca solidaridad tributaria valoren la posibilidad de incumplimiento total o parcial del alcance total de sus obligaciones, y de remedio técnico para aquellas situaciones de impericia o de inadecuada interpretación y aplicación de todos los alcances del ya de por sí nada simple ordenamiento jurídico tributario.

En la realidad cotidiana, y particularmente desde la perspectiva gubernamental, el asunto así planteado podría no ser tan claro, transparente, unívoco e incontrovertido. No podemos en este análisis académico obviar lo que todos los ministros y secretarios de hacienda de todos los países, esperan medianamente de sus respectivas administraciones tributarias: que recauden.

Casualmente, refiriéndose a la misión de las Administraciones Tributarias, Lamagrande ejemplifica la variedad de enfoques con una colección de redacciones publicadas por las propias administraciones de diversos países en torno a su objetivo existencial:

“A título de ejemplo, podemos transcribir distintas declaraciones en lo que se refiere a la misión de los organismos tributarios de algunos países:

- a) “Nuestra misión es promover el cumplimiento con la legislación tributaria, comercial y fronteriza de Canadá por medio de la comunicación, calidad en el

- servicio y la ejecución responsable, con lo cual contribuimos con el bienestar económico y social de los canadienses” (Canadá)
- b) “Proporcionarle a los contribuyentes de América servicio de alta calidad al ayudarles a comprender y cumplir con sus responsabilidades tributarias y al aplicar la ley tributaria con integridad y equidad para todos” (Estados Unidos de América)
- c) (...)
- d) “El Servicio de Impuestos cumple la ley y la normativa que le ha sido encomendada de la forma más eficiente y efectiva posible, y en su actuación aspira a que sean mantenidas la seguridad jurídica y la igualdad ante la ley. En su actuación dicha prestación de servicios se halla ligada indivisiblemente al respeto por el público” (Holanda)
- e) “El Servicio de Impuestos Internos es responsable de aplicar y administrar el sistema de impuestos internos, de fiscalizar a los contribuyentes para que cumplan con las disposiciones tributarias y de facilitar dicho cumplimiento” (Chile)”⁹⁹

La diferencia en las posiciones en cuanto a la misión de las administraciones tributarias es salvable en la medida en que podamos estar de acuerdo en que si el fin último de la función tributaria es la recaudación, el quantum -genéricamente hablando- de dicha recaudación debería definirse en función de la normativa y no en función de los actos de

⁹⁹ LAMAGRANDE (Alfredo), **Distintas funciones de la Administración Tributaria**, en Tratado de Tributación, Política y Economía Tributaria, Tomo II, Volumen 2, Editorial Astrea, Buenos Aires, 2004, págs. 386-387.

aplicación y verificación.¹⁰⁰ Sea, muy realísticamente: que si partimos del supuesto de una Administración Tributaria eficiente, bien equipada y técnicamente sólida en el desarrollo de sus funciones, las insuficiencias en la recaudación se deben abordar desde la perspectiva de las modificaciones al cuerpo normativo que da origen a la recaudación, y no necesariamente desde una línea más dura o agresiva de los órganos administrativos encargados de la gestión, fiscalización y recaudación de las obligaciones tributarias individuales surgidas a partir de dicha normativa. Sería entonces una cuestión de inadecuado -por insuficiente- diseño de la estructura fiscal, y no de actitud del órgano encargado de la parte procedimental de dicha estructura. El problema es que normalmente, a nivel jerárquico-gubernamental, unos y otros ámbitos de competencia no suelen estar bien delimitados entre sí.¹⁰¹

Un claro ejemplo de fusión entre uno y otro enfoque, lo encontramos particularmente en autores que siendo parte importante de la doctrina son o han sido también, parte importante de la estructura organizativa de una o varias Administraciones Tributarias, con la consecuente deformación práctica de los límites funcionales. En Costa Rica por ejemplo, Torrealba Navas, habiendo sido Director General de la Administración Tributaria

¹⁰¹ Habría incluso que conceder el beneficio de la novedad en el ejercicio de la potestad soberana que antes recaí en los reyes como únicos capaces de determinar la correcta carga tributaria a la que debían ser sujetos sus súbditos. Señala en este sentido el profesor Amattu: “...si può ricordare come la Rivoluzione Francese, «facendo cadere il mito del principe posto da Dio a incarnare la potestà pubblica, esaltando l'idea di nazione destinata a definirsi giuridicamente nel concetto di Stato, aprì le porte a far di questo il soggetto di tutti i diritti e dei poteri che erano stati ricondotti per secoli al monarca»; conseguentemente, «malgrado i pochi tentativi volti a salvare la figura autonoma rendendolo oggetto dei soli rapporti privatistici, il fisco e la sua personalità finirono col venire assorbiti dallo Stato e dalla personalità di questo.” AMATTUCCI (Andrea) Direttore. **Trattato di Diritto Tributario**, Padova, CEDAM, Volume Primo, I Tomo, 1994, p. 90.

costarricense y siendo líder indiscutido de la doctrina tributaria costarricense, refiriéndose a la misión y visión de las administraciones tributarias en la época de la informática señala: “...más importante aún, resulta observar la visión que la Administración Tributaria costarricense tiene de sí misma: Una organización al servicio del contribuyente pero con el firme objetivo de obtener ingresos para financiar los proyectos y planes del gobierno como delegado popular para el cumplimiento de unos fines de interés general que no tiendan sino a darle acceso a todos los sectores de la sociedad civil, a condiciones para desarrollarse plenamente como seres humanos libres y creativos. Dicho lo anterior, sentamos las bases para la siguiente afirmación: Las herramientas que hoy Internet ofrece para el envío de información (e-filing), para el pago de obligaciones tributarias materiales (e-payment) y para el acceso a información valiosa para el contribuyente (e-consultation) son, sin duda alguna, un motor para acelerar el cumplimiento de objetivos de las administraciones y para ser lo que han sido llamadas a ser: recaudadoras.”¹⁰² Frase última esta, que viene por sí misma a desvirtuar todo lo dicho anteriormente en cuanto a la visión de servicio al contribuyente y a dejar de relieve el auto concepto subyacente e irradicable en el funcionario típico de las administraciones tributarias, sea: el del recaudador de impuestos, encargado de traer recursos a las arcas públicas.

Si podemos partir de un distinto dimensionamiento de la Administración Tributaria y de su función en la relación jurídico-tributaria, podemos obtener resultados diametralmente distintos en cuanto a responsabilidades y enfoques de los funcionarios de tributación. Por

¹⁰² TORREALBA NAVAS (Adrián) y VILLALOBOS BRENES (Francisco), **Administración Tributaria**, Editorial Investigaciones Jurídicas S.A., Centro de Estudios Tributarios, San José, Costa Rica, 2003, págs. 17-18.

ejemplo, si cambiamos la conceptualización de la Administración Tributaria, de “recaudadora de impuestos” a “garante del cumplimiento del Derecho Tributario”, trasladaríamos la responsabilidad de la cuantía de lo recaudado, de la labor administrativa de exacción, al más amplio y omnicomprendivo nivel de cumplimiento (voluntario y forzado) del Derecho Tributario por parte de la totalidad del universo de contribuyentes a éste sujetos.

Como garante, hay que facilitar, verificar, exigir y recibir, con posicionamiento imparcial, criterio técnico y ánimo crítico, el cumplimiento de las obligaciones y derechos legalmente impuestos en medio de una relación jurídico-tributaria, entre dos partes independientes y en igual posición frente a la norma. Como recaudador en cambio, la lógica induce a pensar en menos ámbitos funcionales, a esperar, que el criterio técnico pase a un segundo plano en todos los casos en que se contraponga a la recaudación, y el ánimo crítico se convierta en un -mucho más ácido- ánimo inquisidor, de una parte preponderante, sobre una parte sometida.

En el Estado de Derecho, en la actual situación económica, y de cara a los modernos sistemas de autodeterminación y autoliquidación de los tributos, la función de la Administración Tributaria, parece a todas luces orientarse de forma más amplia, hacia la del garante técnico-especializado del cumplimiento del Derecho Tributario.

Particularmente si dividimos –como muchas Administraciones Tributarias hoy en día lo han hecho- las funciones administrativas a las que hoy en día se abocan nuestros funcionarios tributarios, en tres grandes áreas funcionales: a) la gestión, b) la fiscalización y c) la recaudación.

SECCION II.D.1. La Administración Tributaria en su función de gestión.

En cuanto a la primera subdivisión de funciones, es solo esperable que la Administración Tributaria facilite al universo de contribuyentes el cumplimiento voluntario de sus obligaciones materiales y accesorias, pues sin duda, es éste el método más simple, eficiente y menos dispendioso de asegurar al erario público los recursos que por derecho le corresponden. Para ello es necesario que asegure un sistema de gestión eficaz, bien diseñado, y congruente con la realidad a la que debe ser aplicado.

Refiriéndose al tema Malvárez Pascual puntualiza esta necesidad con referencia al caso español en los siguientes términos:

“En efecto, el artículo 31 de la Constitución Española exige la idoneidad del sistema de gestión de los tributos para que sea posible que la recaudación se produzca de acuerdo con el diseño que ha establecido el legislador para el reparto de la carga tributaria, siempre respetando los principios constitucionales tributarios. Esta idoneidad del sistema de gestión para el cumplimiento de los principios del artículo 31 CE¹⁰³ es una

¹⁰³ El artículo 31 de la Constitución Española, reza para los efectos:

“Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.

El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía.

garantía del contribuyente, y un límite a la libertad de configuración del sistema de gestión por parte del legislador. De no ser así, la distribución de la carga tributaria puede que no responda a los principios constitucionales como consecuencia de la aplicación de las normas reguladoras de los procedimientos tributarios. Por tanto, sólo un sistema de gestión tributaria adecuado a las normas materiales que definen el contenido de la prestación permite que los mencionados principios alcancen eficacia real.”¹⁰⁴

La función de gestión implica el servicio, la asistencia y la información del contribuyente, en una dinámica de retroalimentación, por medio de la cual se le pueden facilitar a éste todos los mecanismos e informaciones necesarios y suficientes, para asegurar en él un mejor entendimiento de las dimensiones de sus obligaciones y las consecuencias de sus actos, bajo la premisa de que una vez correctamente enterado, es previsible esperar de tal sujeto pasivo, un más adecuado y técnicamente preciso nivel de cumplimiento de sus obligaciones, o en su defecto, un mejor fundamentado reproche de la Administración hacia él, en caso de incumplimiento, casualmente por haber sido plenamente enterado del alcance de sus obligaciones y las eventuales consecuencias de sus actos u omisiones.¹⁰⁵

Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley.”

¹⁰⁴ MALVÁREZ PASCUAL (Luis Alberto), **La función tributaria en el marco del Estado Social y Democrático de Derecho**, Separata, Edición Especial del Número 109/110 de la Revista Española de Derecho Financiero, Editorial Civitas, Madrid, págs. 418-419.

¹⁰⁵ Siguiendo a Casado Ollero, podríamos parafrasear además que la justicia de un sistema impositivo no es algo que pueda inferirse únicamente de la estructura que las distintas piezas tributarias presentan en sus respectivos textos legales, sin ni siquiera atender a la traducción que dichos textos reciben en el conjunto de relaciones tributarias que conforman la realidad fiscal de un país, pues es inútil

En la secuencia del proceso de recaudación es la primera función que interactúa con el contribuyente y casualmente es la que en primera instancia debe orientarse a la facilitación del cumplimiento tributario, entendido éste como la concreta exteriorización de conductas de los sujetos pasivos vinculados por orden de la normativa tributaria respecto de las obligaciones que ésta les impone.

Y de frente a este panorama, la Administración Tributaria en su función de gestión debe promover y asegurar, en primer instancia, la correcta composición, inscripción y declaraciones del universo de contribuyentes. Pues como veremos de seguido, en el ejercicio de las subsiguientes funciones, sean, fiscalización y recaudación, son pocos los éxitos cosechables si no se cuenta como base de partida de un correctamente dimensionado conjunto de sujetos sobre los cuales aplicar dichas labores y gestiones.

pronunciarse sobre el grado de justicia de un sistema tributario, ignorando la efectiva gestión que de él se hace por la Administración Tributaria, y sin atender a las concretas relaciones que en la práctica se generan entre Fisco y contribuyentes, para concluir que no basta, pues, con detenerse en la fase del establecimiento del tributo para verificar la medida en que resultan observados los principios de justicia, sino que es preciso atender resueltamente al momento de su aplicación, y ello parece particularmente ineludible cuando lo que se intenta es controlar el cumplimiento de los límites impuestos por los principios de imparcialidad, de capacidad contributiva y de igualdad. Ver CASADO OLLERO (Gabriel), **Los esquemas conceptuales y dogmáticos del Derecho Tributario, Evolución y Estado actual**, en Revista Española de Derecho Financiero, Número 59, Editorial Civitas, pág. 349.

SECCION II.D.2. La Administración Tributaria en su función de fiscalización.

A pesar de que en la mayoría de los casos, los sistemas tributarios se estructuran hoy en día en torno al principio de autoliquidación y autodeterminación voluntarias de las obligaciones tributarias, a partir de impuestos masivos, no cabe duda que la fiscalización cumple un rol fundamental en la mejora del cumplimiento voluntario¹⁰⁶.

Bajo este marco conceptual, las Administraciones Tributarias modernas requieren necesariamente en su estructuración, de una mayor precisión estratégica en la asignación de recursos al cumplimiento de sus funciones de fiscalización, con el fin de elevar su productividad al máximo y generar un clima de cumplimiento voluntario por parte del contribuyente, basado tanto en el auto convencimiento del deber de contribuir, cuanto en la inminencia de la sensación de riesgo tributario¹⁰⁷ en caso de incumplimiento.

¹⁰⁶ Al respecto enfatiza Lamagrande: “La acción de inspección desempeña un papel importante en la reducción de la evasión tributaria. Dicha acción se manifiesta en forma directa –contribuyente fiscalizado- e indirecta, al repercutir tal acción sobre el universo de contribuyentes. (...) Si bien la promoción de la aceptación de los tributos se basa en una serie de factores (psicológicos, sociopolíticos, de organización del ente recaudador y de la complejidad del sistema fiscal, entre otros), los incrementos de recaudación deben provenir de distintas medidas que aseguren incrementar el riesgo subjetivo y, entre ellos, es destacable el rol de la fiscalización.” LAMAGRANDE (Alfredo), **Distintas funciones de la Administración Tributaria**, en Tratado de Tributación, Política y Economía Tributaria, Tomo II, Volumen 2, Editorial Astrea, Buenos Aires, 2004, pág.399

¹⁰⁷ El contenido de esa sensación de riesgo se expresa en la capacidad para hacer que el propio contribuyente se represente las consecuencias de su incumplimiento como una alternativa menos favorable que cumplir voluntariamente. Ahora bien, ese “riesgo” para ser funcional, debe ser un riesgo efectivo, con alto grado de plausibilidad, potencialidad y razonabilidad.

A los efectos señala Lamagrande: “Dicha consecuencia indeseable debe ser percibida por el responsable como una probabilidad real de que ocurra (identificación, cumplimiento, sanción). Sólo así tratará de evitarla. El riesgo debe ser efectivo, con alto grado de potencialidad y razonable.”¹⁰⁸

La función fiscalizadora es probablemente la que mayormente incide en el incremento de la sensación subjetiva de riesgo y la acción disuasiva sobre el universo de contribuyentes con potenciales intenciones evasoras, pero es así mismo en donde con mayor medida se necesita de la aplicación estricta de los criterios de imparcialidad por parte de los funcionarios de la Administración Tributaria, y ya no solo por lo delicado de la labor de auditoría típica de esta fase, y lo estrictamente técnicas que puedan resultar las discusiones en torno a la hermenéutica y aplicación de las disposiciones legislativas de frente a las normas técnico contables de contrapartida, o las realidades comerciales y financieras del ejercicio de la actividad comercial, sino además por las limitaciones y condiciones propias y típicas a las que tales funcionarios se ven sujetos para el desarrollo de sus funciones, en períodos determinados (normalmente escasos), en abundante cantidad de casos (normalmente más de los que sensatamente se les debería exigir) y en los peores de los casos, con “metas” de recaudación por cumplir, a partir del conjunto de los sujetos por fiscalizar. Por supuesto, es claro que la Administración Tributaria tampoco dispone como institución del total de recurso humano, técnico y altamente capacitado que requeriría para poder revisar y comprobar a conciencia todas las declaraciones, por lo que

¹⁰⁸ LAMAGRANDE (Alfredo), **Distintas funciones de la Administración Tributaria**, en Tratado de Tributación, Política y Economía Tributaria, Tomo II, Volumen 2, Editorial Astrea, Buenos Aires, 2004, pág.398

surge un inevitable choque entre la realidad de los recursos de los que se dispone con la posibilidad de la comprobación cuidadosa de cada caso concreto.¹⁰⁹

Tipke lo ejemplifica con el caso de las Administraciones Tributarias de los Länder alemanes (país al que buena parte de la doctrina curiosamente suele referenciar y considerar como uno de los más adelantados en cuanto a la fortaleza técnica y funcional de su Administración Tributaria):

“...la Instrucción de la Administración Financiera Superior de los Länder sobre la organización del trabajo en las oficinas liquidadoras dispone, entre otros extremos, que: <El tratamiento de los asuntos tributarios debe atenerse a lo esencial. La atención dedicada al tratamiento del caso dependerá de su relevancia fiscal (...) Los asuntos tributarios deben tratarse a fondo en la medida (...) en que presenten cuestiones dudosas de gran relevancia fiscal. Además, el actuario debe tratar a fondo los supuestos tributarios en el marco de la adecuada discrecionalidad en la medida en que vea un motivo para ello (...) en los demás casos deben admitirse los datos aportados por el contribuyente, en la medida en que sean concluyentes y dignos de crédito> Así pues, las autoridades financieras no controlan atendiendo a la necesidad de control, sino atendiendo a la relevancia fiscal, es decir, a la importancia financiera o

¹⁰⁹ Según la cuantificación de Tipke para el caso concreto alemán, un trabajador especializado en practicar liquidaciones debe solucionar alrededor de mil casos de liquidación al año. Teniendo en cuenta las demás funciones que debe realizar, dispone por término medio de algo más de una hora por liquidación. Para ello debe centrarse en las cuestiones fundamentales, prescindir en lo posible del examen de la bibliografía y no discutir por cuestiones menores. Si comenzase a analizar cuidadosamente cada uno de los casos, la mayor parte de ellos quedarían sin resolver al cabo del año. TIPKE (Klaus), **Moral Tributaria del Estado y de los Contribuyentes (Besteuerungsmoral und Steuermoral)**, Madrid, Marcial Pons, 2002, págs. 93-94

recaudatoria de los casos. La selección de los contribuyentes para la comprobación in situ (comprobación de empresas) se lleva a cabo atendiendo básicamente a la “relevancia fiscal”. Cuanto mayor es el caso, mayor es la frecuencia con que se realizan las comprobaciones.”¹¹⁰

Y con ello se ponen de manifiesto dos inconvenientes primordiales en esta fase: 1) Que dada la cantidad de sujetos pasivos y obligaciones tributarias a estos asociadas, no se podría válidamente pretender una fiscalización exhaustiva de todos los casos posibles, y 2) Que en función de la complejidad de la tarea de verificación de los elementos cuantitativos declarados por los contribuyentes para cada una de sus obligaciones tributarias, se requiere de mucho tiempo y capacitación especial en cada uno de los funcionarios, que según la naturaleza y características propias de los tributos, ven típicamente cada vez más dificultoso el proceso de fiscalización

Tal acercamiento a los problemas de complejidad y cantidad de recursos disponibles para la verificación de las autodeterminaciones y autoliquidaciones de impuestos de los sujetos que dentro del universo de contribuyentes resultan catalogables como inscritos, declarantes y auto liquidadores, lamentablemente favorece a los otros sujetos de ese universo tributario que o no se encuentran inscritos o no son declarantes, lo cual genera un pernicioso círculo vicioso en el que se controla con más detalle y mayor frecuencia a los que sí cumplen que a los que prefieren mantenerse en el mundo de la economía informal.

¹¹⁰ TIPKE (Klaus), **Moral Tributaria del Estado y de los Contribuyentes (Besteuerungsmoral und Steuermoral)**, Madrid, Marcial Pons, 2002, págs. 94-95

Por otro lado, en cuanto a la fase de fiscalización, la imparcialidad de la Administración Tributaria se manifiesta también en los eventuales resultados que la labor de inspección realizada pueda tener sobre los elementos cuantitativos de la obligación tributaria material. En concreto por ejemplo la Ordenanza Tributaria Alemana del año 2000 señala expresamente en el inciso 1) de su parágrafo 199, y refiriéndose a los principios de aplicación obligatoria en el proceso de inspección que “El inspector debe controlar las circunstancias de hecho y de derecho que sean determinantes para la obligación tributaria y para el cálculo del impuesto (bases imponibles), **tanto a favor** como en perjuicio del obligado tributario.”

SECCION II.D.3. La Administración Tributaria en su función de recaudación.

En congruencia con las labores de gestión y fiscalización previamente referenciadas, las labores de recaudación se presentan a sí mismas como la primordial forma de concreción del deber de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas, pues de poco o nada podría servir el adecuado ejercicio de las funciones de gestión y fiscalización si en la función de recaudación no se lograra asegurar que los recursos –en adelante públicos- se recauden en cuantía, tiempo y forma correctos, de modo tal que ingresen a las arcas públicas conforme lo dispone la normativa expresa del Derecho Tributario y del más amplio Derecho Financiero.

Ligado a lo anterior, habría que decir que la Administración Tributaria también afronta en las funciones de recaudación, un deber de imparcialidad y más aún un deber de eficiencia,

particularmente evidenciable en las distorsiones que puede crear en el mercado, el impago de obligaciones tributarias por parte de sujetos pasivos, que de conformidad con la legislación aplicable, deberían cumplir con tales obligaciones económicas, de frente a los que con mayor sentido cívico o menor capacidad de eludir, sí incurren en dichos costos de operación.¹¹¹

Por ejemplo, un contribuyente A, que genera renta a partir de la venta de un producto X, se encuentra en una posición financieramente desventajosa, de frente a un competidor B que también genere rentas vendiendo el mismo producto X, pero con un mayor margen de ganancia derivado del ilegítimo incumplimiento total o parcial de sus obligaciones tributarias. En este caso, el Estado de Derecho debe asegurar que así como exige de A el pago de sus obligaciones tributarias, también a B se le exija el cumplimiento de sus correspondientes, de modo tal que el Ente público acreedor obtenga de todos los sujetos pasivos que bajo las mismas condiciones incurren en similares hechos imposables, todos los impuestos correspondientes con arreglo a la ley, asegurando así que ninguno de los sujetos pasivos llamados por la norma a colaborar, se separen ilegítimamente del conjunto solidario de contribuyentes, y se conserve la igualdad en el reparto de las cargas públicas.

La imparcialidad aquí se manifiesta ya no solo en la precisión técnica del acto de recaudación, por medio de la cual se debe asegurar al contribuyente que se le grava su

¹¹¹ Se ha de reconocer no obstante, que el inadecuado reparto de la carga tributaria como consecuencia de un mal funcionamiento de los sistemas de recaudación de las respectivas Administraciones Tributarias de ello encargadas, resulta de muy difícil, por no decir de imposible, cuantificación y control por los particulares. Saber que existe el desbalance en cambio, no es particularmente complicado, pues el mercado mismo suele proporcionar indicadores suficientes para sospechar las distorsiones.

propio peculio en la cantidad exacta (ni más, ni menos) en que el ordenamiento así lo exige, sino además por el aseguramiento de que en medio de la comunidad solidaria en que se desenvuelve, se le garantiza que la Administración Tributaria también recaudará exitosamente los montos correspondientes a los demás sujetos, que comparten su situación fiscal.

No se trata solamente de recaudar, sino además de asegurar que la recaudación sea reflejo fiel del reparto justo e igualitario, de la carga necesaria para el sostenimiento de la *res pública*.

En tal sentido las administraciones tributarias modernas tienden a potenciar y depender de los sistemas informáticos y los adelantos tecnológicos, de modo tal que el proceso de ingreso de datos y fondos sea lo más informatizado posible, para que de la misma forma, los procesos de control y cruce de informaciones se efectúen prácticamente por sí mismos al interno de las bases de datos y los controles de las cuentas corrientes tributarias.

Al respecto señala como ejemplo Pantanali: “...del simple cruzamiento por medios informáticos de los datos obrantes en las declaraciones juradas contra el registro de contribuyentes, se deberían determinar las omisiones en oportunidad de cada vencimiento.”¹¹²

Y es que casualmente a las áreas de recaudación atañe el manejo de las “cuentas corrientes tributarias” de cada contribuyente, que si debidamente estructuradas por cada uno de ellos, permiten tener pleno conocimiento de todos los impuestos o conceptos por los

¹¹² PANTANALI (Rubén), **La función de recaudación**, en Tratado de Tributación, Política y Economía Tributaria, Tomo II, Volumen 2, Editorial Astrea, Buenos Aires, 2004, pág.453

cuales es responsable cada sujeto pasivo de obligaciones tributarias, así como de su conducta histórica respecto de ellas. Y este conocimiento resulta trascendental, tanto para el propio contribuyente cuanto para los otros órganos de la Administración Tributaria, que en sus funciones de gestión y/o de fiscalización deban acceder a los datos de relevancia tributaria suministrados por el mismo o por otros sujetos del universo de contribuyentes.

SECCIÓN III. La hipótesis de una concepción alternativa de la Administración Tributaria.

A este punto del análisis, nos parece válido poner nuevamente de relieve la hipótesis central de todo este trabajo académico: Las Administraciones Tributarias modernas, en la letra de la normativa, son conceptualizadas como un tercero imparcial en la relación jurídico-tributaria que vincula a los sujetos pasivo y activo; y deben actuar como garantes objetivos, técnicos e imparciales del cumplimiento del Derecho Tributario. En la práctica, no obstante, existe una cierta tendencia en los funcionarios de las Administraciones Tributarias, a auto conceptualizarse como garantes de la recaudación tributaria, con interés personal directo (léase de la Administración Tributaria) en la maximización, de los niveles de recaudación, en función de una equivocada auto colocación en la posición del sujeto activo de la relación jurídica sometida a su control y gestión.

Pero más que una simple constatación de una triste realidad práctica, con la que seguramente muchos litigantes e incluso muchos funcionarios estarían resignadamente de acuerdo, lo importante es la posibilidad de una nueva revitalización del espíritu de la norma y de la intención legislativa, gracias a su carácter jurídicamente prevalente sobre la práctica generalizada.

Es jurídicamente inaceptable que la errada costumbre institucional tendiente a un pensamiento pro-fisco y a una auto conceptualización de los funcionarios bajo el antiguo paradigma del recaudador de impuestos, creen derecho en contra de la voluntad soberana del legislador y de las nuevas concepciones de misión y visión de las modernas Administraciones Tributarias, en el marco de la función tributaria estatal.

Al efecto señala Rodríguez Bereijo, según cita de Malvárez Pascual: *“El sometimiento pleno a la ley y al Derecho es el aspecto fundamental del moderno Estado parlamentario, que modifica de forma sustancial el nexo de unión entre los ciudadanos y el Estado en materia de imposición. La sujeción de la Administración a normas estables de modo sistemático es posiblemente el mayor avance de este siglo en materia de garantías del contribuyente. El principio de legalidad transforma por completo el significado y el sentido de los conceptos de soberanía y coacción.”*¹¹³ Particularmente en vista de que ya hoy no afrontamos la coacción de los recaudadores de impuestos de la corona, sino que por el contrario, aun la propia imposición de obligaciones tributarias en función del Poder Impositivo del Estado, es una auto imposición voluntaria, en el entendido de que todo el Derecho moderno es una auto imposición dictada y voluntariamente acordada en pro del bien común, por los legítimos y democráticamente elegidos, representantes de la voluntad popular. A los efectos acota Malvárez: *“ Aunque el concepto de coacción sea inherente a la figura del tributo, su significado en la actualidad deja al margen cualquier connotación autoritaria y de arbitrariedad, pues supone tan solo la posibilidad de imponer el tributo sin necesidad de contar con la voluntad de los sujetos llamados a satisfacerlo, aunque no hay que olvidar que quienes tienen la potestad de establecer los tributos son los legítimos representantes de los ciudadanos, libremente elegidos por éstos.”*¹¹⁴

Así las cosas, si en medio de un sistema tributario organizado en torno a los principios de presunción de buena fe, de autodeterminación de los tributos y de autoliquidación de las

¹¹³ MALVÁREZ PASCUAL (Luis Alberto), Op. Cit., pág. 393

¹¹⁴ MALVÁREZ PASCUAL (Luis Alberto), Op. Cit., págs. 393-394.

obligaciones tributarias, bajo la perspectiva consensuada de un sistema tributario de colaboración al sostenimiento de las cargas públicas, como elemento indispensable en una sociedad libre, democrática y comprometida con el bienestar general, nos resulta que a la relación jurídico-tributaria, el contribuyente fue -en términos generales- inducido por efecto de su propia voluntad, expresada mediante los representantes populares por él democráticamente elegidos y respaldados, y concretada mediante el mandato de la ley.

Y si para efectos de inclusión en el universo de contribuyentes, se contó con su beneplácito directo, es también esperable que para efectos de su participación efectiva en el sostén económico del gasto público, éste se apersona libre y voluntariamente, en ejercicio de una cultura tributaria orientada a la contribución, la solidaridad social y al bien común.¹¹⁵

¹¹⁵ Siempre y cuando el sistema sea diseñado de forma tal que ello resulte posible. A mayor abundamiento, nótese la dificultad en la aplicación de la normativa que claramente señala Kirchler, al referirse a los problemas que en la práctica se pueden generar, tanto para el contribuyente cuanto para la propia Administración Tributaria, en caso que el diseño estructural alcance un nivel de complejidad o de dificultad tal, que para un contribuyente promedio resulte materialmente impráctico el cumplimiento: *“Uncertainty in the tax law makes it difficult for both taxpayers to follow the law and tax authorities to decide unequivocally what is legal and what is at the fringe of tax law. In the area of “tax avoision”, to use the term coined by Seldon (1979), it is relevant that taxpayers comply with the spirit of the law. Guidance of tax behaviour by principles may be an improvement on specifying narrow rules that are likely to be eluded by creative financial engineers. Financial engineering is just a newer modality of a long tradition of multinational corporations who have the capacity to escape liability, and also of individuals who have the money to pay for artful advice. Thus, the complexity and ambiguity of tax law lends itself to exploitation without actual violation of the law. It goes without saying that the self-employed and owners of small businesses, without strong financial backing, cannot purchase advice to contrive such clever schemes and risk being condemned for aggressive non-compliance. In the meantime, it is the rich offenders who are avoiding and getting away with it, inflicting the greatest losses on the community. (...) If the tax law is too complex for ordinary taxpayers comprehension and if the complexity offers high-income earners the possibility to hire creative experts to find loopholes to reduce their tax liability, it is not*

Partiendo de este paradigma de contribuyente, la labor y el rol de la Administración Tributaria, debería por ende conceptualizarse modernamente de una forma muy distinta a la que regiría en una cultura tributaria donde lo esperable sería el opuesto negativo: la cultura de la elusión y evasión fiscales, desde la cual, sería comprensible una posición de desconfianza frente al contribuyente y por ende de participación más proactiva de una Administración Tributaria - Policía.

En la totalidad de los países cuya doctrina y jurisprudencia se ha considerado para efectos de este análisis jurídico, es hoy en día válido y demostrable, que la inmensa mayoría de los contribuyentes concurre con sus aportaciones al fisco de modo voluntario y sin tan siquiera necesidad de coacción alguna por parte de los órganos de la Administración Tributaria destinados a tales funciones.

Si la mayoría de contribuyentes no requiere de una Administración Tributaria - Policía, para la adecuada materialización de su deber de colaboración al gasto público, no parece entonces descabellada la idea de una Administración Tributaria, regida por criterios técnicos e imparciales, que busque en primer lugar, la facilitación del cumplimiento voluntario del contribuyente leal y sólo de manera marginal, actúe como verdadero tutor de las pretensiones recaudatorias en aquellas interacciones con la minoría desleal no interesada en contribuir personalmente al bienestar social del que se favorece.

Una tal Administración Tributaria, imparcial, técnica, objetiva y hasta cierto punto ajena cuanto un tercero, a los intereses involucrados en la relación jurídico-tributaria, es en

surprising that ordinary taxpayers perceive the tax law as unjust and therefore devalue it.”
KIRCHLER (Erich). **The Economic Psychology of Tax**, Cambridge University Press, New York, 2009, pág. 11.

nuestra opinión -e independientemente de cuanto sucede en la práctica fiscal-, lo que realmente han aceptado y conceptualizado los diversos órganos legislativos creadores del ordenamiento tributario, y por ende lo que realmente deben esperar y pueden exigir cada uno de los sujetos directa y democráticamente representados por tales cuerpos legislativos.

CAPÍTULO TRES.

SUMARIO

CAPITULO TRES. Un nuevo enfoque de la relación con la Administración Tributaria. La Relación Cooperativa.

- SECCIÓN I. El marco teórico para un nuevo paradigma de relación.
- SECCIÓN II. El modelo de la relación cooperativa.
- SECCIÓN III. El moderno modelo de Cumplimiento Co-operativo y la Posición de la Administración Tributaria en la relación jurídico-tributaria.

SECCIÓN I. El marco teórico para un nuevo paradigma de relación.

Existe un claro conflicto entre el interés recaudatorio de la Administración Pública y el interés de protección de su haber patrimonial de parte de los administrados, que en el Estado moderno y democrático de Derecho, debe ser congeniado en un punto intermedio mediante la justicia y legitimidad del ordenamiento jurídico-tributario.

En el marco de este conflicto de intereses, resulta particularmente relevante la actitud y la intención de las actuaciones de la Administración Tributaria, en ejercicio de sus facultades de aplicación e individualización de las concretas obligaciones tributarias de los sujetos pasivos de cada tributo y en cómo perciben tales sujetos pasivos dichas actuaciones y actitudes de “la autoridad”¹¹⁶.

¹¹⁶ A estos efectos, resulta sumamente interesante el enfoque que las nuevas teorías de la psicología del tributo, plantean para el mejor entendimiento y dimensionamiento de la relación con la Administración Tributaria, y en especial las formas en que los sujetos pasivos perciben este tipo de interacciones con las autoridades. Con gran claridad al respecto, el autor Erich Kirchler hace un recorrido clásico en la teoría de la psicología para ejemplificar dos posibles y divergentes formas de entender dicha relación: *“Whenever unfamiliar contents enter everyday discourse, these contents are confronted with the existing stock of representations. New contents are compared with the existing knowledge and integrated. The cognitive processes that achieve integration are the anchoring and objectivation processes. Anchoring controls ordering processes. Representations that are stored in memory are scrutinized with the aim to classify the new contents on the base of already existing categories and to name these contents. For instance, when psychoanalysis became a phenomenon discussed in society, an already*

El conflicto de intereses, hoy en día afronta también un conflicto de competitividad en el tratamiento que los diversos sistemas tributarios de uno y otro país, otorgan al capital de inversión y a las empresas como fuentes de trabajo y riqueza. Así por ejemplo, países que limitan con territorios de baja carga fiscal, se ven en la necesidad de reestructurar su sistema de forma tal que pueda evitar la fuga de los capitales de inversión y de los puestos de trabajo más allá de sus fronteras. Refiriéndose a los procesos técnicos de armonización de los sistemas tributarios en comunidades económicas, como la europea o incluso la estadounidense, pero con aplicación directa también a los fenómenos de armonización forzosa, señalan a los efectos los profesores Terra y Wattel:

existing representation with which to compare the new contents might have been the Christian institution of confession. In the linking of psychoanalytic techniques with the representation of confession, both concepts underwent a dynamic process of adaptation. Tax audits may be linked to a judicial hearing with the risk of condemnation, or to socialization and learning at school with the associations of detection of failures and teaching improvement.

*Objectivation, on the other hand, defines the process of visualising a concept. Unknown contents are by definition in the abstract and lack an intuitive “picture”, and are, thus, difficult to understand and communicate. While anchoring creates a context in which to place the new contents, objectivation leads from the abstract content to a concrete representation. It transforms the abstract content to a “figurative” object. For instance, the Christian objectivation of God resulted in the picture of a father; the psychoanalyst became the modern priest. Tax auditors may be perceived as “cops” searching for the “robbers” who are to be prosecuted and punished, while the interaction between taxpayers and tax authorities may result in the analogy of “cat and mouse games” or in more benevolent teacher-pupil, supervisor-student relationships. Concepts described in such figurative language show the result of objectivation.” KIRCHLER (Erich). **The Economic Psychology of Tax**, Cambridge University Press, New York, 2009, p. 30.*

“Another harmonizing factor which is more important in (direct) tax matters than positive integration is policy competition between Member States. All Member States court the favors of foreign investors in order to gain economic activity and employment, both from third States (the U.S., Japan, China, India, Brazil) and from other Member States, a.o. by offering competitive company taxation legislation. Such tax competition between the States causes spontaneous harmonization, especially in profits tax rates, since neighboring States featuring a comparable level of economic opportunity, infrastructure, social security and public services, cannot afford to diverge significantly in tax burdens, less so as the (other) obstacles to individual or corporate emigration and to cross-border economic activity are gradually removed (especially since the introduction of a single currency). If Member States diverge significantly in tax burdens without offering corresponding levels of public service or economic opportunity, then mobile economic activity will move to a more tax-efficient Member State. The ensuing economic and social necessity for less tax-efficient Member States to keep up with the rest of the EC is usually a more convincing argument for national tax policy makers than are political abstracts or legal principles. It is striking to see how the levels of corporation tax in the “old” fifteen Member States in a relatively short period have come down from around 40% or higher to around 25% or lower (12,5% in Ireland), especially since the accession of the twelve “new” eastern European Member States”¹¹⁷

¹¹⁷ TERRA (Ben), WATTEL (Peter). **European Tax Law**, The Netherlands, Kluwer Law

Bajo este panorama de competitividad de los sistemas fiscales, podríamos incluso hacer una clara diferenciación en las actuaciones que la Administración Tributaria debería realizar de frente a al menos dos tipos distintos de sujetos pasivos:

1. Los que de forma directa, expresa y preterintencionada incurren en conductas elusivas o hasta evasivas, con clara intención de sustraerse de la contribución al sostenimiento de las cargas públicas, por beneficio económico personal, pero a la vez en detrimento del bienestar social; y
2. El típico contribuyente: normalmente dispuesto a cumplir -con mayor o menor exactitud- con sus obligaciones formales y accesorias, según su conocimiento, su interpretación y su mejor entender de la normativa jurídico-tributaria. Y aquí habríamos de incluir, ya no solo a los sujetos pasivos actualmente conformantes del universo de contribuyentes, sino también a los que en ese “mercado” de capitales e inversiones, se desearía atraer al concierto de contribuyentes a las propias arcas públicas mediante la instauración de sus negocios y actividades comerciales bajo la jurisdicción nacional.¹¹⁸

International, Quinta Edición, 2008, p. 18.

¹¹⁸ Nótese aquí que la atención debe prestarse no solo respecto de los ingresos tributarios que se esperarían generar a partir de la implantación en el territorio tributariamente soberano del sujeto activo, sino también en las medidas e incentivos de atracción que puedan haberse dispuesto para lograr dicho objetivo, bajo la premisa de que aun los beneficios fiscales representan una forma -quizás un poco menos concreta- de gasto público. Lo explica con toda claridad el profesor Andrea Amatucci, cuando citando a La Rosa, señala: “...sul piano dei reali intenti politico-legislativi, le non-tassazioni, o minori tassazioni, o i crediti d'imposta ecc. talora rappresentano sostanziali «surrogati» di

Evidentemente, una vez que se realiza una división tan primigenia y rudimentaria del universo de contribuyentes en estos dos grupos tan diferenciables, es de esperar que las actuaciones de la Administración Tributaria en el ejercicio de sus potestades legislativamente conferidas, sean también así de drásticamente diferenciables, con una clara actitud maliciosa e intención punitivo-recaudatoria respecto a quienes evaden abiertamente,¹¹⁹ pero -y aquí

finanziamenti pubblici diretti; ovvero anche (e come è stato efficacemente detto) «spese pubbliche implicite», o «mediante imposta», o «spese fiscali». È l'opportunità di identificare proprio nell'aspetto della «spesa fiscale» il referente centrale della nozione generazionale dell'agevolazione tributaria, ha il suo intuibile fondamento nelle peculiari problematiche (sia politico-economiche che giuridico-finanziarie) che insorgono nel momento in cui si rileva l'esistenza di misure che, benché strutturalmente afferenti al campo delle entrate, sostanzialmente costituiscono spese pubbliche.

In questo senso, la nozione dell'agevolazione tributaria affonda le sue radici in un dato di comune esperienza, e non privo di interesse anche per il giurista: il fatto che le discipline tributarie, oltre ad essere strumenti per il prelievo di entrate, vengono sovente utilizzate come veicoli per l'erogazione di spesa pubblica; che, cioè, può spendersi, e si spende, anche attraverso i circuiti tributari. E, se in molti ordinamenti stranieri la consapevolezza di queste interferenze ha già da tempo indotto ad adottare discipline contenenti la necessità dell'evidenziazione del costo delle agevolazioni tributarie, come vere e proprie spese pubbliche, in appositi allegati al bilancio annuale...

*Quel che infatti in tal modo viene a dirsi è che le agevolazioni tributarie sono già di per sé da considerare vere e proprie spese pubbliche (e non soltanto minori tassazioni o non tassazioni)» AMATTUCCI (Andrea) (Direttore). **Trattato di Diritto Tributario**, Padova, CEDAM, Volume Primo, I Tomo, 1994, p. 410-411.*

¹¹⁹ Y la verdad sea dicha, aun respecto de éstos, las posibilidades reales de actuación de las Administraciones Tributarias se ven indudablemente limitadas por el número finito de recursos disponibles para encontrar y afrontar a los sujetos pasivos ocultos, no declarantes y/o inexactos. Al respecto puntualiza el profesor Salvatore La Rosa: “...*gli uffici delle imposte dirette e dell’IVA procedono al controllo delle dichiarazioni presentate, ed all’individuazione dei soggetti che ne hanno omesso la presentazione, “...sulla base di criteri selettivi fissati annualmente dal Ministro delle Finanze...”* con

debería radicar la gran diferenciación- con una actitud menos inquisidora respecto de quien sí encamina su actividad hacia el cabal cumplimiento de las obligaciones tributarias impuestas por el ordenamiento.

Visto desde la perspectiva opuesta, quien evade y procura permanecer oculto ante la Administración Tributaria, se preocupa primordialmente por no aparecer en el radar de ésta,¹²⁰ mientras que para quien sí cumple, la principal

apposito decreto ministeriale, (...) Le ragioni di fondo di questa soluzione stanno nel fatto che possono essere annualmente controllate solo percentuali assai modeste delle posizioni tributarie, e nell'esigenza di procedere alla loro selezione garantendo imparzialità, obiettività ed efficienza dell'azione amministrativa." LA ROSA (Salvatore). **L'Amministrazione Finanziaria**, Torino, Giappichelli Editore, 1995, p. 61.

¹²⁰ Y en este aspecto valdría la pena decir que el mantenerse fuera del radar puede referirse incluso a sujetos pasivos inscritos y declarantes pero inexactos o no-pagadores, aun después de sufrir actuaciones específicas de determinación y/o cobro por parte de la Administración Tributaria, pues muchos de estos "sujetos pasivos malintencionados" tienen la plena convicción de poder escabullirse a los mecanismos de control del sistema tributario. En tales términos, pone de manifiesto Kirchler, algunas de las falacias en que éstos incurren: "*Generally, it was found that, after an audit, evasion remained high for a few rounds and then decreased. The authors term this the "bomb crater" effect. In war, troops under heavy enemy fire hide in the craters of recent explosions, believing it to be highly unlikely that the next bombs would fall exactly in the same spot in a short time span. Something similar seems to happen in the context of tax audits. A taxpayer who has recently been audited seems to believe that the likelihood of a subsequent audit is very remote; therefore, the risk of evasion appears to be low. After several periods, however, the assumed likelihood of audits increases again, and compliance increases. The finding that participants comply after several periods without audit could also be due to the gambler's fallacy effect described in behavioural economics literature, which describes common misconceptions of probabilities, including individuals' assumption that a random event, such as an audit, is more likely to occur because it has not happened for a period of time or a random event is less likely to occur because it recently happened.*" KIRCHLER (Erich). **The Economic Psychology of Tax**, Cambridge University Press, New York, 2009, p. 123-124.

preocupación habría de ser la certeza y seguridad jurídica de su autodeterminación y autoliquidación de impuestos, lo que se refleja a nivel financiero en una clara determinación de los resultados de su operación comercial en el correspondiente período económico. Y es que, en un mercado de capital sano, con aplicación de los mínimos supuestos de lógica de la rentabilidad, de parte de los inversores promedio, entre mayor sea la dimensión de la actividad comercial, mayor es el interés de los socios y dueños de dicha actividad comercial, de tener claridad y sobre todo certeza, de los recursos económicos producidos, aprovechados y particularmente distribuibles, a partir de la realización de dicha actividad.

En el caso de los números derivados de la relación jurídico-impositiva, el tema de la certeza de dichos números se vuelve más frágil que en el caso de las relaciones jurídico-contractuales con terceros, puesto que a diferencia de las relaciones sinalagmáticas típicas, la relación con la Administración Tributaria es típicamente desequilibrada, en favor de las potestades sancionatorias, de fiscalización, de cobro y de determinación unilateral y oficiosa de obligaciones de carácter pecuniario.

Si a este desequilibrio de posiciones en la relación jurídico-tributaria del sujeto pasivo con la Administración Tributaria, se agregan elementos como la creciente necesidad de recursos por parte de los sujetos activos del tributo, la frecuente poca claridad y precisión del legislador tributario al momento de redactar la nueva normativa, el involucramiento de numerosos y no siempre unívocos criterios técnico-contables y técnico-jurídicos en la labor aplicativa de dichas

normas, y la necesaria labor hermenéutica para la adecuación de la realidad cotidiana al ordenamiento, en muchas ocasiones realizada por personal sin la calificación y el conocimiento técnico necesarios para una rigurosa labor de interpretación, la certeza de la deuda tributaria se vuelve cada vez más, un objetivo deseable y de difícil logro, particularmente si para tal gravamen el sujeto activo de la relación jurídico-tributaria debe sujetarse a los límites establecidos por los principios tributarios contenidos en la norma fundamental.¹²¹

En el caso costarricense, por ejemplo, resulta sumamente llamativa la fijación de “metas de recaudación” en los departamentos de fiscalización de las Administraciones Tributarias, pues el establecimiento de tales objetivos, supone un punto de partida muy lejano a una neutral labor de verificación de las autodeterminaciones realizadas por los contribuyentes, sino que por el contrario, implica claramente la intención de lograr un incremento de tales

¹²¹ Por ejemplo, es hoy en día innegable que sea cuán grande sea esa referida necesidad de recursos para el sujeto activo del tributo, el principio de capacidad contributiva delimita cualquier pretensión del sistema tributario que no responda a una capacidad económica, cierta, actual, cuantificable y disponible -sin causar por ello ruina- en cabeza del sujeto pasivo. En tal sentido se manifiesta Losi Toris en la doctrina italiana, cuando señala: *“Esplicitandone il contenuto, traiamo l'insegnamento che la capacità deve essere manifestata da una idoneità «certa» – non meramente «possibile» o «ipotizzabile» – a concorrere alle spese pubbliche. In questa accezione, essa pone un preciso limite – oggettivo ed esterno – all'esercizio discrezionale della potestà normativa nella disciplina di ogni singolo tributo, con conseguenze che investono non solo le modalità ed i connotati dell'imposizione, ma anche la scelta dei metodi di accertamento e di riscossione.”* TORIS (Losi). Il requisito di effettività en: AMATTUCCI (Andrea) Direttore. Trattato di Diritto Tributario, Padova, CEDAM, Volume Primo, I Tomo, 1994, p. 324

autodeterminaciones en todos los casos, particularmente si las “metas de recaudación” son altas, en cuyo caso, los funcionarios de fiscalización -que a nivel interno institucional serán valorados y calificados de acuerdo con su cumplimiento de las metas establecidas- previsiblemente se abocarán ya no a una labor de examen de las autodeterminaciones presentadas, sino a una labor de -pensando por ejemplo en el caso del impuesto sobre la renta- búsqueda de oportunidades de gravamen de ingresos hasta ese momento no gravados o de rechazo de la deducibilidad de gastos, con el fin de aumentar la base imponible, sea la renta neta gravable.¹²²

¹²² Y es casualmente por este tipo de “políticas” de recaudación, que la temática tributaria no puede bajo ningún supuesto liberarse a los deseos del Poder Ejecutivo y de la Administración Tributaria (como máxima autoridad gubernamental del tema), y pese a las ya referidas serias dolencias y carencias técnicas en su actuar es el Poder Legislativo el que mejor tutela los intereses del ciudadano al momento de definir las cargas tributarias. Así lo explica Lupi, cuando señala: “...le scelte di politica tributaria sono sempre state attribuite agli organi politici di vertice, anziché all'amministrazione preposta alle pubbliche entrate. Questa attribuzione «riservata» all'organo politico di vertice ha prima di tutto una funzione organizzativa, ed è giustificata indipendentemente dalla forma di stato e di governo, sia democratico, sia autoritario o addirittura totalitario. Se infatti le scelte generali di politica tributaria fossero attribuite all'amministrazione pubblica addetta alle finanze, questa potrebbe intromettersi in tutti i settori della vita sociale, alleggerendo o appesantendo la tassazione in relazione ad una propria scala di valori economico-sociali. Col passaggio dallo stato assoluto a quello democratico, l'autorità politica di vertice è rappresentata dalle assemblee legislative, cui sono attribuite le scelte di politica tributaria anche per sottrarle al potere esecutivo, cioè al governo, e farle vagliare dai rappresentanti di tutti i cittadini. (...) Solo il parlamento assicura infatti la rappresentanza dei cittadini nel loro complesso e anche se il governo possiede la maggioranza in parlamento, le scelte parlamentari sono comunque più rappresentative di quelle governative.”LUPI (Raffaello). **Diritto Tributario. Parte Generale**, Giuffrè Editore, Milano, 8va edición, 2005, p. 21-22.

A partir del advenimiento de la crisis económica mundial comenzada en el año dos mil ocho, esta dinámica de búsqueda de la maximización de la recaudación por parte de las Administraciones Tributarias, puede ser todavía más grave y preocupante para los sujetos pasivos que ya de por sí han visto disminuido su volumen de negocios a causa de la disminución global de los índices de consumo.

Bajo esta dinámica de procuración de aumento de la recaudación, a toda costa, los funcionarios tributarios pueden tender a posiciones interpretativas mucho más restrictivas o a posiciones de interpretación literal mucho más gravosas, que lo que las exigencias de imparcialidad y objetividad referidas en el capítulo anterior como obligaciones inherentes a todos los sectores de la Administración Pública, parecen prever de forma generalizada, en particular si dichas posiciones particularmente estrictas, son aplicadas mayoritariamente a los sujetos pasivos a los que de manera más simple se puede echar mano, sea a los pertenecientes al subgrupo de los que sí están inscritos, sí declaran y sí pagan.¹²³

¹²³ Vale además enfatizar que éstos últimos se podrían ver perjudicados ya no sólo por el hecho de ser sujetos a interpretaciones más drásticas de la normativa tributaria, sino además porque la sola diferencia que existe respecto de quienes no estén inscritos, no declaren o no paguen sus tributos, les genera una desmejora en su posición de competencia, directamente proporcional al impuesto dejado de pagar por quien deslealmente no sujete sus actividades integralmente a las cargas tributarias previstas por la normativa. Refiriéndose a las causas de la irrenunciabilidad del crédito tributario en cabeza del fisco, el profesor Falsitta, deja claramente en evidencia el porqué de este interés para todos los sujetos pasivos de que ninguno de los que están llamados a contribuir al sostenimiento del gasto público deje de hacerlo: “La peculiarità del fenomeno tributario è che, oltre al rapporto di dare e avere (contribuente-fisco), e parallelamente ad esso, esiste un rapporto tra contribuenti. Quest'ultimo rapporto si

Un ejemplo claro de cómo esta procuración de aumento de la recaudación puede inducir a los funcionarios a extralimitaciones absolutamente incongruentes con los principios constitucionales y con elementos básicos de la imparcialidad y objetividad, sucede en este preciso momento en Costa Rica, con la discusión en curso sobre la aplicabilidad a las actividades comerciales de los centros de recreo, del Impuesto General Sobre las Ventas. La Administración Tributaria costarricense emitió en fecha 30 de julio del 2014, un Criterio Institucional, que pretende la sujeción de las actividades comerciales de los Centros de Recreo y similares al cobro y pago del impuesto, pero no a partir de la fecha de emisión del Criterio Institucional, sino desde la fecha de entrada en vigencia de la norma del impuesto, lo que generaría para los contribuyentes afectados, un cobro de carácter económicamente retroactivo sobre prácticamente la totalidad de sus ingresos obtenidos durante todos los períodos no prescritos hasta la fecha, que por la imposibilidad material de distinción e individuación de sus consumidores finales, no podría típicamente ser a éstos

risolve nella pretesa di ciascuno ad un equo riparto del carico pubblico complessivo, e a non subire un concorso alla spesa pubblica superiore alla propria capacità contributiva, comparativamente a quella di tutti gli altri soggetti che debbono partecipare al concorso medesimo. Solo avendo ben chiaro questo carattere essenziale dell'obbligazione tributaria è possibile comprendere i c.d. fenomeni di indisponibilità o di irrinunciabilità del credito d'imposta. In diritto privato il creditore può sempre rinunciare al credito. Il Fisco non può farlo perché è titolare di un credito che rappresenta una quota, una percentuale. Per ciascun contribuente è indispensabile che il concorso pro quota di tutti i coobbligati abbia luogo secondo corretti criteri di ripartizione. La indisponibilità può derivare dalla legge o da contratto o, infine, dalla natura del diritto. Di questo terzo tipo è la indisponibilità del credito di imposta." FALSITTA (Gaspare). **Corso Istituzionale di Diritto Tributario**, III Edizione riveduta, Verona, CEDAM, 2009, p. 146

trasladado.¹²⁴ La discusión sigue en curso y denota ante las consultas y dudas de los sujetos pasivos una actitud de silencio de la Administración en general y de sus jefes en particular, que denota poco interés en la interacción con los sujetos pasivos, más allá de las actividades meramente cobratorias. Y ésta es casualmente una política institucional de confrontación, en la que no se percibe interés en llegar de forma conjunta a una solución, sino simplemente una voluntad unilateral de imposición de criterios, interpretaciones y opiniones acerca de cómo se deben determinar los elementos cuantitativos de las obligaciones tributarias por parte del sujeto pasivo, sin margen alguno para que éste aporte su mejor entender en el proceso.

¹²⁴ Sobra decir que una situación del género presenta además de los problemas estrictamente académicos y procedimentales, una seria afectación directa de la situación patrimonial de los sujetos pasivos que deban enfrentar con el peculio propio, las pretensiones recaudatorias de la Administración Tributaria, sin poder luego trasladar a los consumidores finales los impuestos que según el fisco debieron en algún momento cargarse a estos. Y esta afectación no se limita a los sujetos pasivos directamente afectados en su patrimonio sino que además da lugar a un círculo vicioso de afectación del propio mecanismo de sustento de las fuentes generadoras de impuestos. Al respecto, explicaba magistralmente Lorenz Von Stein: *“Being destined to meet the immeasurable and forever changing needs of the State, taxation must never hit the objectively limited element in private economic units. If taxation were to absorb part of that element, it would not only immediately consume the amount in question, but would also slowly destroy the process of its reproduction through income and capital formation. In destroying private economy, taxation would destroy its own source and thereby also the State and the community. In consequence, the first proposition of the economic principle of taxation must be never to impair capital.”* VON STEIN (Lorenz). **On taxation**, en: *Classics in the theory of Public Finance*, MUSGRAVE (Richard) and PEACOCK (Alan), International Economic Association, Macmillan & Co., London, 1958, p. 32.

Ahora bien, tanto las Administraciones Tributarias de los países más fiscalmente desarrollados como los contribuyentes sujetos a las actuaciones verificadoras y determinadoras de éstas Administraciones, están hoy en día conscientes, que las disputas generadas a partir de los desacuerdos en la aplicación de la normativa jurídico-tributaria, en especial de las que se generan en áreas grises del Derecho Tributario, son mejor y más eficientemente resueltas mediante la búsqueda conjunta de un punto intermedio de encuentro de las posiciones hermenéuticas, que desde la persecución obstinada de una aplicación a ultranza -típicamente litigiosa- de una posición interpretativa extrema. De modo que para efectos interpretativos, suele ser mucho más eficiente encontrar lo que Platón en la filosofía griega llamaba: “aureas mitias”, un dorado punto medio, que permite reunir con un nivel medio de satisfacción de todos los involucrados, las necesidades de recaudación del erario público, con las posibilidades reales de contribución, de los sujetos pasivos de dicho poder impositivo.

Del lado del contribuyente, encontrar un punto de encuentro entre las pretensiones recaudatorias y las posibilidades reales de contribución al erario público, que le asegure en la mayor medida posible la certeza de que lo pagado en sus actos de autodeterminación y autoliquidación es en definitiva lo que tendría que pagar aún en el supuesto de que tales autodeterminaciones sean sujetas a procesos de verificación por parte de las autoridades, les asegura desde la perspectiva financiera, la solidez de los resultados reportados a sus accionistas e inversores en períodos subsecuentes, sin hacerles incurrir en las

eventuales y generalmente cuantiosas inversiones de tiempo y dinero que pueden acarrear las discusiones con la Administración Tributaria en el caso que ésta determine un saldo no cubierto de impuestos, cuando le someta a una inspección de los elementos cuantitativos de sus obligaciones tributarias, tanto por los impuestos, las multas e intereses que ello podría acarrear, como por consideración de honorarios, garantías, tiempos y recursos que podrían necesitarse para una defensa litigiosa de los ajustes de impuestos pretendidos por la Administración Tributaria en caso de explosión de una tal contingencia tributaria, así como el desvío de recursos internos que ello puede representar, frente a la destinación de los mismos recursos a actividades productoras de riqueza. Si a todo ello sumamos las repercusiones económicas de los daños a la imagen y prestigio empresarial, que podrían generarse para el contribuyente y sus inversionistas, en caso de que las discusiones con el fisco trasciendan a medios de comunicación colectiva, así como la necesidad de respetar y hacer creíbles las políticas de buen gobierno corporativo que hoy en día exigen las empresas de media y gran envergadura, pensando primordialmente en su posibilidad de atraer mayores y mejores capitales de inversión hacia la propia empresa, la certeza de la deuda tributaria es, sin duda, un factor que hoy en día se prefiere por muchos, tener bajo el mayor control posible.

Por supuesto, al hablar de este “objetivo” de certeza de la deuda tributaria,¹²⁵ nos encontramos siguiendo con aquella distinción primaria de los

¹²⁵ Y a este punto valdría también agregar el objetivo de colaboración al sostenimiento de las cargas públicas que también es encontrable en los sujetos pasivos, en particular en los sujetos pasivos de aquellos Estados con un alto nivel de satisfacción en temas sensibles

contribuyentes, en el reino de los sujetos pasivos típicamente inscritos, declarantes y mayormente exactos en sus autodeterminaciones tributarias, para los que la Administración Tributaria debería concentrar esfuerzos en facilitar y volver más eficiente el cumplimiento voluntario que configura la piedra angular de los modernos sistemas tributarios.

Para los que no calzan con este perfil colaborador, la posición y actitud de la administración tributaria, no puede sin duda, seguir el mismo acercamiento a la verificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias, y típicamente se esperaría una política proactiva y agresiva de actuaciones orientadas a la

para el ciudadano, como la infraestructura, los servicios públicos, la percepción de eficiencia gubernamental y la satisfacción generalizada de las necesidades básicas. De hecho, hablando sobre la cultura tributaria y la propia convicción de pago de los tributos como contribución inherente a la pertenencia social, Kirchler trae a colación diversos estudios de vinculación del deber de pago con la voluntad de pago de tales tributos: *“In a 1990 publication, Alm, Jackson and Mckee provide evidence that tax compliance increases when taxpayers are aware of a direct link between their tax payments and the provision of desirable public goods. In their study, participants were either given the opportunity to vote for the use of the taxes for a specific public good, or the particular user of the taxes was imposed on participants without choice. Despite the fact that the public good was not distributed directly to the participants, tax compliance was significantly higher under the voting condition than under imposition. In a further experimental study (1993), Alm, Jackson and Mckee found that individuals respond positively when tax proceeds are directed towards programs they approve of, and when they feel they have a say in the decision process. In contrast, participants' compliance suffered when they had no control over the use of their tax payments. (...) Pommerehne and Weck-Hannemann (1996) provided evidence that tax non-compliance was lower in Swiss cantons in which citizens had a direct say on budgetary policy. Not only was willingness to pay taxes higher, but so also was citizen satisfaction with the efficiency of the provision of public goods.”* KIRCHLER (Erich). **The Economic Psychology of Tax**, Cambridge University Press, New York, 2009, p. 38-39

sujeción forzosa y temprana, de los ocultos y no declarantes, al sistema tributario que mediante sus actuaciones u omisiones pretender eludir y evadir.¹²⁶ De hecho hasta por aplicación del principio de igualdad, resulta requerible a la Administración Tributaria un trato diferenciado entre éstos y quienes sí cumplen voluntariamente y a cabalidad. Nótese que, como bien expresa Rodríguez Bereijo: “Tan discriminatorio es que la norma trate diversamente situaciones iguales como que trate de manera igual situaciones realmente diferentes que exijan un tratamiento desigual.”¹²⁷

¹²⁶ De hecho, los estudios y estadísticas parecen demostrar que entre más pronta y severa sea la actuación de la Administración Tributaria, contra los sujetos pasivos de ese grupo de “sujetos pasivos malintencionados” mayores son la probabilidades de que en lo sucesivo, tales sujetos se decidan por alinearse en el otro grupo: el de los que sí cumplen. A los efectos señala Kirchler: “... *in the sub-sample with audits in the first half of the 60 periods, evasion was significantly lower and remained lower over the whole 60 periods than in the sub-sample that was audited predominantly in the second half of the experimental periods. He termed this the “echo” effect. Repeated auditing seems to have a strong effect on inhibiting evasion when auditing occurs at the beginning of business periods. In contrast, if no audits and fines are applied at the beginning, even a series of audits in later business periods is not enough to “educate” taxpayers to comply.(...) Both “bomb crater” and “echo” effects are important in theory and practice. If taxpayers become risk inclined immediately after an audit, then auditing self-employed taxpayers at the beginning of their business may lead to more compliance throughout taxpayers’ business cycles than random audits or audits at a later stage of their business life. Since tax non-compliance was consistently found to be higher in younger taxpayer samples than in older samples, inspections at the beginning of a business serve additionally as controls of the younger samples, as they are likely to be over-represented in the groups of people starting a business.*” KIRCHLER (Erich). **The Economic Psychology of Tax**, Cambridge University Press, New York, 2009, p. 124-125.

¹²⁷ RODRÍGUEZ BEREIJO (Álvaro). **Igualdad tributaria y tutela constitucional**. Un estudio de jurisprudencia, Marcial Pons, Madrid, 2011, p. 100-101.

SECCIÓN II. El modelo de la relación cooperativa.

Si los que dentro del universo de contribuyentes cumplen con el perfil de cumplimiento voluntario, tienen por objetivo la certeza de su deuda tributaria, sería esperable que en aplicación de los principios de eficiencia y eficacia de la actividad común de la Administración Tributaria, ésta procure facilitar para dicho subconjunto de sus sujetos pasivos, el total y preciso cumplimiento voluntario de tales obligaciones. Y dada dicha convergencia de intereses entre la Administración y los obligados tributarios, por una cuestión de sencillez administrativa, la actitud esperable en ambas partes, debería ser la de coadyuvar a la precisión, exactitud y condisión de los criterios utilizados por unos y otros en los procesos de determinación de los elementos cuantitativos variables, de las obligaciones tributarias, evitando a la vez, en la mayor medida de lo posible, dispendiosos conflictos.¹²⁸

¹²⁸ Es en mucho una cuestión de cambio de enfoque, que implica pasar de un enfoque confrontativo en el que la contraparte es por definición “mal intencionada” y literalmente contrapuesta a los intereses recaudatorios del fisco a un enfoque colaborativo en el que ambas partes tienen interés en la recaudación tributaria como medio de sostenimiento del gasto público y del mismísimo Estado, como instrumentalización de dicho gasto, pero eso sí, una contribución justa y proporcionalmente igualitaria entre todos los sujetos llamados por el ordenamiento a dicha contribución. En ese sentido, Kirchler pone claramente de manifiesto la moralidad de la participación voluntaria en el sostenimiento de la carga pública, al señalar: “*The recognition of the importance of societal norms goes hand in hand with the demand for a revision of the relationship between citizens, government and institutions in order to reduce the social distance between citizens and authorities and establish trust in political leadership and administration, which leads to cooperation (...). Rather than responding to non-compliance by intrusive audits and*

Bajo este marco conceptual, hoy en día se propone una relación entre sujeto pasivo¹²⁹ y Administración Tributaria, basada en el mutuo apoyo, la mutua facilitación de las tareas y la persecución de un objetivo conjunto: el cumplimiento voluntario y definitivo de las obligaciones tributarias, en un contexto de certidumbre.

La propia Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico es la principal promotora de esta iniciativa de eficiencia de las actuaciones de la Administración Tributaria, en el marco de sus esfuerzos por mejorar la actividad y conocimiento de dichos órganos administrativos. Ya en el Comunicado de Ciudad del Cabo, del año 2008, se señalaba:

“Para poder gestionar el riesgo con eficacia es necesario disponer de información actualizada, pertinente y fiable, y es el propio contribuyente la mejor fuente de dicha información. Habida cuenta de esta realidad, el informe analizó la manera de hacer prosperar una relación entre la administración tributaria y el contribuyente basada tanto en la comunicación temprana de posibles cuestiones de índole fiscal como en la transparencia.

*severe punishment, supportive communication and interaction inspiring trust as well as appeals to cooperation will encourage compliance. Stainer, Stainer and Segal (1997) demand: “Tax planning must be exercised in an atmosphere of integrity, mutual trust and, above all, a good ethical climate” and continue by quoting the Financial Times, which observes, “it is part of a civilized society that people, inside and outside business, act morally. No more and no less” KIRCHLER (Erich). **The Economic Psychology of Tax**, Cambridge University Press, New York, 2009, p. 71*

¹²⁹ O quizás más precisamente: “sujeto pasivo de buena fe”, entendiendo por ello al inscrito, declarante, exacto y cumplidor.

Dicha relación será más fructífera si las administraciones tributarias, en sus relaciones con el contribuyente y los intermediarios, pueden demostrar que su actuación se basa en las siguientes características:

- Comprensión fundada en conocimientos del mundo de la empresa
- Imparcialidad
- Proporcionalidad
- Transparencia
- Agilidad

Estas características son esenciales en cualquier administración tributaria y deben sustentar todas sus relaciones con el contribuyente.

Si las administraciones tributarias pueden poner de manifiesto que asumen dichas características y que los procesos de gestión de riesgos que ponen en práctica son eficaces, será más probable que los grandes contribuyentes corporativos establezcan relaciones con las administraciones tributarias basadas en la cooperación y la confianza, que el informe describe como “relación cooperativa”.¹³⁰

¹³⁰ ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT, CENTRE FOR TAX POLICY AND ADMINISTRATION, Comunicado del Cabo, Cuarta Reunión del Foro OCDE de Administración Tributaria, Enero 10-11, 2008, publicado en idioma español por la Agencia Tributaria del Gobierno de España, http://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia

Y es que tal relación cooperativa casualmente preconiza la existencia de una relación de carácter voluntario y voluntarioso entre Administración y contribuyentes, basada en una cierta confianza mutua, y orientada hacia el correcto cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias que a tales contribuyentes atañen, asegurando a la vez para éstos, un alto nivel de certidumbre de su deuda tributaria.

La filosofía de trasfondo en la ideología de la relación cooperativa, es muy práctica en su acercamiento de la problemática tributaria, pues su núcleo esencial pretende potenciar una de las características ya vigentes en los actuales y modernos sistemas tributarios, sea el de la autodeterminación y autoliquidación de los tributos, de frente a lo cual, lo que se propugna es básicamente el promover, facilitar, e incentivar por parte de la Administración Tributaria en su quehacer diario, el correcto y preciso auto cumplimiento de parte del sujeto pasivo. El pensamiento de fondo es no solo práctico, sino también realista, pues una posición inquisidora de la Administración Tributaria, implicaría una actuación precautoria con carácter casi de policía interventora, para la que la mayoría de las Administraciones Tributarias no disponen, ni del suficiente recurso humano, ni del necesario tiempo.

Así por ejemplo, la Agencia Española de la Administración Tributaria, en su séptima reunión del Pleno del Foro de Grandes Empresas, celebrada en octubre

[Tributaria/Segmentos Usuarios/Empresas y profesionales/Foro grandes empresas/O CDE Ciudad del Cabo 2008 es es.pdf](#)

del 2013, en lo relativo a la Relación Cooperativa, recoge en sus actas las siguientes conclusiones:

“Los principios de la relación cooperativa son los de buena fe, lealtad, transparencia y confianza mutua.

Los objetivos a alcanzar son los de incremento de la seguridad jurídica, la reducción de la litigiosidad, la cooperación recíproca entre las empresas y la Agencia Tributaria y la aplicación de políticas fiscales responsables por parte de las empresas.

Los elementos clave de este modelo son:

Actuación de información tributaria para cualquier empresa adherida al Código de Buenas Prácticas Tributarias, sin exclusión. Debiéndose tener en cuenta que esta actuación de información versará en todo caso sobre cuestiones de especial complejidad y cuantía.

Canal de relación bidireccional y especializado entre las empresas adheridas al Código de Buenas Prácticas Tributaria y la AEAT. Por parte de la AEAT las personas de contacto serán los Inspectores Jefes sectoriales de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes y, en su caso, los Inspectores Jefes de las Delegaciones Especiales.

Las empresas designarán como persona de contacto a los responsables del área fiscal. En casos de especial trascendencia, se valorará la participación

del Jefe de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes.

El órgano que sirva de canal en estas actuaciones de información deberá recibir e informar de la iniciativa del contribuyente a la organización. La elaboración de la información a proporcionar al contribuyente o la orientación de la solución al asunto consultado se realizará por los órganos más adecuados en función de los elementos de la materia sobre la que se produzca la información (calificación, interpretación normativa, valoración...) de acuerdo con el criterio de la AEAT

Conocimiento previo de los criterios administrativos en la aplicación de los tributos. Supone una consulta a los órganos a los que corresponde la aplicación de los tributos sobre el criterio aplicable a unos hechos concretos y la necesidad de que estos órganos se pronuncien. De forma que las empresas podrán plantear sus dudas a la Agencia Tributaria mediante un informe en el que expondrán el criterio que entiende aplicable.

La Agencia Tributaria emitirá un informe mediante el instrumento jurídicamente más adecuado en función de la materia que se plantee y a través de los órganos competentes en el plazo de 3 meses. No obstante, cuando el número, complejidad y naturaleza de las cuestiones planteadas no permita a la Agencia Tributaria atender en el citado plazo alguna solicitud, se entenderá que la Agencia no ha analizado ni ha formado criterio alguno sobre la cuestión planteada.

Solicitudes de información, datos y antecedentes relevantes:

Supone la posibilidad de que al margen de las actuaciones de obtención de información previstas en la Ley, la Agencia Tributaria podrá solicitar a las empresas información detallada sobre sus operaciones relevantes, así como del tratamiento e impacto fiscal de las mismas.

Resolución de incidencias:

Si surgiera alguna incidencia trascendente, se resolverá entre los responsables de mayor rango. La Comisión de Seguimiento del Código podrá realizar recomendaciones genéricas y promover acuerdos generales, que en ningún caso podrán referirse a empresas concretas.

Comunicación interna:

La correcta aplicación del Código de Buenas Prácticas Tributarias exige a ambas partes realizar las necesarias acciones de comunicación interna para difundirlo en sus respectivos ámbitos así como los compromisos que se derivan del mismo.”¹³¹

¹³¹ FORO DE GRANDES EMPRESAS, AGENCIA TRIBUTARIA, GOBIERNO ESPAÑOL, Acta de la Reunión del Pleno del Foro de Grandes Empresas, celebrada el 29 de Octubre del 2013, Publicado por la Agencia Tributaria del Gobierno de España, en su sitio web, bajo el link:

http://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Segmentos_Usuarios/Empresas_y_profesionales/Foro_grandes_empresas/Acta_Pleno_FGE_29_10_2013.pdf

Todas las conclusiones, apuntan a un esquema de interrelación con los contribuyentes, orientado casualmente a maximizar la exactitud en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, ya no a partir de un aumento en la sensación de riesgo tributario, sino más bien, a partir de la convicción del deber de contribuir al sostenimiento del gasto público.¹³²

Ello implica a su vez, desde la perspectiva de las empresas, y del sector privado en general, ya no solo una concientización de los sujetos con poder de decisión en la actividad comercial, del deber propio de contribuir, sino además, de que a nivel interno se necesita contar con una especie de marcos y mecanismos de

¹³² Tal como aquí se señala, la convicción del deber de contribuir al sostenimiento del gasto público se deriva directamente de un doble sentimiento: a) La pertenencia al conglomerado social cuyos gastos se coadyuva a sostener, mediante la propia contribución tributaria, y b) Los beneficios (directos e indirectos) que se derivan de la pertenencia a ese conglomerado. Lo ejemplifica detalladamente Kirchler, cuando señala: *“From a social identity perspective, compliance is an outcome of self-categorization processes and identification with a social group (Taylor, 2003; Wenzel, 2004c). Taylor argues that compliance with tax laws is more likely to occur when a superordinate identity (e.g., one's nation) is salient rather than when a subgroup identity (e.g., one's occupation groups) is salient, and when the authority in question (e.g., tax authorities) is included in that superordinate identity. The degree to which authorities are perceived to be representative of those over whom they have power has important implications for tax behaviour. When authorities are perceived to be representative of those over whom they have power has important implications for tax behaviour. When authorities are perceived to behave fairly and respectfully, greater compliance results; and when they are perceived as representative, their decisions are seen as legitimate because they are acting in the collective interest (Taylor, 2001). (...) Taylor argues further that legitimacy leads to acceptance of decisions and obedience to rules, regardless of whether people agree with them or like the outcomes. Representative authorities also confer a sense of pride in being a member of groups over which those authorities reign (Taylor, 2003).”* KIRCHLER (Erich). **The Economic Psychology of Tax**, Cambridge University Press, New York, 2009, p. 95.

control interno, que permitan verificar con sentido crítico las actuaciones del cumplimiento tributario realizadas, de cara a las exigencias normativas y las posiciones hermenéuticas de la propia Administración, así como un manejo especializado de las situaciones de riesgo en las que previsiblemente podrían suscitarse desacuerdos interpretativos con los órganos de la Administración Tributaria.¹³³

En la práctica, la relación cooperativa es ya una realidad viva y en pleno desarrollo en diversos países miembros de la OCDE, y participantes en los diversos foros de promoción de este enfoque de la relación jurídico-tributaria. Para efectos de análisis, se pueden distinguir según las características de sus sistemas normativos en bloques muy diferenciables: el de los países anglosajones y el de los países europeos.

En el caso de los anglosajones, por ejemplo, la Administración Tributaria Australiana (Australian Taxation Office), publica año con año, su programa de cumplimiento de las obligaciones tributarias, y en él, señala específicamente que

¹³³ Al respecto señala puntualmente el Informe Sobre Intermediarios de la OCDE, generado en el marco de la Reunión de la Ciudad del Cabo: *“Risk management should guide the way revenue bodies deploy resources with the overarching objective of encouraging voluntary compliance. Information is key to effective risk management and resource allocation. Therefore, the more transparent taxpayers (and their advisers) are in their communications and dealings, disclosing significant risks in a timely manner, the better informed revenue bodies will be. Better information should lead to more effective risk assessment and more appropriate resource allocation, and early disclosure may also facilitate more timely responses, including remedial legislation.”* OCDE, **Study into the role of tax intermediaries**, ISBN 978-92-64-04179-0, 2008, OECD, pág. 40.

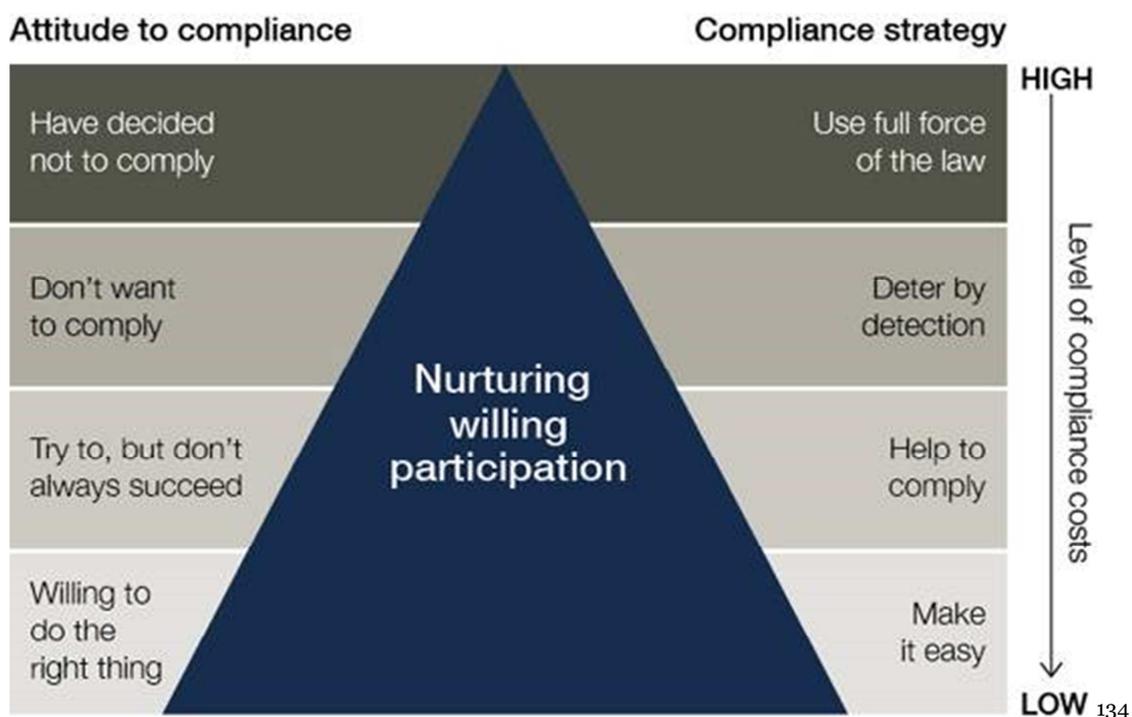
sus estrategias de cumplimiento han sido diseñadas para ayudar a más gente a cumplir fácilmente con sus propias obligaciones tributarias.

Aplicando para ello cuatro pilares fundamentales en el ejercicio de sus actividades:

- Facilitar la posibilidad de cumplimiento.
- Ayudar a los contribuyentes a que cumplan.
- Detectar los casos de incumplimiento, para con ello incentivar a otros a hacer lo correcto y desincentivar a los que tienen intención de no hacerlo.
- Usar toda la fuerza de la ley en aquellos casos en que los contribuyentes deciden conscientemente incumplir o evitar sus obligaciones tributarias.

Todo ello con un enfoque de cumplimiento guiado por los principios de la Carta de Contribuyentes australiana (norma que recoge de modo oficial los principales derechos que asisten en ese país a los sujetos pasivos en materia tributaria) y en particular a partir del Modelo de Cumplimiento de la Administración Tributaria Australiana, el cual ayuda a entender y clasificar las diferentes actitudes de cumplimiento evidenciables en los sujetos pasivos y en los asesores de dichos sujetos; para que en función de tal clasificación de actitudes, la Administración Tributaria defina en consecuencia su propia actitud y su propio enfoque en el trato con dicho sujeto pasivo, con estrategias de actuación claramente diferenciadas entre los diversos estratos clasificatorios de las actitudes de los contribuyentes.

Gráficamente, lo ilustran incluso en términos piramidales, del siguiente modo:



De acuerdo con la pirámide, el enfoque de cumplimiento de los contribuyentes debe a su vez determinar la estrategia de actuación de la propia Administración Tributaria respecto a dicho contribuyente, de modo tal que a aquellos contribuyentes dispuestos a actuar correcta y cabalmente en la puesta en

¹³⁴ Imagen obtenida en la web del Australian Taxation Office:

https://www.ato.gov.au/About-ATO/Research-and-statistics/In-detail/General-statistics/Compliance-in-focus-2013-14/?anchor=Our_compliance_strategies#Our_compliance_strategies

práctica de sus obligaciones, la Administración debería confrontar una estrategia orientada simple y llanamente a la facilitación de dicho cumplimiento, lo que típicamente se lograría a partir de una eficiente labor de las Áreas de Gestión y de Recaudación de la propia Administración; para los contribuyentes que tratan, pero no siempre logran cumplir con precisión con la totalidad de sus obligaciones, la Administración debería desplegar una estrategia de ayuda al cumplimiento, típicamente por medio de las Áreas de Gestión, en especial en cuanto a la facilitación de criterios técnicos e interpretaciones aclaratorias sobre cómo deben aplicarse a los casos concretos las disposiciones normativo-tributarias; por otro lado, respecto a los que prefieren no cumplir, la principal estrategia inicial debería ser la de la pronta detección y sanción, como mecanismo desincentivador de tales conductas en el propio contribuyente y en los demás sujetos pasivos que compartan con éste características y actitudes, para lo que resultan mayormente aptas las Áreas de Inspección y de Fiscalización de la Administración Tributaria, concentrando a su vez a las Áreas Legales de Cobro, así como a las Áreas de Fiscalización en una agresiva estrategia de fiscalización, litigio y cobro forzoso, respecto de aquellos sujetos pasivos que conscientemente hayan decidido eludir y evadir sus obligaciones.

Pero en las propias palabras de la Administración Tributaria Australiana, más que solo dar a conocer las diversas estrategias de reacción a las diversas actitudes de los sujetos pasivos, la intención última es casualmente incentivar al universo de contribuyentes a auto ubicarse en la base de la pirámide de

cumplimiento, en donde el costo administrativo y funcional es el mínimo y menos perturbador posible para las actividades típicamente productivas del contribuyente, en donde debería de enfocarse su concentración.

La idea es alentar a las personas a “hacer lo correcto” y facilitárselos en toda la medida de lo posible, para lo cual, la estrategia de cumplimiento debe ser, desde la perspectiva administrativa, la de ayudar en el proceso e influenciar las actitudes de la masa crítica de los sujetos pasivos, para así además concentrar los recursos y esfuerzos de fiscalización, litigio y cobro forzoso, en los sujetos que se ubiquen minoritariamente en la cúspide de la pirámide, a partir de la realización de comportamientos tributariamente riesgosos, comprendidas en este conjunto hasta las decisiones de total incumplimiento y desafío a la autoridad tributaria, y a la sociedad de la que forman parte y se benefician.¹³⁵ La

¹³⁵ Sobre este particular punto, cabe traer a colación la existencia de un cierto “dilema moral” del contribuyente, respecto de su obligación de participar económicamente, con su propio peculio, en el sostenimiento de los gastos comunes de la sociedad. Desde un análisis psicológico y estadístico del deber tributario, Kirchler, lo explica meridianamente en los siguientes términos: “*A taxpayer may voluntarily decide to pay taxes or make an explicit decision to avoid paying the full share. A single person's contribution does not really make much difference in the overall contributions to public goods. Therefore, not paying one's taxes is advantageous as the amount of public goods and one's participation in them remains almost unchanged, while at the same time one saves on taxes. If few taxpayers evade taxes, public goods will not disappear or be reduced significantly; however, if a considerable number of taxpayers evade, the provision of public goods is not guaranteed and ultimately everyone will suffer from a suboptimal choice. The tax system represents a social dilemma with individual interests being in conflict with collective interests: two or more people are interdependent on obtaining outcomes; if few people try to maximize their own outcomes, defection is the rational choice. However, if a large number or all people maximizes their outcome, the effect is that, sooner or later, everyone gets less than if they had chosen to cooperate (...)* In other

concentración de esfuerzos y recursos permitiría así una reducción de costos, una mayor eficiencia funcional, una mayor agilidad en el combate de las desigualdades que se generan en el mercado, por causa de las distorsiones basadas en la desigualdad de cargas tributarias y una inyección de confianza para la comunidad, en cuanto a la funcionalidad y seriedad del sistema de recaudación tributaria.

En el caso australiano, las diferencias son particularmente sensibles, cuando se trata de contribuyentes con una carga tributaria cuantitativamente importante, porque la relación cooperativa y la significación para el erario público de sus aportes, les abren la puerta -en caso de encontrarse clasificados como miembros de la base de la pirámide- para el acceso no solo a un trato más eficiente y ágil, sino además les da cierto acceso y comunicación con los niveles más altos y preparados de la Administración Tributaria, cuando de la realización de sus

*words, the tax system represents an n-player social dilemma, often referred to as tragedy of the commons (Hardin, 1968), with defection as each taxpayer's rational strategy, independent of how other taxpayers decide to behave. If single taxpayers choose to pay their full share of taxes, they will be worse off because they support the free-riding, parasitic others. (...) From a mathematical and economic perspective, the optimal strategy for rational individuals is not to cooperate. On the aggregate level, this strategy leads to the worst outcome for the commons and ultimately for each individual. (...) A psychological perspective raises two considerations. First, individuals are not necessarily egoistic utility maximisers but frequently behave altruistically; (...) Second, control and sanctions are not necessarily the best strategies to ensure cooperation. In the case where one's own rational behaviour harms others, people are often considerate. (...) In social dilemma experiments, participants' cooperative behaviour also increases if their behaviour is publicly known, if they are allowed to communicate with each other and if mutual sympathy is established.” KIRCHLER (Erich). **The Economic Psychology of Tax**, Cambridge University Press, New York, 2009, p. 104-105.*

actividades surja la necesidad de dilucidar temas técnicos específicos y controvertidos; todo lo cual, bajo una aura de buena fe, de entendimiento mutuo y de colaboracionismo, desde la perspectiva de la Administración Tributaria.

Para los contribuyentes con un nivel medio o bajo de contribución, el acceso, en la práctica es un poco menos significativo, por una cuestión de disponibilidad de tiempo, pero en todo caso, mantiene siempre esa aura de buena fe y colaboración, al momento de lidiar y particularmente al momento de discrepar con la Administración Tributaria. La limitación de tiempo, ha llevado incluso a que la Administración Tributaria australiana se replantee un poco el tema de la relación cooperativa abierta a la generalidad de los contribuyentes y hoy en día se considera un esquema de interrelación con el administrado, primordialmente aplicable los grandes contribuyentes.

Al punto que el Modelo de Cumplimiento oficial, cuenta con un subdocumento bajo el título de Grandes Negocios y el Cumplimiento Tributario (Large Business and Tax Compliance) que señala explícitamente la importancia y prioridad del tema tributario y del enfoque cooperativo que se desea promover en este subconjunto del universo de contribuyentes, dirigiéndose a ellos en los siguientes términos:

“Los grandes negocios son importantes para la economía Australiana y para el sistema tributario en su conjunto. Nuestra meta es trabajar junto con ustedes para mejorar la forma en que el sistema funciona para sus negocios.

Desarrollar un mejor entendimiento mutuo es el primer paso esencial. Los grandes negocios juegan un rol crucial en el sistema recaudatorio al pagar y retener impuestos así como al contribuir y gerenciar las aportaciones de sus empleados. También actúan ustedes como intermediarios en el manejo de transacciones con trascendencia tributaria entre nosotros y otros contribuyentes, al proveer por ejemplo facilidades financieras a estos últimos.

Para respaldar su importante rol en el sistema tributario, trabajamos para asegurar que nuestros servicios se mantengan enfocados en facilitarles el cumplimiento de la normativa tributaria, ayudando así a reducir sus costos de cumplimiento y promoviendo al unísono el cumplimiento espontáneo y voluntario. Todo este enfoque busca asegurar a todos que en Australia se paga el monto correcto de impuestos.”¹³⁶

Y más que una mera declaración de buenas intenciones, en el caso australiano sí nos encontramos de frente con un accionar directamente tendiente a lograr un mejor entendimiento del negocio de los contribuyentes, a cuyos efectos continúa señalando la Administración Tributaria en su política de cumplimiento:

¹³⁶ AUSTRALIAN TAXATION OFFICE, AUSTRALIAN GOVERNMENT, Large Business and Tax Compliance, Mayo 2014. Traducción libre del idioma inglés al idioma español. Original publicado digitalmente por la Administración Tributaria Australiana en su web oficial, bajo el link:

https://www.ato.gov.au/uploadedFiles/Content/LB_I/downloads/BUS16985lrgbustaxco mp.pdf

“Reconocemos que para establecer las bases para alcanzar un cumplimiento cooperativo en el gran mercado, un bien desarrollado y omnicomprendido entendimiento del mundo en el que ustedes operan, y de la realidad económica en la que se desenvuelven. Entendimiento que debe considerar en su análisis sus operaciones nacionales e internacionales.

Reconocemos que los grandes negocios operan en un ambiente dinámico global, social, política y económicamente hablando. Entender estos factores, así como las políticas, y los procesos legislativos y administrativos, nos permite realizar valoraciones más informadas acerca de los comportamientos de las grandes empresas y sus posibles impactos en los niveles de cumplimiento.

Usamos un modelo de “Negocios, Industria, Sociedad, Economía y Psicología (NISEP), para ayudarnos a valorar el actuar de las empresas tanto en el contexto nacional como en el internacional. Estas amplias áreas de análisis reflejan el hecho de que sus decisiones de cumplimiento son afectadas por un amplio elenco de factores interrelacionados.

Adicionalmente, en la elaboración de perfiles de riesgo, que se realiza dos veces por año, se consideran otros múltiples factores tales como las tasas efectivas de impuesto, las principales transacciones comerciales de cada

empresa, y otras interacciones con la propia Administración, que se derivan de un amplio rango de información pública y de información tributaria.”¹³⁷

La relación es tan clara desde el lado de la Administración Tributaria, que ésta incluso advierte a los contribuyentes, en el marco de la referida relación cooperativa, cuáles hechos y conductas constituyen llamadas de atención para los departamentos de fiscalización, que de ocurrir, podrían dar lugar a procedimientos de inspección y/o a una modificación en la clasificación que ésta hacía del contribuyente en su manejo del tema de cumplimiento.

Al efecto señala la política de cumplimiento para Grandes Negocios, como ejemplo de esas acciones “llamativas”:

- “+ Desempeño financiero o tributario que se desvíe sustancialmente de los márgenes típicos en la industria.
- + Variaciones significativas en los montos y patrones de comportamiento de los pagos que por concepto de tributos se hayan realizado en períodos previos, de los indicadores económicos más relevantes y de las tendencias de la industria.

¹³⁷ AUSTRALIAN TAXATION OFFICE, AUSTRALIAN GOVERNMENT, Large Business and Tax Compliance, Mayo 2014. Traducción libre del idioma inglés al idioma español. Original publicado digitalmente por la Administración Tributaria Australiana en su web oficial, bajo el link:

https://www.ato.gov.au/uploadedFiles/Content/LB_I/downloads/BUS169851rgbustaxco mp.pdf

- + Variaciones inexplicadas entre el desempeño económico, la productividad y el desempeño tributario.
- + Pérdidas inexplicadas, bajos tipos impositivos en el caso de los sistemas progresivos, y casos en los que un negocio o entidad paguen de forma sostenida en el tiempo, poco o ningún impuesto a raíz de la realización de sus actividades comerciales.
- + Historial de utilización de esquemas de planeación fiscal estratégica agresiva, por parte del contribuyente, de otras empresas conformantes de su grupo empresarial, de miembros clave en sus juntas directivas, o posiciones gerenciales y hasta de sus asesores tributarios.
- + Debilidades perceptibles en sus estructuras, procesos y enfoques de cumplimiento.
- + Resultados tributarios inconsistentes con el espíritu de la normativa tributaria.
- + Promoción de esquemas de elusión tributaria.
- + Implementación de transacciones en modo materialmente distinto al descrito en las normativas comúnmente aplicables a tales transacciones.
- + Negocios en rápido crecimiento, reestructuración, fusiones, escisiones, implementando nuevos softwares contables o incluso nuevo personal contable.

+ Negocios en los que se empleen estrategias que puedan llevar a la erosión de la base imponible corporativa.”¹³⁸

Otro ejemplo exitoso e importante de la relación cooperativa se encuentra en el caso Neozelandés, en el que se sigue un esquema de clasificación y de tratamiento de los contribuyentes muy similar al australiano, previamente descrito, con adición de un sistema por ellos denominado “One on one account management” que implica un claro y notable acercamiento e inmediatez de las áreas de Gestión de la Administración Tributaria en el quehacer tributario cotidiano de los sujetos pasivos, de modo tal que con éstos se pueda generar una sinergia de retroalimentación de información de relevancia tributaria, en ambos sentidos, sea como información, asesoría y criterios técnicos de la Administración hacia el contribuyente, como exposición de situaciones fácticas y actuales concretas con relevancia tributaria, que el contribuyente pone en conocimiento de la Administración Tributaria, aun antes de afrontar los medios oficiales de declaración, ante los cuales muchas de esas informaciones

¹³⁸ AUSTRALIAN TAXATION OFFICE, AUSTRALIAN GOVERNMENT, Large Business and Tax Compliance, Mayo 2014. Traducción libre del idioma inglés al idioma español. Original publicado digitalmente por la Administración Tributaria Australiana en su web oficial, bajo el link:

https://www.ato.gov.au/uploadedFiles/Content/LB_I/downloads/BUS169851rgbustaxco mp.pdf

quedarían -como detalle informativo- expresamente incluidas en cifras globales e indistinguibles.¹³⁹

Para ello se echa mano de un equipo específico de funcionarios de la Administración Tributaria, a los que se les encarga el mantenimiento de un canal inmediato de comunicación con los contribuyentes en relación especial de cooperación, que permite a estos últimos acceder a rulings limitados y pronunciamientos especiales, que les facilitan conocer de previo o en un corto plazo, las interpretaciones y consecuencias tributarias que la Administración asocia a situaciones y actos comerciales concretos, con el afán de promover una mayor comprensión de las posiciones mutuas, así como para que ese equipo sirva a su vez de enlace con los demás funcionarios de las otras áreas de la Administración, que puedan tener interés tributario en las actividades de tales sujetos pasivos.

¹³⁹ Y he aquí uno de los mayores beneficios directos para la Administración Tributaria, a partir de este distinto enfoque, el acceso anticipado a uno de sus mejores insumos funcionales: información valiosa, sobre temas sensibles que de otra forma no habría sido voluntaria y espontáneamente revelada por el contribuyente, en aras de conocer el criterio interpretativo de la Administración y de llegar a un punto de encuentro entre dicho criterio interpretativo y el propio. Y no se habla aquí de una simple insinuación de tales informaciones, sino de una revelación completa y categórica de información. A los efectos detalla la OCDE el tipo de revelación informativa que se espera del contribuyente: “Disclosure goes beyond information taxpayers are statutorily obliged to provide. It should include any information necessary for the revenue body to undertake a fully informed risk assessment. This includes any transaction or position where there is a material degree of tax uncertainty or unpredictability, or where the revenue body has indicated publicly that the matter is of particular concern from a policy standpoint and will, therefore, be scrutinized. OCDE, **Study into the role of tax intermediaries**, ISBN 978-92-64-04179-0, 2008, OECD, pág. 40.

Lastimosamente, en la práctica el sistema neozelandés ha sufrido muchísimas críticas debido a la continuidad en la aplicación de una cierta “presunción” de mala fe de sus funcionarios, en cuanto a las conductas de los contribuyentes, aún en los casos en que éstos se encuentren en una relación de cooperación, que ha incidido en criterios oficiales sumamente restrictivos y poca generación de confianza en los sujetos pasivos.

En Estados Unidos, el Internal Revenue Service ha venido aplicando y desarrollando su propio concepto y entendimiento de la relación cooperativa, que a la fecha, no solo se ve con muy buenos ojos sino que además denota una clara tendencia a la consolidación de sus procedimientos como medio idóneo para la atención y relación con los contribuyentes de una “alta cultura tributaria”.

Ahí, en 2003, se comenzó con una extensión del procedimiento especial del Acuerdo de Pre-Declaración (PFA, por sus siglas en inglés: Pre-Filing Agreement), para poder acelerar las auditorías del impuesto sobre la renta. Los Pre-Filing Agreements fueron diseñados para resolver la cuestión del tratamiento tributario de temas específicos, previo al acto de declaración del período fiscal en que tales actos tendrían incidencia, de modo tal que si el Internal Revenue Service manifestaba su conformidad con el Pre-Filing Agreement propuesto por el contribuyente, se iniciaba con un procedimiento de análisis fáctico de la situación, con la misma naturaleza típica de las actuaciones de auditoría, para a partir de los hallazgos, de tal procedimiento derivados, procurar una posición técnico-tributaria de común acuerdo con el sujeto pasivo.

Si Administración Tributaria y contribuyente, lograban un acuerdo sobre la consideración técnica de tales hallazgos y el sujeto pasivo se atenía a tales consideraciones en el momento de su inclusión de tales hechos en la declaración respectiva, la consideración jurídico-tributaria del hecho en él contenida, sería sucesivamente reputada de naturaleza indiscutible y además, como no sujeta a posterior actividad fiscalizadora, lo cual aseguraba para el sujeto pasivo la total certeza de la deuda tributaria generada por tal asunto.

Para el 2005, y bajo el convencimiento de que si el procedimiento de los Pre-Filing Agreements se pudiera extender a todos los temas tributarios de un contribuyente, generados a lo largo del período fiscal, tal aplicación constituiría un insuperable súper-acuerdo de declaración; razón por la que se decidió poner el procedimiento a prueba mediante el establecimiento de un programa piloto llamado: Compliance Assurance Process (CAP), que inicialmente partió con diecisiete sujetos pasivos participantes.

El punto primordial para determinar el éxito o fracaso del programa, radicaba entonces en la prudente selección de los contribuyentes a los que se les permitiría acceder a este programa y en la determinación de algún modelo que permitiese la constatación de la efectividad, que en los procesos regulares de auditoría se mediría a partir de los ajustes de impuesto logrados y sostenidos en el proceso de auditoría y de impugnaciones. Una de las resultantes procuradas por el Compliance Assurance Process, es casualmente el evitar tener que tan siquiera entrar en el proceso de auditoría, para lo cual eso sí, se depende en la transparencia y revelación de información de parte del contribuyente

involucrado en el Acuerdo Pre-Declaración, de todos los asuntos sensibles, casualmente en el marco de negociación de tal Pre-Filing Agreement. Cumplido cabalmente tal requisito y partiendo de la presunción de buena fe demostrada mediante la revelación de toda la información del caso, el Internal Revenue Service no solo estaba logrando una drástica disminución de los tiempos de discusión de los casos debatibles, sino que estaba gastando muchos menos recursos y alcanzando metas de recaudación aseguradas desde antes de la declaración, sin tener que esperar largos períodos litigiosos, como ocurre típicamente en los procesos de auditoría post-declaración.

Razones por las que el Internal Revenue Service, decidió en el año 2011 promover el Compliance Assurance Process de programa piloto, a programa permanente. Siendo posible acogerse -bajo petición de parte- a dicho programa -para los contribuyentes de nuevo ingreso al sistema- a partir del 31 de diciembre del 2011,¹⁴⁰ pero con una base de participantes para ese momento ya ampliada de los originales 17 participantes a un total de 140 contribuyentes participantes.

Así, hoy en día, en los Estados Unidos es posible solicitar al Internal Revenue Service la autorización para acogerse a un Compliance Assurance Process, para identificar y solucionar de forma previa y colaborativa, todos aquellos aspectos fácticos que ocurran durante el período fiscal, con una total revelación de los

¹⁴⁰ Las actuales reglas del procedimiento se encuentran publicadas por el Internal Revenue Service, en su web, bajo el link: http://www.irs.gov/irm/part4/irm_04-051-008.html

elementos informativos de dicha situación, antes del propio cumplimiento del deber de declaración, para que ante actuaciones fiscalizadoras post-declaración, sean ya innecesarias, o que aún en el caso en que éstas deban ocurrir, se completen en tiempos sustancialmente menores, casualmente gracias al conocimiento previo que de la situación tiene ya la Administración Tributaria.¹⁴¹ Y a efectos de auditoría, cabe incluso agregar que para los órganos de fiscalización esta posibilidad representa incluso la opción de acceder a información que de haber sido contenida en la declaración normal, es probable que se habría reflejado únicamente como parte de una cifra indiscriminada sin necesidad de una revelación documental detallada, como en la mayoría de los temas comprendidos en las típicas declaraciones tributarias.

Desde la perspectiva de los contribuyentes, esta revelación previa y total de información, que bajo otros supuestos probablemente no habría tenido que ser en ningún momento detallada ni sometida al conocimiento de los fiscalizadores de la Administración Tributaria, es el costo de oportunidad que se debe pagar por poder asegurar de forma definitiva la certeza de los resultados económicos reportados en sus estados financieros-desde la perspectiva tributaria al menos-,

¹⁴¹ En palabras de la OCDE, se trata de al menos dos aspectos novedosos en la actitud del contribuyente respecto de su interacción con la Administración Tributaria: “a) *volunteer information where they see potential for a significant difference of interpretation between them and the revenue body that may lead to a significantly different tax result; and b) provide comprehensive responses so that the revenue body can understand the significance of issues, deploy appropriate resources and reach the right tax conclusions.*” OCDE, **Study into the role of tax intermediaries**, ISBN 978-92-64-04179-0, 2008, OECD, pág. 42.

lo que se traduce a su vez en una mayor solidez de su posición financiera frente a socios, inversionistas, acreedores y fuentes de financiamiento.

En Europa, el caso holandés es sin duda el más exitoso y el mejor desarrollado sistema de interrelación con los contribuyentes bajo un enfoque distinto al de la tradicional administración tributaria inquisidora.

Los holandeses han llevado el modelo de la relación cooperativa hasta su más avanzado estado -al menos por el momento-. Ahí se aplica el modelo por ellos denominado “Horizontal Monitoring” o monitoreo horizontal, que de acuerdo con la propia carta de presentación que el 08 de abril del 2005 el Secretario de Estado dirigió a la Casa de Representantes del Estado General, se podría resumir en los siguientes términos:

“El monitoreo horizontal se refiere a mutua confianza entre los contribuyentes y la propia Administración de Aduanas e Impuestos del Reino de los Países Bajos, a la más precisa especificación de las responsabilidades y opciones disponibles a cada uno para el cumplimiento de la ley y para establecer y cumplir mutuos acuerdos. Al hacerlo, las mutuas relaciones y comunicaciones entre los ciudadanos y el gobierno, migran hacia una posición más igualitaria. El Monitoreo Horizontal es también compatible con los desarrollos sociales en los que la responsabilidad personal de los ciudadanos es acompañada por la sensación de que el cumplimiento de la ley es de gran valía. Adicionalmente el concepto de Monitoreo Horizontal implica también que el cumplimiento es

posible aun en la compleja y rápidamente cambiante sociedad actual, con solo aplicar el conocimiento de la propia sociedad.”¹⁴²

La esencia del sistema radica en la evolución de un sistema de control por parte de la Administración Tributaria, basado en la fiscalización retrospectiva (post-declaración) de los elementos cuantitativos contenidos en las autodeterminaciones de las obligaciones tributarias de sus sujetos pasivos, a un sistema en el que las actuaciones y consideraciones de las consecuencias tributarias de los hechos fiscalmente relevantes se determinan previamente mediante los mecanismos de consulta y meta-monitoreo.

Eso sí, todo el sistema se basa en un principio de confianza en las actuaciones de buena fe y en la integridad y veracidad de las informaciones suministradas en el proceso de formación de criterios jurídico-tributarios anticipados. Para ello son requisito sine qua non: la confianza, el mutuo entendimiento y la transparencia.

Los beneficios inmediatos se traducen en términos de eficiencia, agilidad, practicidad, seguridad jurídica, certeza de la deuda tributaria y posibilidad de realizar mejores asignaciones de recursos en áreas y tareas más productivas, tanto para la Administración como para las empresas. La Administración logra además reducir la carga de trabajo resultante de la necesidad de verificar

¹⁴² TAX AND CUSTOMS ADMINISTRATION, NETHERLANDS. Guide to horizontal monitoring within the SME segment. Traducción libre del idioma inglés al idioma español. Documento publicado por la Administración de Aduanas e Impuestos del Reino de los Países Bajos, en su sitio web, bajo el link:

http://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/guide_horiz_monit_dv4071z1pleng.pdf

mediante largos y dispendiosos procesos de fiscalización, las autodeterminaciones y autoliquidaciones de los contribuyentes que típicamente declaran de forma precisa el total alcance de sus obligaciones tributarias, para así poder dedicar mayor atención a los contribuyentes cuyas autodeterminaciones se echan de menos o cuentan con perfiles de cumplimiento “de mayor riesgo”; lo que a su vez redundaría para los que sí cumplen, en una mayor paridad de las condiciones de competencia en el mercado.

Los principios rectores de todo el sistema, según el entendimiento de la propia Administración Tributaria son:

- “+ La cooperación se basa en la confianza mutua, el entendimiento y la transparencia (en los aspectos de comportamiento).
- + El logro de acuerdos para la cooperación, como por ejemplo la designación conjunta de las personas de contacto en ambas partes, de los mejores momentos de evaluación y de realización de procedimientos, etc.
- + Las posiciones adoptadas en cuanto a temas de trascendencia tributaria que podrían eventualmente dar lugar a diferencias de opinión son compartidas con la contraparte por adelantado.
- + La supervisión retrospectiva es reducida considerablemente. En su lugar, la supervisión efectuada durante el transcurso del plazo de vigencia del acuerdo por medio del meta-monitoreo (sea, el monitoreo de la ejecución

apropiada de los procesos de cumplimiento relacionados con el propio acuerdo).

+ Los asesores tributarios que se utilicen por los contribuyentes para intermediar en las actuaciones ante la Administración Tributaria han de contar con la infraestructura y capacidades técnicas necesarias para asegurar la calidad y organización de los procesos de trabajo.

+ Los proveedores de asesoría y servicios tributarios que deban interactuar como intermediarios calificados con la Administración Tributaria debe estar en posición y capacidad técnica de realizar análisis de calidad de los trabajos y criterios tributarios.

+ Evidentemente, a pesar de los acuerdos suscritos y de los procedimientos que se realicen bajo el marco conceptual de dichos acuerdos, las normas, derechos y obligaciones previstas por la legislación aplicable a cada caso, mantienen absoluta vigencia.”¹⁴³

El modelo, así planteado resulta en una mayor eficiencia de la interrelación con los contribuyentes, y una más ágil vía de comunicación de criterios e interpretaciones de la Administración hacia los contribuyentes, sin, en ningún

¹⁴³ TAX AND CUSTOMS ADMINISTRATION, NETHERLANDS. Guide to horizontal monitoring within the SME segment. Traducción libre del idioma inglés al idioma español. Documento publicado por la Administración de Aduanas e Impuestos del Reino de los Países Bajos, en su sitio web, bajo el link: http://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/guide_horiz_monit_dv4071z1pleng.pdf

caso, una disminución de la recaudación. Por el contrario, al liberar tiempo y recursos de la atención de contribuyentes de bajo riesgo de cumplimiento, es posible dedicar más tiempo al rastreo y litigio de los sujetos pasivos clasificados como de mayor riesgo, ampliando así -al menos teóricamente- la base de contribuyentes y las posibilidades de atraer recursos frescos-hasta entonces ocultos- al erario público.

La evolución hacia este modelo, de inspiración holandés, está incluso actualmente en proceso de creación de sistemas equiparables en otros sistemas tributarios como el austríaco y el ruso.

Siempre en Europa, el caso español, nos presenta el desarrollo de la relación cooperativa a un nivel más elemental y menos potenciado, en parte por una aparente menor cultura tributaria que la que se encuentra ya preexistente en por ejemplo la jurisdicción holandesa, así que el estudio de su caso sirve también para analizar la aplicación de este novedoso enfoque en condiciones circunstanciales, sociales y económicas menos ideales.

En España, en el marco de la relación cooperativa se creó un “Foro de Grandes Empresas” de cuyo seno surgió como producto directo, el actual “Código de Buenas Prácticas Tributarias”¹⁴⁴

¹⁴⁴ AGENCIA TRIBUTARIA, MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA, REINO DE ESPAÑA. Código de Buenas Prácticas Tributarias, publicado por la Agencia Española de la Administración Tributaria, en su sitio web, bajo el link:

Donde se entiende por “buenas prácticas”: todas aquellas que conduzcan a la reducción de riesgos fiscales significativos y a la prevención de aquellas conductas susceptibles de generarlos.

Con además una declaración de intereses comunes hacia la consecución de una menor litigiosidad y una mayor eficiencia, señalando que la Agencia Tributaria y las empresas tienen como objetivo que sus relaciones sean constructivas, transparentes y basadas en la mutua confianza, propugnando en consecuencia que para conseguirlo, ambas partes deben procurar minorar los conflictos derivados de la interpretación de la normativa aplicable.

Quienes suscriben el Código de Buenas Prácticas Tributarias se obligan a sí mismos a no utilizar estructuras de ingeniería fiscal opacas, así como a informar a sus Consejos de Administración (con lo cual se trasladan también a estos las responsabilidades penales asociadas en casos de evasión) acerca de las políticas y actuaciones de trascendencia tributaria.

Por su parte la Administración ofrece como contraprestación: publicidad de sus criterios, unicidad de criterios, procedimientos ágiles y eficientes para la obtención de retroalimentación e interpretaciones oficiales y una relación más personalizada para con el contribuyente.

http://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Segmentos_Usuarios/Empresas_y_profesionales/Foro_grandes_empresas/CBPT_publicacion_web_es_es.pdf

SECCIÓN III. Evidencias concretas de un nuevo enfoque acerca de la posición y los fines perseguidos por la Administración Tributaria en la relación jurídico-tributaria.

La dimensión de las transformaciones del modelo intelectual de las modernas Administraciones Tributarias occidentales, experimentadas en los últimos tiempos, tanto en los cuerpos legislativos cuanto en las propias entidades tributarias, es suficiente para constatar que más allá de la mera transformación de los modelos de funcionamiento, se está gestando una reforma institucional, tendiente a un enfoque corporativo permanentemente abierto a la interacción directa con los sujetos pasivos de las obligaciones tributarias.

Ello viene además enfatizado en los casos de las Administraciones Tributarias sumergidas en el modelo de modernización de sus plataformas de Tecnologías de Información y Comunicación, donde la inviabilidad de un sistema tradicional personalizado de aplicación de los tributos es tal, que resulta palpable la necesidad de adoptar técnicas de gestión en masa, políticas de promoción del auto cumplimiento y remedios para la agilización de situaciones fácticas en las que el principal objetivo se identifica en la concreción de aportes al erario público, con miras a un real, eficiente y efectivo sostenimiento del gasto público.

Bajo este esquema, la colaboración de los ciudadanos en los múltiples escenarios de interacción resulta crucial, casualmente por efecto de la dimensión comparativa del universo de contribuyentes, frente al total de

recursos disponibles en la Administración Tributaria en particular y en el Estado en general, para destinar a dichas gestiones y fiscalizaciones.

SECCIÓN III. A. Las figuras compositivas y contractuales en el Derecho Comparado europeo.

Bajo este marco conceptual, los ordenamientos tributarios latinoamericanos, que de por sí ya comúnmente aprovechamos de la experiencia del Derecho Comparado europeo, podemos encontrar en los casos español, italiano, y holandés sendos ejemplos de readecuación de la política procedimental para la procura de una mayor eficiencia en el acercamiento de fondos al erario público.

Las figuras de las actas con acuerdo en España, la del accertamento con adesione en Italia, y la de los advanced tax rulings en Holanda, constituyen todas ellas, claros ejemplos de una nueva voluntad conciliatoria y cuasi contractual de los intereses económicos tutelados por las respectivas administraciones. Estas figuras han sido causa de debate entre iuspublicistas y privatistas, en cuanto a la naturaleza (de derecho público o de derecho privado) de las disposiciones discrecionales de los entes fiscalizadores, en cuanto a la aplicación de normas tributarias a casos o situaciones que en concreto aporten dudas razonables en torno a la univocidad de las posibles interpretaciones de la norma en cuestión, y en cómo ello pueda afectar temporal y/o cuantitativamente las arcas públicas.

Independientemente de la perspectiva desde la que se desee observar a estos institutos conciliatorios de intereses económicos, es sin duda interesante y

sintomático observar el fundamento teórico y los fines perseguidos por tales instrumentos, en el marco general del posicionamiento de la Administración Tributaria dentro de la relación jurídica por la que vela.

SECCIÓN III.A.1. Actas con acuerdo, en la experiencia española.

La Ley General Tributaria española en vigencia desde el año 2004, insertó como gran novedad en el procedimiento de fiscalización tributaria español, la figura de las “actas con acuerdo”¹⁴⁵ como un intento por armonizar el marco

¹⁴⁵ A los efectos, reza literalmente el artículo 155 de la Ley General Tributaria española: “Art 155.-Actas con acuerdo.

1. Cuando para la elaboración de la propuesta de regularización deba concretarse la aplicación de conceptos jurídicos indeterminados, cuando resulte necesaria la apreciación de los hechos determinantes para la correcta aplicación de la norma al caso concreto, o cuando sea preciso realizar estimaciones, valoraciones o mediciones de datos, elementos o características relevantes para la obligación tributaria que no puedan cuantificarse de forma cierta, la Administración tributaria, con carácter previo a la liquidación de la deuda tributaria, podrá concretar dicha aplicación, la apreciación de aquellos hechos o la estimación, valoración o medición mediante un acuerdo con el obligado tributario en los términos previstos en este artículo.

2. Además de lo dispuesto en el artículo 153 de esta Ley, el acta con acuerdo incluirá necesariamente el siguiente contenido:

a) El fundamento de la aplicación, estimación, valoración o medición realizada.

b) Los elementos de hecho, fundamentos jurídicos y cuantificación de la propuesta de regularización.

c) Los elementos de hecho, fundamentos jurídicos y cuantificación de la propuesta de sanción que en su caso proceda, a la que será de aplicación la reducción prevista en el

apartado 1 del artículo 188 de esta Ley, así como la renuncia a la tramitación separada del procedimiento sancionador.

d) Manifestación expresa de la conformidad del obligado tributario con la totalidad del contenido a que se refieren los párrafos anteriores.

3. Para la suscripción del acta con acuerdo será necesaria la concurrencia de los siguientes requisitos:

a) Autorización del órgano competente para liquidar, que podrá ser previa o simultánea a la suscripción del acta con acuerdo.

b) La constitución de un depósito, aval de carácter solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución, de cuantía suficiente para garantizar el cobro de las cantidades que puedan derivarse del acta.

4. El acuerdo se perfeccionará mediante la suscripción del acta por el obligado tributario o su representante y la inspección de los tributos.

5. Se entenderá producida y notificada la liquidación y, en su caso, impuesta y notificada la sanción, en los términos de las propuestas formuladas, si transcurridos diez días, contados desde el siguiente a la fecha del acta, no se hubiera notificado al interesado acuerdo del órgano competente para liquidar rectificando los errores materiales que pudiera contener el acta con acuerdo.

Confirmadas las propuestas, el depósito realizado se aplicará al pago de dichas cantidades. Si se hubiera presentado aval o certificado de seguro de caución, el ingreso deberá realizarse en el plazo al que se refiere el apartado 2 del artículo 62 de esta Ley, o en el plazo o plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento que la Administración tributaria hubiera concedido con dichas garantías y que el obligado al pago hubiera solicitado con anterioridad a la finalización del plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley.

6. El contenido del acta con acuerdo se entenderá íntegramente aceptado por el obligado y por la Administración tributaria. La liquidación y la sanción derivadas del acuerdo sólo podrán ser objeto de impugnación o revisión en vía administrativa por el procedimiento de declaración de nulidad de pleno derecho previsto en el artículo 217 de esta Ley, y sin perjuicio del recurso que pueda proceder en vía contencioso-administrativa por la existencia de vicios en el consentimiento.

7. La falta de suscripción de un acta con acuerdo en un procedimiento inspector no podrá ser motivo de recurso o reclamación contra las liquidaciones derivadas de actas de conformidad o disconformidad.

procedimental tributario español, con los principios que deberían inspirar el enfoque aproximativo de la relación de una moderna Administración Tributaria con los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria. Uno de tales principios es precisamente la reducción de la conflictividad tributaria.

Si hablamos de reducir la conflictividad tributaria, necesariamente hemos de considerar medidas tales como el incremento de la información y asistencia al contribuyente, el carácter vinculante de las consultas o -y probablemente ésta sea de las más significativas- la aplicación de medidas convencionales –hasta un cierto y muy delimitado punto- tales como la figura en cuestión.

Y es que como bien señala a los efectos Romero Flor: “...la realidad no permite siempre una delimitación exhaustiva o rigurosa, dando lugar a inevitables imprecisiones normativas que admiten, a su vez, distintas soluciones al ser aplicada la ley a un caso concreto. En este sentido, la realidad tributaria es hoy uno de los ámbitos que presenta mayor complejidad y dificultad para ser concretada por la ley, generando la necesidad de utilizar conceptos que no quedan completamente determinados.”¹⁴⁶

Por ende, ante la propia complejidad de los hechos y situaciones que configuran los presupuestos normativos tributarios, la normativa se ve forzada a echar mano en su redacción, de conceptos cuya aplicación en uno u otro sentido puede llevar a resultados divergentes al momento de cuantificación de los propios

¹⁴⁶ ROMERO FLOR (Luis María), **Ámbito objetivo en las actas con acuerdo**, Revista de Contabilidad y Tributación. CEF, Núm. 351, Junio del 2012.

elementos cuantitativos del tributo, y ante tal divergencia razonablemente previsible y hasta aceptable, es también previsible la necesidad de contar con un mecanismo que permita en lo posible, solventar el dilema de las múltiples y válidas alternativas hermenéuticas, para interrumpir desde su nacimiento un posible círculo vicioso interpretativo, que invita entonces al litigio y la contraposición de entendimientos de la norma, con la consiguiente afectación de la recaudación y/o la seguridad jurídica de los contribuyentes.

En el caso español, el “acuerdo” al que puede llegar la Administración Tributaria con el contribuyente, tendrá por objetivo primordial alcanzar un carácter definitivo (potenciando con ello la seguridad jurídica en torno a dicho acto) en la determinación de los elementos cuantitativos en torno a los cuales es posible la incertidumbre y/o la discrecionalidad técnica.

Hasta la introducción de la figura de las actas con acuerdo, las actas producto de un proceso de fiscalización tributaria “...podían ser de conformidad o de disconformidad, según que el sujeto destinatario de las actuaciones de comprobación e investigación aceptase o no la propuesta de regularización que formulaba la Inspección de los Tributos. Las consecuencias en ambos casos eran distintas, pero, en cualquier caso, en las actas de conformidad, que presentaban una cierta naturaleza confesoria, conllevaban una reducción de la sanción de un 30% y una mayor celeridad en la tramitación del acta.

La Administración tributaria siempre negó, con razón, el carácter negocial del acta de conformidad. El crédito tributario era, y es, un crédito ex lege, sometido

al principio de legalidad, indisponible para la Administración y, por ende, insusceptible de negociación. El acta de conformidad sería una simple adhesión del contribuyente a una propuesta de acto administrativo que emana de un procedimiento inspector.

De ahí la radical novedad de las actas con acuerdo, de factura legislativa italiana, que supone la introducción en el ámbito tributario de las técnicas convencionales propias de otros sectores del ordenamiento jurídico...”¹⁴⁷

Lo que significa la admisión de la terminación convencional del procedimiento fiscalizador es que, en ciertos supuestos tasados, sobre los que resultaría previsible una incertidumbre en la aplicación de la norma fiscal al caso concreto, pueden suscribirse actas con acuerdo que apunten casualmente a eliminar tal incertidumbre interpretativa, con el efecto, para el contribuyente, de reducción de un 50% del importe de la sanción, y para Hacienda, de la rápida y definitiva obtención de un ingreso tributario.

En cuanto al aspecto práctico del asunto, señala con claridad meridiana Romero Flor:

“...la firma por parte del sujeto pasivo de un acta con acuerdo, supondrá para este, no solo el beneficio de la regularización inmediata de su situación tributaria, convirtiendo en definitiva la liquidación, sino además, beneficiarse de la reducción en la sanción en el cincuenta por ciento que el artículo 188.1 de

¹⁴⁷ JUAN I CASADEVALL (Jordi de), **¿Actas con acuerdo?**, artículo de opinión publicado en: Cinco Días, Diario económico español de referencia, 01 de octubre del 2005.

la Ley General Tributaria prevé. Pero a cambio, deberá renunciar a la impugnación de la sanción y de la propuesta de liquidación.

Desde la perspectiva de la Administración nos encontramos que, como consecuencia del acuerdo, ésta verá reducido en un cincuenta por ciento el ingreso de la sanción, pero a cambio se asegurará una pronta satisfacción de la obligación tributaria, así como una descongestión tanto de la vía económico-administrativa como de la jurisdicción contencioso-administrativa al renunciar el contribuyente a la impugnación.”¹⁴⁸

Ahora bien, el acuerdo de voluntades así alcanzado en cuanto a aspectos puntuales de la interpretación normativa de la regla tributaria aplicable al caso concreto y su consecuente efecto sobre la determinación cuantitativa de la extensión de la obligación tributaria principal, debería entenderse como un acto de carácter previo y por tanto preparatorio del posterior acto resolutorio¹⁴⁹ que pone fin al procedimiento fiscalizador en cuyo marco se suscitaron las posibles divergencias de criterio interpretativo y aplicativo.

Así la Ley General Tributaria española, admite con este instituto jurídico el “acuerdo”, como medio para concretar de forma indiscutible la aplicación de conceptos jurídicos indeterminados, la apreciación de hechos determinantes para la correcta aplicación de la norma al caso concreto, o para realizar las estimaciones, valoraciones o mediciones de datos, elementos o características,

¹⁴⁸ ROMERO FLOR (Luis María), **Ámbito objetivo en las actas con acuerdo**, Revista de Contabilidad y Tributación. CEF, Núm. 351, Junio del 2012, pág. 59

¹⁴⁹ Típicamente: el acto de liquidación tributaria.

relevantes para la determinación de los elementos cuantitativos de la obligación tributaria, que no puedan cuantificarse de forma cierta.

El acuerdo sirve para evitar el eventual conflicto a través de la fijación concordada de una cuestión fáctica o jurídica sobre la que podría recaer una incertidumbre interpretativa, que a su vez podría ser causa para más de una válida posición hermenéutica.

Por el contrario, en las actas de conformidad que típicamente constituyen el cierre de las actividades fiscalizadoras en otros sistemas normativos, el hecho o cuestión jurídica dubitable, es –en palabras de González-Cuellar– “...unilateralmente establecido por la Inspección, ya sea porque no alberga ninguna duda sobre su determinación o porque, considerándola incierta, estima conveniente fijarla de forma unilateral; y el obligado tributario acata este establecimiento, sin influir en su contenido. El particular ni siquiera se pronuncia sobre la corrección o no de la fijación de la cuestión en el sentido que ha realizado la Administración; simplemente, se adhiere, a cambio de un beneficio externo a la cuestión fijada (reducción en la sanción).”¹⁵⁰

La aceptación de la propuesta de regularización en las actas de conformidad es un negocio unilateral en el que no existe un acuerdo de voluntades, sino un mero allanamiento –de carácter vinculante para el sujeto pasivo– que no da solución a una incertidumbre, sino que simplemente expresa una manifestación

¹⁵⁰ GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO (M^a Luisa), **Las actas de conformidad y las actas de acuerdo en la nueva Ley General Tributaria**, Estudios en Homenaje al Profesor Pérez de Ayala, Editorial Dykinson, Madrid, 2007, pág. 464

de conformidad del obligado tributario, con los datos, interpretaciones y consecuencias aplicativas que frente a la hipótesis normativa, aparecen a los ojos del fiscalizador tributario como claros y definitivos. Ello responde a un enfoque tradicional de la Administración Tributaria como intérprete autorizado, en posición y capacidad para enmendar la plana a los contribuyentes que se alejen de la correcta (y desde esta perspectiva única) solución interpretativa válidamente aplicable al caso concreto.

Las actas con acuerdo, en cambio, presuponen la inclusión en la relación jurídico-tributaria de una figura cuasi-contractual¹⁵¹, como forma de solución de controversias interpretativas. Especialmente si tales controversias se producen a partir de la imprecisión y escasa univocidad de las normas –que desde una

¹⁵¹ Nótese en este punto el énfasis en la calificación como “cuasi-contractual”, pues siguiendo las ideas de Sánchez Morón, podríamos indicar que en los supuestos típicos de terminación convencional del procedimiento administrativo, aun cuando éstos si implican una cierta negociación bilateral, un acuerdo de voluntades y un compromiso entre las partes, no sería válido hablar de una naturaleza contractual, en primer lugar por causa de la naturaleza indisponible de los tributos, en segundo lugar porque la finalidad que con ellos se persigue difiere del típico acuerdo de entrega de un bien o un servicio esperable en una relación contractual, y en tercer lugar porque el objetivo alcanzado por medio de tal instituto es primordialmente la seguridad jurídica. Lo que se persigue con ello es satisfacer el interés público de una manera más rápida, eficaz y definitiva que la que se lograría con una decisión imperativa de poca intersubjetividad y por ende susceptible a eventuales cuestionamientos y trabas para su ejecución. Al respecto también Palao Taboada se manifiesta en cuanto al carácter final y definitivo de estos tipos de actos señalando que: “el acta que ha recibido la conformidad del contribuyente es un verdadero acto de determinación, fijación definitiva o comprobación de los elementos necesarios para la aplicación del impuesto”. PALAO TABOADA (Carlos), **Naturaleza y efectos jurídicos de la conformidad del contribuyente con las actas de la Inspección**; Revista de la Hacienda Pública Española, Número 21, 1973, pág. 172

perspectiva previa y general deben reglar situaciones fácticas concretas a ocurrir con posterioridad, con el ingrediente adicional de vincular a ambas partes de la relación cuasi-contractual surgida a partir del procedimiento de fiscalización, a la interpretación y consecuente aplicación y extensión de la posición consensuada.

Al tema de la convencionalidad de este tipo de “acuerdo”, se refiere también Sánchez Morón, señalando que: “...se sustituye la valoración unilateral de las exigencias del interés público que corresponde a la Administración por una estimación conjunta y una composición razonable con los intereses particulares implicados, en el marco de la regulación legal aplicable.”¹⁵²

El consenso del sujeto pasivo en la posición interpretativa de la norma tributaria a aplicar por la Administración a la situación fáctica concreta, de cara a la cuantificación del hecho imponible, supone así una eliminación a priori, de cualesquier conflictos y reconsideraciones que pudiesen tener tanto el sujeto a fiscalización, como el órgano fiscalizador, respecto de los resultados determinativos del proceso de fiscalización realizado. Ello supone una nueva forma de colaboración y diálogo entre sujeto pasivo y Administración que hasta la inclusión de este instituto jurídico, difícilmente se podía pregonar en este ámbito de las funciones de la Administración Tributaria, aunque sí se encuentra de larga data presente en ámbitos menos conflictivos, tales como el de las

¹⁵² SÁNCHEZ MORÓN, (M.), **La terminación convencional de los procedimientos administrativos**, en Convención y Arbitraje en el Derecho Tributario, Marcial Pons, Madrid, 1996, pág. 81

funciones de gestión o incluso –aunque en menor medida– en las de recaudación.

La participación –así potenciada– del contribuyente, en las actuaciones administrativas con incidencia en la determinación de la extensión de sus obligaciones tributarias, es más acorde con una posición doctrinal de cooperación, que con las viejas tendencias de aproximación represiva de las Administraciones Tributarias, pues supone que aun ante un ajuste de los elementos cuantitativos de la obligación tributaria del contribuyente, en detrimento de sus intereses económicos, en un procedimiento de fiscalización, es posible encontrar un punto de acuerdo y por ende de colaboración pasiva, en cuanto al cumplimiento del Derecho Tributario sustancial, del que bajo esta perspectiva, sería garante la propia Administración, superando con ello, la unilateralidad hasta ahora característica de la actuación administrativa en la función fiscalizadora.

Bajo esta perspectiva colaborativa, el acuerdo no sólo estaría permitido en los supuestos en los que sea difícil concretar el sentido de la norma de forma unívoca, o en los casos en que nos encontremos ante incertidumbre sobre el correcto modelo de interpretación, sino también siempre que la propia ley permita el pacto sobre elementos de la obligación tributaria no sujetos a reserva de ley, lo que de por sí significa un amplio espectro de aplicación de la figura del acuerdo a los ámbitos regidos por la discrecionalidad de la Administración.

Si ni la solución unilateral propuesta por los órganos de fiscalización de la Administración Tributaria, ni la interpretación cuya aplicación es pretendida por el sujeto pasivo bajo inspección, pueden plasmar la interpretación “correcta” de la norma, el empleo del acuerdo puede representar una práctica y salomónica solución para el dilema de cuál posición interpretativa debería prevalecer en el caso concreto, aportando de inmediato una mayor garantía de la paz y seguridad jurídicas tanto del sujeto pasivo, cuanto del erario público.

SECCIÓN III. A.2. Accertamento con adesione, en la experiencia italiana.

En el caso italiano, la figura del “*accertamento con adesione*”, funge como acuerdo entre la partes para la solución de disputas tributarias en el proceso de fiscalización, y es de data todavía más lejana. El *accertamento con adesione* sigue un modelo aún más complejo que en el caso de las actas con acuerdo españolas, como era de por sí de esperar, considerando la particular complejidad del sistema tributario italiano en general.

Ahí, el “*accertamento con adesione*” que podríamos tratar de traducir como “estimación aprobada” entró en juego desde la promulgación del Decreto Legislativo número 218, del 19 de junio de 1997, y por ende bien puede considerarse como precursor y fuente de inspiración para su equivalente español supra revisado.

El instituto en cuestión se configura como un instrumento por medio del cual, el sujeto pasivo puede “incidir en” y “pactar con” la Administración Tributaria, la extensión de las modificaciones que ésta pueda exigirle en la determinación y liquidación de los elementos cuantitativos de sus obligaciones tributarias, que el Fisco haya decidido fiscalizarle, previniendo de este modo las divergencias y la litis con la Administración Tributaria correspondiente, o en su defecto, cerrándola definitivamente en cuanto al caso en concreto.¹⁵³

Tal es el carácter convencional del instituto en cuestión, que en la doctrina y la práctica profesional italianas, se suele referir a éste como “concordato”, término que a su vez podríamos traducir al castellano como “acuerdo” o “pacto”.

¹⁵³ Salvo en unas pocas y muy calificadas excepciones puntuales previstas por la normativa como posibilidad alterna de revisión del asunto ya acordado. Ver a los efectos las disposiciones expresas del Artículo 2, inciso 4 del Decreto Legislativo 218: “4. La definizione non esclude l'esercizio dell'ulteriore azione accertatrice entro i termini previsti dall'articolo 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, relativo all'accertamento delle imposte sui redditi, e dall'articolo 57 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, riguardante l'imposta sul valore aggiunto: a) se sopravviene la conoscenza di nuovi elementi, in base ai quali e' possibile accertare un maggior reddito, superiore al cinquanta per cento del reddito definito e comunque non inferiore a centocinquanta milioni di lire; b) se la definizione riguarda accertamenti parziali; c) se la definizione riguarda i redditi derivanti da partecipazione nelle societa' o nelle associazioni indicate nell'articolo 5 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, ovvero in aziende coniugali non gestite in forma societaria; d) se l'azione accertatrice e' esercitata nei confronti delle societa' o associazioni o dell'azienda coniugale di cui alla lettera c), alle quali partecipa il contribuente nei cui riguardi e' intervenuta la definizione.” Decreto Legislativo dal 19 giugno 1997, n. 218, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 165 del 17 luglio 1997. Italia.

Así entendido, el *accertamento con adesione* permite a las Administraciones Tributarias,¹⁵⁴ “definir” los asuntos que en sede precontenciosa se encuentren abiertos y en debate, mediante el logro de una solución consensuada entre el Fisco y el contribuyente, que casualmente permite evitar el eventual ejercicio de la acción judicial ante la vía contencioso-tributaria.

El ámbito de aplicación es bastante amplio, pues abarca la práctica totalidad de los impuestos directos y la mayoría de los impuestos indirectos, nacionales y locales. A los efectos dispone el artículo primero de la norma en cuestión:

“1. L'accertamento delle imposte sui redditi e dell'imposta sul valore aggiunto puo' essere definito con adesione del contribuente, secondo le disposizioni seguenti.

2. L'accertamento delle imposte sulle successioni e donazioni, di registro, ipotecaria, catastale e comunale sull'incremento di valore degli immobili, compresa quella decennale, puo' essere definito con adesione anche di uno solo degli obbligati, secondo le disposizioni seguenti.”¹⁵⁵

Definir de este modo las pretensiones del erario público, particularmente cuando se refieren a temas de poca o difícil univocidad técnica en cuanto a la debida interpretación o aplicación de las normas tributarias, comporta

¹⁵⁴ Que para los efectos cuentan con un amplio margen de acción y de facultades de proposición, para definir en vía administrativa, y en contradictorio con el contribuyente las pretensiones tributarias concretas.

¹⁵⁵ Decreto Legislativo 19 giugno 1997, n. 218, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 165 del 17 luglio 1997. Italia.

cuantificables y estratégicos beneficios para ambas partes del procedimiento fiscalizador:

- Para la Hacienda Pública, aporta la certeza de la cuantía de los recursos disponibles, así como una más inmediata disponibilidad de los mismos, gracias al efecto condicional recaudatorio del instituto en cuestión, y
- Para el contribuyente, implica igualmente un beneficio en el aspecto temporal, pues le permite un “cierre” veloz de sus contingencias fiscales, además claro de los beneficios financieros que puede derivar de la disminución de sanciones, y del ahorro de eventuales gastos y honorarios en que habría debido incurrir en caso de querer elevar la discusión a estrados judiciales, con quizás incluso la posibilidad de acordar un monto de aumento en su cuota tributaria, menor al que se podría esperar como pretensión de la Administración Tributaria, en caso de que ésta hubiese cuantificado tales elementos sin la intervención del contribuyente.

En cuanto a la disminución de la litigiosidad, se podría fácilmente ligar el interés expreso de la Administración Tributaria, con las nuevas posiciones filosóficas de colaboración y co-operación en el cumplimiento de las disposiciones normativas tributarias entre Administración y sujetos pasivos. Bajo la óptica de la radical reforma fiscal en que se encuadra la incorporación de este instituto jurídico al sistema tributario italiano –hasta entonces marcado por una visión sustancialmente conflictiva, que había llevado al aumento exponencial de las controversias judiciales, originadas por las pretensiones recaudatorias producto de procesos de fiscalización-, a partir de ella se ha

venido a consolidar una nueva orientación, con tendencia conciliatoria y colaborativa entre las partes, que disminuye drásticamente el recurso a la vía judicial contenciosa en materia tributaria, sin mayor perjuicio para el énfasis recaudador en el mejor interés de las arcas públicas.

Lo cual tampoco ha de confundirse con un distanciamiento del objetivo de certeza y precisión en la determinación del quantum de las obligaciones tributarias, sino que por el contrario, como bien lo expresa Rocchetti: “L’Amministrazione - mediante la circolare del 28/06/2001, n. 65 - ha difatti chiarito che l’obiettivo della disciplina relativa al procedimento di adesione mira a quantificare correttamente ed effettivamente il debito fiscale. Per tale ragione, la riduzione della pretesa fiscale deve essere obiettivamente giustificata e non rispondere a generiche doglianze del contribuente o al mero interesse dell’Amministrazione ad addivenire celermente ad una sollecita acquisizione delle entrate. In questa prospettiva, il contraddittorio procedimentale consente di migliorare la conoscenza dei fatti e delle circostanze che consentono di addivenire ad una più completa valutazione dell’attività di istruttoria.”¹⁵⁶

Puntualmente, cuando el contribuyente recibe una determinación de impuestos adeudados producto de una fiscalización administrativa e incluso antes de recibirla -bajo ciertos supuestos normativamente previstos-¹⁵⁷ la norma provee

¹⁵⁶ ROCCHETTI (Gianluca), **Istituti Deflattivi del Contenzioso**, Artículo inédito para la Scuola Europea di Alti Studi Tributari, Bologna, Italia, 2014.

¹⁵⁷ Ver a los efectos los dos primeros incisos del artículo 6 del Decreto Legislativo 218 del 19 de junio de 1997: “1. Il contribuente nei cui confronti sono stati effettuati accessi, ispezioni o verifiche ai sensi degli articoli 33 del decreto del Presidente della Repubblica

la facultad de acudir al *accertamento con adesione* para tratar de pactar la nueva base imponible y obtener un descuento en las sanciones que deban ser aplicadas en consecuencia de la imprecisión, pudiendo éstas llegar a reducirse hasta al monto de un tercio del mínimo previsto por la ley como sanción, así como incluso, reduciendo hasta la mitad las penas que resulten aplicables, cuando de la cuantía del monto incorrectamente determinado u omitido por el contribuyente, resulte la posibilidad de haber incurrido en un delito tributario.

El procedimiento en sí se divide en cuatro fases:

1. La iniciativa, que puede ser oficiosa o por instancia del contribuyente. Y que en uno y otro caso implica la carga de la prueba en cuanto a los hechos, interpretaciones y posiciones técnicas invocadas por el promotor para la asunción de la particular posición interpretativa propuesta como base de discusión.
2. La etapa del contradictorio, en la que Administración y Contribuyente exponen sus argumentos técnicos en pro de una y otra posibles interpretaciones y aplicaciones de la normativa tributaria a las situaciones fácticas concretas del contribuyente.

29 settembre 1973, n. 600, e 52 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, puo' chiedere all'ufficio, con apposita istanza in carta libera, la formulazione della proposta di accertamento ai fini dell'eventuale definizione. 2. Il contribuente nei cui confronti sia stato notificato avviso di accertamento o di rettifica, non preceduto dall'invito di cui all'articolo 5, puo' formulare anteriormente all'impugnazione dell'atto innanzi la commissione tributaria provinciale, istanza in carta libera di accertamento con adesione (...)"Decreto Legislativo 19 giugno 1997, n. 218, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 165 del 17 luglio 1997. Italia.

3. La concretización de los términos y alcances del *accertamento con adesione*, en los que se debe incluir el resultado de los análisis conjuntos realizados durante las fases de iniciativa y contradictorio.
4. El perfeccionamiento del acuerdo logrado, normalmente mediante la sustanciación económica de las pretensiones tributarias resultantes.

Durante todas las fases, la Administración Tributaria correspondiente, goza de una cierta discrecionalidad en cuanto a la materia sustancial sometida a la posibilidad del *accertamento con adesione*, que quizás se evidencia en mayor medida en la fase del contradictorio, pues si bien la Administración debe necesariamente considerar todos los argumentos que presente el contribuyente en defensa de sus interpretaciones, el fondo del asunto se rige siempre y en todo caso por el mejor criterio técnico de los funcionarios en labor de análisis de la normativa frente a la *fattispecie* concreta.

Este carácter discrecional¹⁵⁸, es uno de los principales y más importantes rasgos del instituto jurídico en su faceta aplicativa, pues pone de manifiesto una nueva mentalidad legislativa en el acercamiento de la función tributaria administrativa frente a los sujetos pasivos, sea, la de lograr una mayor eficiencia de la recaudación y de las aportaciones a las arcas públicas, merced a una apertura de

¹⁵⁸ Entiéndase esta discrecionalidad, necesariamente como una discrecionalidad técnica, en los términos en que la propia Corte dei Conti señala en su jurisprudencia cuando se refiere a la normativa propia del instituto jurídico: “...non attribuisce all’amministrazione finanziaria alcun margine di discrezionalità ma al contrario la legge attribuisce solo una discrezionalità tecnica nel senso di individuare e definire, con l’assenso del contribuente, quelle fattispecie che si prestano ad opinabili valutazioni in ordine alla loro effettiva sussistenza” Corte dei Conti, sezione giurisdizionale Sicilia, 16 marzo 2005, n. 512

una vía de comunicación y análisis técnico-jurídico, con doble sentido. De modo que el acto de determinación oficiosa de los elementos cuantitativos de la obligación tributaria de los diversos sujetos pasivos, deje de ser siempre y en todo caso de fiscalización, una imposición unilateral imperativa del Estado, para convertirse en una constatación integral de los diversos puntos de vista, criterios interpretativos y análisis técnicos de la normativa tributaria, en la que se pueda llamar una aproximación científicamente consensuada y con un alto nivel de intersubjetividad¹⁵⁹ técnica.

Los principios de eficiencia, eficacia, razonabilidad, pragmatismo y economicidad quedan –bajo esta perspectiva- necesariamente inscritos en el código genético y en la ratio legislativa del instituto jurídico del *accertamento con adesione* y pasan indefectiblemente a informar la decisión administrativa que concrete el producto de tal discrecionalidad, bajo un nuevo y más moderno enfoque de la relación jurídico-tributaria y de las formas de interactuar entre todos los sujetos en ella involucrados.

Pero como el *accertamento con adesione* es un instrumento orientado desde la perspectiva administrativa al aseguramiento de la disponibilidad de los recursos

¹⁵⁹ Entendiendo esta condición, en los términos en que el calificativo fue acuñado por Haba Müller, como una coparticipación de los sujetos involucrados, en todos o al menos buena parte de los contenidos teórico-definitorios del concepto en cuestión. Sea, que una alta intersubjetividad implica para el caso concreto, gran coparticipación de la Administración Tributaria, el contribuyente y el eventual beneficiario de la obligación tributaria en cuanto a los alcances y contenidos técnicos que delimiten la magnitud de cada uno de los elementos cuantitativos previstos en la norma tributaria creadora de la disposición impositiva por aplicar.

monetarios derivados de los ajustes cuantitativos que a partir del mismo deban realizarse, no podríamos cerrar el presente análisis de la figura sin poner antes de relieve el carácter condicionado del eventual acuerdo suscrito entre Administración Tributaria y contribuyente, como resultado de la fase del contradictorio, y es que casualmente el pago efectivo de los montos resultantes, constituye requisito sine qua non para la validez y eficacia del instituto en cuestión, toda vez que sin el pago íntegro del total determinado y liquidado por el *accertamento con adesione* o en su defecto el pago puntual de cada una de las cuotas del eventual fraccionamiento de pago (con garantías) que se pueda acordar para tal cumplimiento, toda la figura pierde absolutamente su eficacia, y revierte de forma inmediata a la situación jurídica ordinaria de liquidación unilateral y oficiosa por parte del ente fiscalizador. Decisión legislativa claramente congruente con el espíritu recaudador y económicamente definitorio del instituto en sí.

SECCIÓN III. A.3. Advanced Tax Rulings, en el sistema holandés.

El sistema tributario holandés, largamente influenciado por el modelo económico orientado hacia la exportación de capitales y por una visión práctica de acometimiento al fenómeno de las arcas públicas, presenta una de las más interesantes puestas en práctica de enfoques compositivos y cuasi contractuales

para la resolución de conflictos de interpretación y alcance de la normativa tributaria, a través de sus Advanced Tax Rulings.

En una dinámica similar a la de los Acuerdos Anticipados de Precios de Transferencia, los Advanced Tax Rulings permiten a la Administración Tributaria y a los sujetos pasivos bajo su control, ponerse previamente de acuerdo acerca de los alcances y dimensiones de cómo debe interpretarse la normativa técnica-tributaria de frente a situaciones fácticas concretas que por la proverbial falta de precisión del legislador, podrían ser interpretadas o dimensionadas conforme un amplio abanico de posibilidades hermenéuticas. Con ello se logra inmediatamente eliminar incertezas y en cierto modo, asegurar la no conflictividad de los ingresos tributarios que se deriven de la puesta en práctica de tales rulings en la vida real.

En la descripción que la propia Administración Tributaria holandesa hace de tal instituto, se aprecia con toda claridad la naturaleza conciliatoria de la medida, así como el objetivo recaudatorio definitivo perseguido con ella:

“Rules apply in tax law. These rules do not always make things clear to you nor to us. This is because the rules are often very complicated. It is not convenient to take every dispute to court. This takes a very long time, costs money and does not offer any certainty in the short term.

For many years, we have made agreements with taxpayers in order to avoid or terminate any uncertainty and disputes about taxation.

An advance tax ruling is an agreement that allows you and us to determine the rights and obligations that apply to both of us in a certain situation. The advance tax ruling is often used as a binding regulation in order to resolve any existing disputes or prevent any disputes. Both you and we are bound by what has been laid down in the agreement.”¹⁶⁰

Ahora bien, ha de quedar claro desde ya, que los rulings así conceptualizados no pueden en modo alguno modificar las disposiciones legislativas ni eximir a nadie de las obligaciones tributarias de éstas resultantes. No son en modo alguno disposiciones *contro legem*, ni mecanismos de exención subjetiva, sino simple y sencillamente un modo para elegir y precisar de común acuerdo, las interpretaciones que serán utilizadas por sujeto pasivo y Administración Tributaria al analizar situaciones fácticas concretas que tengan relevancia tributaria.

Con una perspectiva a futuro, ello permite prever y cuantificar con precisión, las consecuencias tributarias de los propios actos, con un altísimo nivel de certeza jurídica y exigibilidad inter partes. Pues de este modo, sea la Administración Tributaria que el sujeto pasivo, conocen *-ceteris paribus-*, cuáles serán las consecuencias fiscales que su contraparte aplicará y demandará sean aplicadas a las situaciones concretas que se realicen a la luz de la –de otra forma- no tan clara normativa tributaria.

¹⁶⁰ A mayor abundamiento, conviene ver las definiciones y la promoción que sobre este tema expone la Administración Tributaria holandesa en su página web oficial: http://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontenten/standaard_functies/individuals/contact/you_do_not_agree/advance_tax_ruling/

En el caso europeo, por ejemplo, esta posibilidad puede ser sustancialmente considerada por las empresas que buscan definir su mejor ubicación territorial al interno del espacio económico unificado de la Unión Europea, y que consideren el aspecto impositivo, como uno de gran relevancia en su proceso de selección.

La forma en que el ruling nace y se vuelve exigible (por suscripción de ambas partes, sean, el sujeto pasivo en cuestión y la Administración Tributaria), induce inevitablemente a pensar en una relación contractual, en la que las partes se ponen de acuerdo en cuanto a las consecuencias jurídicas de sus actos, pero también aquí habría que precisar que no nos encontramos ante una figura contractual, sino al máximo cuasi-contractual, pues como anteriormente señalado: el ruling en realidad no puede fijar consecuencias en contra de las disposiciones de la ley; así las cosas, es la disposición legislativa la que fija un set de consecuencias jurídicas, y el ruling se limita a un acuerdo, en el que ambas partes escogen como vinculante, una de las tantas versiones incluidas en el set de consecuencias posibles.

A este punto habría que poner en evidencia el peculiar modo de actuar de la Administración Tributaria holandesa en el marco de ejercicio de este instituto jurídico, y en especial el rol que asume como garante de cumplimiento del Derecho Tributario en una de sus posibles acepciones interpretativas, que no necesariamente será la acepción que mayores ingresos pueda representar para las arcas públicas. Si se piensa con detenimiento, ello implica una cierta toma de posición, que definitivamente dista mucho de la Administración simplemente

recaudadora y que necesariamente no podría visualizarse como una Administración abocada de lleno a la maximización de tal recaudo.

Si volvemos por un instante al capítulo primero y analizamos las diversas acepciones de sujeto activo ahí referidas, seguramente nos resultaría difícil conceptualizar, a la luz de este marco de operación, a la Administración Tributaria como acreedora a título propio.

Y si regresamos a la sección II de este capítulo, seguramente podremos identificar este tipo de actuaciones de la Administración Tributaria, más con un modelo y filosofía de cooperación que con un modelo inquisitorial.

Evidencia todo ello, de una nueva forma, una nueva posibilidad y un nuevo enfoque de conceptualización del rol que la Administración Tributaria puede y debe desarrollar en la relación jurídico-tributaria.

SECCIÓN III. B. El contradictorio preventivo en el procedimiento de determinación oficiosa italiano.

Recientemente en Italia, se ha evidenciado una nueva evolución del enfoque de acercamiento a la relación requerible entre la Administración Tributaria y el sujeto pasivo, bajo el marco conceptual de las obligaciones tributarias derivadas de la normativa.

Curiosamente, no se trata de una gran reforma tributaria, ni de una modificación sustancial de los tributos existentes o de los mecanismos a disposición de la Administración Tributaria para el ejercicio de sus funciones, sino que por el contrario, es una modificación que procura mejorar el cumplimiento de la relación jurídico tributaria, desde una perspectiva de mayor participación técnica del contribuyente, en los procedimientos determinativos y fiscalizadores a realizar por los órganos administrativos.

A los efectos, la Ley número 23 del 2014, de fecha 11 de marzo del 2014, publicada en el diario oficial el 12 de marzo del 2014, presenta casualmente una reconsideración de la filosofía rectora del vigente procedimiento tributario.

En comentario a la norma, señala Zanotti: “L’articolo 1 della l.n. 23 del 2014, in particolare, ha stabilito che i decreti legislativi di attuazione dovranno provvedere alla revisione del sistema fiscale, rispettando una serie di principi e criteri direttivi di carattere generale, tra i quali spiccano il coordinamento e la

semplificazione delle discipline concernenti gli obblighi contabili e dichiarativi dei contribuenti, al fine di agevolare la comunicazione con l'amministrazione finanziaria in un quadro di reciproca e leale collaborazione, anche attraverso la previsione di forme di contraddittorio propedeutiche all'adozione degli atti di accertamento dei tributi.

Ne discende un espresso richiamo al principio del contraddittorio, che vede nella partecipazione del privato *le fil rouge* che accomuna i molteplici settori nei quali il legislatore si propone di intervenire.”¹⁶¹

Ahora bien, en este esquema de cosas es necesario distinguir el contradictorio como mecanismo defensivo del contribuyente frente a abusos de parte de la Administración Tributaria, frente al verdadero contradictorio como elemento colaborativo, como medio para sumar argumentos en la eventual decisión de los órganos fiscalizadores y como instrumento de incidencia en la formación del eventual acto administrativo.

El factor predominante en la actual posición filosófica acerca de la dimensión de la participación del contribuyente en la determinación del quantum de sus obligaciones tributarias, lleva a la doctrina a hablar en múltiples ocasiones de las “hipótesis contractuales” entre Administración y contribuyentes, lo cual ya de por sí evidenciábamos al hablar acerca del accertamento con adhesione también italiano.

¹⁶¹ ZANOTTI (Nicolò), **Il contraddittorio preventivo quale principio generale del procedimento di accertamento tributario**, artículo inédito, Noviembre del 2014.

Bajo este acercamiento al asunto, el contradictorio representa hoy un elemento determinante, que pasa de simple criterio interpretativo a principio normativo eficaz y exigible, en la aplicación del procedimiento tributario y la búsqueda de la verdad real de los hechos que configuran y determinan a la obligación tributaria.

El artículo 5 de la norma prevé el contradictorio como una norma en tutela del derecho de defensa del contribuyente expuesto al procedimiento determinativo, en todos los casos en que exista la posibilidad de que esta haya incurrido en un abuso de derecho, en la aplicación de la normativa a su caso.

A los efectos, el inciso f) del citado artículo quinto, expresamente dispone la obligación gubernamental de, en coordinación con la normativa de carácter europeo aplicable para el combate del abuso de derecho y la lucha contra la planificación fiscal agresiva:

“f). prevedere specifiche regole procedurali che garantiscano un efficace contraddittorio con l’amministrazione finanziaria e salvaguardino il diritto di difesa in ogni fase del procedimento di accertamento tributario.”

Que como obligación antecedente a la emanación del definitivo acto impositivo, busca casualmente asegurar la incorporación en la decisión administrativa que resulte de tal procedimiento, de todos los argumentos técnicos que pueda aportar el sujeto pasivo, con la potencialidad de incidir en la configuración y cuantificación de la obligación tributaria, no ya como una simple fuente de información de trascendencia tributaria, sino además como un intérprete de la

normativa tributaria puntualmente aplicable a sus situaciones fácticas. Lo cual a su vez, podemos fácilmente ligar con los deberes de imparcialidad y las garantías de legalidad a los que aludíamos en el capítulo segundo, y en las secciones precedentes de este capítulo tercero, por causa de la necesaria consideración de tales argumentos interpretativos que ello implica y que por ende debería reflejarse en la motivación jurídica del acto correspondiente.

En comentario al respecto apunta Zanotti: “Il legislatore delegante ha quindi inteso favorire lo sviluppo di modelli attraverso i quali realizzare un nuovo rapporto di cooperazione e comunicazione tra impresa e amministrazione finanziaria, che consenta di instaurare una collaborazione attiva e trasparente tra le parti, anche attraverso lo strumento della gestione del rischio fiscale.

L’obiettivo fondamentale, perseguito con l’introduzione di incentivi alle imprese disposte alla cooperazione, appare dunque quello di predisporre un nuovo modello di relazione con il fisco, basato sul dialogo, la collaborazione e la fiducia reciproca, piuttosto che sul confronto conflittuale.”¹⁶²

Vale agregar además, que la inclusión obligatoria del contradictorio en el procedimiento, como requisito sine qua non, responde además, en el caso europeo, al cumplimiento de derechos fundamentales expresamente previstos en la Carta de Derechos Fundamentales del Unión Europea, que al artículo 41 expresamente dispone, bajo el título de “Derecho a una buena Administración”,

¹⁶² ZANOTTI (Nicolò), **Il contraddittorio preventivo quale principio generale del procedimento di accertamento tributario**, artículo inédito, Noviembre del 2014, pág. 11

que todo individuo, en el momento en que entra en contacto con las instituciones y los órganos de la Unión, tiene el derecho expreso a ser escuchado antes de que en su reguardo sea adoptada cualquier disposición individual que le acarree perjuicio, y si, esa garantía representa un derecho fundamental de los ciudadanos europeos respecto de las instituciones europeas, no puede no ser asegurado también a lo interno de los Estados miembros de la Unión. Y ya casualmente en ese sentido se ha pronunciado además en su momento la Corte de Justicia de la Unión Europea, con lo que además queda registrado debido precedente jurisprudencial¹⁶³ en apoyo del derecho resultante para el ciudadano que, se encontrase en situación de afrontar una tal interacción con la Administración Tributaria.

Ello claro, se filtra en todos los casos, a la luz de la “significancia” de los argumentos que habiéndose podido y debido considerar por parte de la Administración en su decisión técnica, no hayan sido considerados a cabalidad. Obviamente, por una cuestión de buena fe y celeridad procesal, no se trata de una garantía sin contenido y en abstracto, sino que solo cuando se pueda argumentar mediante un juicio de supresión mental hipotética, que la ausencia de la posibilidad de aportación de argumentos técnicos y científicos del sujeto pasivo a la discusión con la Administración Tributaria, podría haber significado

¹⁶³ Ver a los efectos la sentencia Alvis (Causa 32/62), de 1963, Corte de Justicia de la Comunidad Europea, así como la sentencia Pistoij (Causa 26/63) de 1964. Ambas ejemplificativas de la situación, aun cuando referidas a materia laboral y no a materia tributaria.

una decisión distinta a la adoptada, se puede considerar la declaración de nulidad de tal acto por la ausencia de instauración del contradictorio.

Consecuencia ulterior de tal valoración de la “significancia” de los argumentos técnicos e interpretativos a la resolución del caso concreto, es la obligación en cabeza de la Administración Tributaria, de considerar no solo en términos positivos, sino también en términos negativos, todos y cada uno de los argumentos por el sujeto pasivo expuestos. Sea, que en el acto de motivación del acto administrativo que resultase emanar a partir del procedimiento, no solo debe la Administración referirse a aquellos argumentos aportados por el sujeto pasivo que se consideraron de recibo en la decisión, sino también respecto de aquellos considerados como de “no recibo”, con indicación expresa de las razones y fundamentos técnicos de un tal rechazo, en modo tal que no quepa la simple posibilidad de abrir el espacio de recepción de argumentos para después solo ignorarlos, en cuyo caso flaco favor se haría a la discusión sustancial del caso.

SECCIÓN III. C. El avance del modelo y de la filosofía, de la relación cooperativa.

El modelo de la relación cooperativa, se está fortaleciendo técnicamente y es cada vez más popular y puesto en práctica por las Administraciones Tributarias de los países pertenecientes a la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico.

Como modelo, se ha depurado a partir de las experiencias combinadas de los países que mediante programas piloto ya lo han puesto en práctica, bajo la premisa de que el cumplimiento o incumplimiento de las disposiciones fiscales son resultado de la interacción continuada entre el gobierno, las administraciones tributarias y los contribuyentes. Las principales depuraciones realizadas, provienen de una cauta escogencia del perfil de los contribuyentes a los que se les abre la puerta de acceso a este tipo privilegiado de “relación de confianza” con la administración tributaria, básicamente guiada por los criterios de significación cuantitativa del aporte a la recaudación y del riesgo de cumplimiento, quedando por ende reservado el modelo -casi en todos los casos- para aquellos grandes contribuyentes que además de su significativa dimensión para efectos recaudatorios, se caracterizan también por una clasificación de bajo riesgo de cumplimiento y altos niveles de transparencia en el manejo de la

información de trascendencia para la autodeterminación de los elementos cuantitativos de las obligaciones tributarias a declarar.

Además, de cara a la consideración de cuál es el objetivo último que se comparte por Administración y contribuyentes y que por ende funge como piedra angular en la construcción de este tipo de relación privilegiada, se ha llegado a la conclusión que las actividades de una y otros en el ámbito tributario, se encaminan ambas casualmente, al “cumplimiento” de la obligaciones prescritas por la norma.¹⁶⁴

¹⁶⁴ Nótese en este punto que este nuevo paradigma de relación no incide en lo más mínimo en las facultades dispositivas de la Administración Tributaria como “calificador” de las consecuencias tributarias de los actos realizados por los sujetos pasivos. En este sentido casualmente, el profesor Andrea Fedele pone claramente de manifiesto la no limitación de la interpretación administrativa por las características otorgadas por los propios contribuyentes a sus actos de trascendencia tributaria, cuando por ejemplo señala lo que la Casación italiana considera como facultades de recalificación de tales actos. A los efectos señala: “*Tipico giudizio di non conformità con i principi, con conseguente “non opponibilità” o “diversa qualificazione” degli atti e contratti, è quello ormai da tempo effettuato in materia di imposta di registro, dalla Cassazione, che ha coniato per questa tipologia di interventi il termine “riqualificazione” (...) La “riqualificazione” presuppone, infatti una precedente “qualificazione”, che viene superata ed i cui effetti sono sostituiti dalla nuova. Ora nell'uso invalso nella giurisprudenza della Cassazione, la prima qualificazione, da superare e rimuovere, sarebbe quella effettuata dalle parti, nell'esercizio dei propri poteri di autonomia. Ma, se per qualificazione si intende l'assunzione di una fattispecie concreta in una categoria o fattispecie astratta con effetti vincolanti, almeno parzialmente o limitatamente ad alcuni soggetti (altrimenti non vi sarebbe ragione di superarla), si deve escludere che l'autonomia dei privati conceda loro il corrispondente potere. Salve le ipotesi di negozi di accertamento (limitate e oggetto di controverse ricostruzioni), cui certamente non si riferiva la Cassazione, i privati, nell'esercizio della loro autonomia, dispongono, non qualificano: possono intitolare atti, utilizzare termini, richiamare discipline, ma in tal modo non vincolano neppure le parti stesse del negozio ad alcuna qualificazione. Spetterà ai titolari di diversi poteri (in*

Por ende, hoy en día el Foro de Administración Tributaria de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico¹⁶⁵, propugna la utilización de un nuevo nombre para este tipo de vinculación: el de “cumplimiento co-operativo”, bajo el entendido de que es el término que mejor denota los contenidos del nuevo paradigma de interrelación ya que no solo destaca el proceso de cooperación (la relación) , sino que además demuestra también su finalidad (el cumplimiento) como componente integral de la estrategia general de gestión de riesgos de las Administraciones Tributarias: el cumplimiento que implica el pago de los débitos tributarios, en el momento procesalmente oportuno, ni más ni menos.¹⁶⁶

materia tributaria l'amministrazione finanziaria e quindi il giudice) effettuare “qualificazioni” con effetti vincolanti di diversa natura, valutando il contenuto dispositivo di dichiarazioni ed accordi, a prescindere, ovviamente, dal “titolo o dalla forma apparente” prescelti dalle parti.

*Dunque gli uffici, e poi il giudice tributario, “qualificano”, non “riqualificano”, atti e contratti soggetti a registrazione.” FEDELE (Andrea), **Assetti negoziali e forme d'impresa tra opponibilità, simulazione e riqualificazione**, en RIVISTA DI DIRITTO TRIBUTARIO, Rivista Mensile, Vol XX – Dicembre 2010, numero 12, Giuffrè Editore, Milano, p. 1111-1112.*

¹⁶⁵ ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICO, FORO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. La relación cooperativa: Un marco de referencia. De la relación cooperativa al cumplimiento cooperativo. Publicado gratuitamente por la OCDE, en su sitio web: OECD Publishing, bajo el link: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264207547-es>

¹⁶⁶ Valga coligar esta última afirmación, con la obligación de objetividad derivada del deber de imparcialidad que recubre a la Administración Tributaria en el desarrollo de sus actividades. De no ser así, y de no deber velar por la exactitud de los pagos realizados por concepto de la determinación de las obligaciones tributarias a cada sujeto pasivo atinentes, no se podría exigir, como es en efecto exigible a la Administración Tributaria

Ahora bien, conceptualizada de esta forma la Administración Tributaria, al menos para un subgrupo del universo de contribuyentes, que se caracteriza por su alto cumplimiento y su bajo nivel de riesgo, es de esperar que las antiguas concepciones de la Administración Tributaria como sujeto activo de la relación jurídica generada a partir de la norma tributaria, se relajen un poco y se favorezcan las posiciones doctrinales referidas en el capítulo primero como tendentes a una conceptualización del Estado como sujeto activo de la relación tributaria nacional, favoreciendo las posiciones doctrinales que tienden a ver a la Administración como un tercero imparcial con labores de verificación y facilitación del cumplimiento exactos de las obligaciones tributarias por los sujetos pasivos.

Si a esto sumamos la hoy innegable necesidad de las Administraciones Tributarias y de los sujetos activos (entendidos éstos como los detentores del poder impositivo) de afrontar una nueva realidad económica globalizada,¹⁶⁷

una actuación oficiosa pro devolución al contribuyente de los montos pagados en exceso o sin justa causa jurídica al sujeto activo. En este sentido recuerda Falsitta, refiriéndose al ordenamiento tributario italiano: “*In caso di errori materiali o di calcolo, emergenti prima facie dalla dichiarazione, l'Amministrazione finanziaria ha il potere-dovere di procedere d'ufficio alla correzione e all'eventuale rimborso dell'imposta pagata in più (art. 36-bis, art. 38 comma 5 d.p.r. n. 602/1973); e per sollecitare il rimborso d'ufficio, l'interessato può presentare istanza di rimborso.*” FALSITTA (Gaspare). **Corso Istituzionale di Diritto Tributario**, III Edizione riveduta, Verona, CEDAM, 2009, p. 193.

¹⁶⁷ Piénsese como ejemplo el caso europeo y las limitaciones que como consecuencia de la tutela de las libertades de mercado establecidas a partir de los Tratados Internacionales de formación y consolidación de la Unión, se imponen a las potestades nacionales de creación de tributos. En tal sentido señala el profesor Joachim Englisch: “Cuando se

computarizada, y exponencialmente acelerada, en el ejercicio de sus facultades de imposición de nuevas cargas tributarias, delimitada por la correlación de sus sujetos pasivos con otros múltiples ordenamientos nacionales tributarios y en particular con la interrelación de éstos con el propio ordenamiento tributario, resulta evidente la congruencia de la necesidad de soportar, con un amplio nivel de confianza, las declaraciones de autodeterminación de los sujetos pasivos, como fuente mayoritaria y primordial, de información prácticamente definitiva de los elementos cuantitativos de las obligaciones del universo de contribuyentes a los que debe dedicar sus atenciones.

constituyó la Comunidad Europea en 1957, nadie previó que los preceptos de su Tratado Constitutivo (TCE) podrían ser de relevancia para los tributos directos de los Estados Miembros. Tan sólo se dedicó una sección pequeña del tratado a la posible armonización y al principio de no discriminación acerca de tributos indirectos;(…) Al contrario, no existió ninguna referencia parecida a los tributos directos. Sin embargo, en consecuencia de la supresión de todas las aduanas, inherente al concepto de un mercado comunitario común, y de la siguiente intensificación del comercio transfronterizo dentro de la Comunidad, se mostró claramente que la ausencia de coordinación de los impuestos directos entre los Estados Miembros ahora era un obstáculo grave para la perfección de tal mercado común. Por ello, la Comisión Europea que era cargada con garantizar el funcionamiento y el desarrollo de la Comunidad recomendó la armonización total de todos los impuestos directos de los Estados Miembros en 1967. La propuesta se basó en el Art. 94 TCE, según el cual el Consejo Europeo puede adoptar por unanimidad directivas para la aproximación de las disposiciones legales de los Estados Miembros que incidan directamente en el establecimiento o funcionamiento del mercado común. Pero los Estados Miembros, que poco antes ya se habían convenido en la aproximación de sus legislaciones sobre el IVA (Impuesto sobre el Valor Añadido), rechazaron a la proposición de ceder incluso su soberanía fiscal en el campo de fiscalidad directa.” ENGLISCH (Joachim). **Implicaciones de las libertades fundamentales del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea para la imposición de tributos directos en los Estados Miembros**, en: REVISTA: NUEVA FISCALIDAD, Madrid, Editorial Dykinson, Número 6, Noviembre-Diciembre 2009, p. 27-28

Ya en 1919, se señalaba lapidariamente y con meridiana claridad en el Reichsabgabenordnung alemán: “*«en la interpretación de las leyes tributarias se deben considerar su finalidad, su significado económico y la evolución de las situaciones de facto»*”; pues bien, hoy la situación fáctica a la que se enfrentan las Administraciones Tributarias, en pro del cumplimiento de los fines recaudatorios, es la de una imperiosa renovación de sus añejos paradigmas funcionales, con clara tendencia a una relación cooperativa con el sujeto pasivo, quien ya no puede ser genéricamente visto por defecto, como un adversario, como un evasor... como el villano de la película.

CONCLUSIONES

Para finalizar este trabajo de investigación, es oportuno recoger en este último apartado, las conclusiones que en nuestra opinión se pueden inferir a partir de los criterios técnicos y las descripciones doctrinales, jurisprudenciales y legislativas contenidas en las páginas precedentes.

Tratándose de temática jurídica y en especial tratándose de temas tributarios y administrativos, las conclusiones a las que aquí de seguido aludimos, no son las únicas conclusiones posibles, ni necesariamente serán todas ellas aceptadas como válidas y contundentes por todos los lectores. Pero sí posibilitan sin duda, una visión global de las diferentes interrogantes e inquietudes intelectuales abordadas a lo largo de este trabajo, junto con algunas posibles sugerencias de solución académica para el enunciado elemental de la investigación, sea el de la debida imparcialidad de la Administración Tributaria en el desarrollo de sus funciones, por causa de su posición en la relación jurídico-tributaria.

En primer lugar, habría que concluir que la posición de la Administración Tributaria dentro del marco conceptual legislativo de las relaciones tributarias, es –cuando menos- abstrusa. Y ya no solo por las múltiples conceptualizaciones que con carácter “primigenio” pueda haber hecho el legislador de ésta, sino además, por las múltiples tonalidades que la praxis puede imprimir en la

dinámica de funcionamiento y aplicación de la relación para el reparto del onere público.

Se puede viajar desde un posicionamiento práctico de carácter inquisidor, en el que la Administración Tributaria se conceptualiza con una labor de policía y con un claro objetivo de atrapar a todos los evasores y a todos los contribuyentes que no cumplan perfectamente con sus deberes, hasta el extremo de una Administración Tributaria netamente facilitadora, que está ahí solamente para ayudar, promover y facilitar el cumplimiento voluntario de los sujetos pasivos, pasando por supuesto por posiciones medias más sensatas en las que se reconoce la necesidad de ambos factores, tanto el inquisitorial, cuanto el de favorecimiento, en diversas dosis, para la fórmula de aseguramiento del cumplimiento de las disposiciones del Derecho Tributario.

Si bien la multiplicidad de las vertientes doctrinales analizadas en el intento por alcanzar una individualización unívoca y concreta de la parte activa de la relación, llevan a constatar una contundente falta de acuerdo doctrinal hasta en el más básico de los conceptos, también es cierto que se evidenció la posibilidad de que uno u otro posicionamiento influya en el tipo de interacción de la Administración Tributaria con los contribuyentes.

Nos encontramos como mínimo, con posiciones que identifican al sujeto activo del tributo, con el Estado y demás entes territoriales que se benefician de su recaudación, con el Estado en tanto ente que cuenta con la potestad de imperio para establecer impuestos y con los entes territoriales con potestad impositiva derivada de la estatal, con el Estado-Administración entendido como ente

competente para recaudarlo, con el órgano estatal encargado de la gestión tributaria, excluyendo expresamente al Estado-persona de tal clasificación, y con una acepción que procura englobar a todas las anteriores en una especie de trinidad polifacética de un mismo sujeto.

Y aquí se podría llegar a una segunda conclusión provisional: cuando la Administración Tributaria se considera “parte” de la relación acreedora, la función administrativa y el propio ordenamiento normativo, sirven en peor modo al objetivo de la justicia tributaria material, gracias a una marcada tendencia hacia el rigor interpretativo pro-fisco.

Siendo que el Derecho, en suma total, debe propender y procurar la justicia como finalidad máxima, la situación, por ende, no es –o no solía ser- la más deseable para los intereses generales.¹⁶⁸

Y es que en esta última frase se encierra, en nuestro entender, la principal razón de ser de la Administración (y ya no solo nos referimos a la Administración Tributaria, sino que aludimos de forma genérica a toda la Administración), sea la de velar por la mejor satisfacción del interés general.

La consecución del interés general como objetivo genérico que se persigue con la actividad administrativa, debe a su vez ser regida por una característica

¹⁶⁸ Y en cuanto al concepto de interés general, es menester advertir que no se puede limitar este al mero interés de recaudación, sino también al interés económico individual de todos los particulares, que con su aporte ayudan al sostenimiento de las cargas públicas, y que en definitiva, no podrían cumplir con tal deber si el sistema no les permitiese la generación de riqueza o si fuese tan voraz como para no hacer sensato el esfuerzo.

imparcialidad de la Administración en tal ejercicio de sus funciones. Se trata pues de una imparcialidad, de una objetividad, vinculada directamente al interés general: la Administración Pública sirve con objetividad los intereses generales, sin dejar de lado por ello los intereses individuales de los sujetos particulares imperativamente involucrados por el legislador en la relación jurídico-tributaria.

Bajo este esquema, si aceptásemos la condición de “parte” de la Administración Tributaria en la relación, entonces lo que inteligentemente deberíamos procurar también, es una precisión del ámbito en que se es parte. Porque no es lo mismo ser parte procedimental con potestades de actuación, en procura de la defensa de los interés recaudatorios de otro ente, que ser parte por propio y pleno derecho acreedor.

Sobre el punto, la doctrina es prácticamente divagante, pero en lo personal nos decantamos por una posición mixta, pues siguiendo a don Eusebio González podríamos decir que hay un sujeto activo del poder impositivo y por ende de la relación acreedora inherente y también hay un sujeto activo de carácter procedimental, cargado de una polifacética función tributaria, que va desde la persecución de los miembros ocultos del universo tributario hasta el acuerdo cuasi-contractual con los sujetos pasivos acerca de las posibles interpretaciones y aplicaciones de la normativa a situaciones fácticas y circunstanciales concretas. Y en tal escenario, es necesario entender que en la relación jurídico-tributaria, la Administración Tributaria no es una parte cualquiera. Su naturaleza ontológica tiene peculiaridades derivadas de la naturaleza pública de

la relación subyacente, puesto que el principio de imparcialidad es un límite expreso a su discrecionalidad. Discrecionalidad que necesariamente debe dimensionarse como una discrecionalidad técnica y no como una discrecionalidad absoluta y arbitraria.

En buena hora, la tendencia moderna de las Administraciones Tributarias gira en torno a la autodeterminación, a la autoliquidación, a la masificación, a la facilitación del cumplimiento, a la interacción y a los principios de eficiencia, eficacia y economicidad de la recaudación tributaria. Pues en la sociedad moderna aun la propia imposición de obligaciones tributarias en función del Poder Impositivo del Estado, debe entenderse como una auto imposición voluntaria del pueblo soberano, en el entendido de que todo el Derecho moderno es una auto imposición dictada y voluntariamente acordada en pro del bien común, por los legítimos y democráticamente elegidos, representantes de la voluntad popular soberana.

En la práctica, no obstante, existe una cierta tendencia en los funcionarios de las Administraciones Tributarias, a auto conceptualizarse como garantes de la recaudación tributaria, con interés personal directo (léase de la Administración Tributaria) en la maximización, de los niveles de recaudación, en función de una –en nuestro parecer- equivocada auto colocación en la posición del sujeto activo de la relación jurídica sometida a su control y gestión, considerada como una imposición de la que todos los contribuyentes planean secretamente evadirse.

Cuando en realidad y como diáfano pone de manifiesto Malvárez, aunque el concepto de coacción sea inherente a la figura del tributo, su significado en la

actualidad deja al margen cualquier connotación autoritaria y de arbitrariedad, pues supone tan solo la posibilidad de imponer el tributo sin necesidad de contar con la voluntad de los sujetos llamados a satisfacerlo, aunque no hay que olvidar que quienes tienen la potestad de establecer los tributos son los legítimos representantes de los ciudadanos, libremente elegidos por éstos.

Así mismo, en la totalidad de los países cuya doctrina y jurisprudencia fue considerada para efectos de este análisis jurídico, es hoy en día válido y demostrable, que la inmensa mayoría de los contribuyentes concurre con sus aportaciones al fisco de modo voluntario y por ende, si la mayoría de contribuyentes no requiere de una Administración Tributaria - Policía, para la adecuada materialización de su deber de colaboración al gasto público, no parece entonces descabellada la idea de una Administración Tributaria, regida por criterios técnicos e imparciales, que busque en primer lugar, la facilitación del cumplimiento voluntario del contribuyente leal y sólo de manera marginal, actúe como verdadero tutor de las pretensiones recaudatorias en aquellas interacciones con la minoría desleal no interesada en contribuir personalmente al bienestar social del que se beneficia.

Si de ese universo de contribuyentes, la mayoría cumplen con el perfil de cumplimiento voluntario, y tienen por valiosa la certeza de su deuda tributaria, sería esperable que en aplicación de los principios de eficiencia y eficacia de la actividad común de la Administración Tributaria, ésta procure facilitar para dicho subconjunto de sus sujetos pasivos, el total y preciso cumplimiento voluntario de tales obligaciones. Y dada dicha convergencia de intereses entre la

Administración y los obligados tributarios, por una cuestión de sencillez administrativa, la actitud esperable en ambas partes, debería ser la de coadyuvar a la precisión, exactitud y condisión de los criterios utilizados por unos y otros en los procesos de determinación de los elementos cuantitativos variables, de las obligaciones tributarias, evitando a la vez, en la mayor medida de lo posible, dispendiosos conflictos, o estableciendo mecanismos procesales ágiles y suficientes para concretar la recaudación y evitar sucesivas fases procesales y/o judiciales, lo cual se ejemplifica claramente en el capítulo tercero, mediante tres vías concretas:

1. La adopción de un nuevo modelo de relación entre los sujetos pasivos y la Administración Tributaria, basado en el mutuo apoyo, la mutua facilitación de las tareas y la persecución de un objetivo conjunto: el cumplimiento preciso, voluntario y definitivo de las disposiciones específicas del Derecho Tributario aplicables, en un contexto de certidumbre.

La propia Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico es la principal promotora de esta iniciativa de eficiencia de las actuaciones de la Administración Tributaria, en el marco de sus esfuerzos por mejorar la actividad y conocimiento de dichos órganos administrativos, bajo la denominación de modelo de relación cooperativa, y parte de muy saludables supuestos tales como una mejor comprensión de las realidades de negocio afrontadas por los sujetos pasivos, fundada en mejores conocimientos del mundo de la empresa, un estricto criterio de

imparcialidad en el análisis y ponderación valorativa de los intereses generales e individuales, y una aplicación puntual de criterios de proporcionalidad, transparencia, y agilidad en el desarrollo de sus funciones.

2. Institutos jurídicos compositivos de carácter convencional en la resolución de disputas interpretativas en la aplicación de la normativa tributaria, como las visibles en las figuras de las actas con acuerdo en España y del accertamento con adesione en Italia, y
3. Disposiciones normativas específicamente intencionadas a introducir desde la fase determinativa *ex officio*, la discusión y plena consideración de los diversos y potencialmente válidos argumentos técnicos e interpretativos de los sujetos pasivos, respecto de sus obligaciones tributarias, en particular cuando éstos puedan contraponerse a las interpretaciones aplicativas que pudiese tener la propia Administración Tributaria, frente a situaciones fácticas concretas, y ya no solo desde una simple y sencilla perspectiva informativa, sino desde la de un concreto deber de consideración y motivación de la aceptación o rechazo de tales argumentos.

Lo que nos lleva además a enfatizar la vocación de “juez”, de “garante” de cumplimiento de las disposiciones normativas, y no de “parte” con interés propio, que parece evidenciar la Administración Tributaria en su participación en la relación jurídico-tributaria.

Todo ello nos induce a afirmar que en medio de las transformaciones del modelo intelectual de las modernas Administraciones Tributarias occidentales, experimentadas en los últimos tiempos, tanto en los cuerpos legislativos cuanto en las propias entidades tributarias, es posible augurar un nuevo esquema de relación y de conceptualización de la Administración Tributaria, que si bien difiere de nuestra hipótesis original, como un tercero imparcial en medio de sujeto activo y pasivo de una relación acreedora, sí experimenta modificaciones importantes en sus modelos de funcionamiento, como para aseverar que se está gestando una reforma institucional, tendiente a un enfoque abierto a la interacción directa con los sujetos pasivos de las obligaciones tributarias, bajo la figura de un “garante imparcial” -ya no de la simple recaudación, sino- del adecuado cumplimiento de las disposiciones técnicas del Derecho Tributario sustancial.

Y es esta nuestra conclusión final: la Administración Tributaria moderna, ha de participar en la relación jurídico-tributaria, como garante imparcial del cumplimiento del Derecho Tributario, a su tutela sometido por el ordenamiento, en beneficio y tutela de los intereses de ambas partes de la relación jurídica tributaria, tanto de la parte acreedora en función de un poder impositivo, cuanto de los sujetos pasivos sometidos por disposición legal a dichas potestades de imperio, y ello implica, en nuestra opinión, migrar de un modelo netamente inquisidor a un modelo cooperativo, dispuesto a pactar y a aplicar

figuras compositivas y cuasi contractuales, en pro de la certeza jurídica de todos los involucrados y con el incentivo de la inmediatez y “definitividad” de la recaudación.

BIBLIOGRAFÍA

- + ALESSI (Robert) et al, **Istituzioni di Diritto Tributario**, UTET, Torino, 1965
- + ALIAGA AGULLÓ (Eva), NAVARRO FAURE (Amparo) y NÚÑEZ GRAÑÓN (Mercedes). **Introducción al Derecho Tributario**, Editorial Librería Compas, S.L., Alicante, 2004
- + AMATTUCCI (Andrea), Direttore. **Trattato di Diritto Tributario**, Padova, CEDAM, 1994
- + BAFILE (Carlo), **Introduzione al Diritto Tributario**, Padova, CEDAM, 1978
- + CALVO ORTEGA (Rafael). **Curso de Derecho Financiero, I. Derecho Tributario, Parte General**, Editorial Thomson Civita, Novena Edición, Navarra, 2005
- + CASADO OLLERO (Gabriel), **Los esquemas conceptuales y dogmáticos del Derecho Tributario, Evolución y Estado actual**, en Revista Española de Derecho Financiero, Número 59, Editorial Civitas

-
- + CASÁS (José Osvaldo), **Derechos y Garantías Constitucionales del Contribuyente**, Editorial Ad Hoc, Buenos Aires, Argentina, 2005

 - + CAZORLA PRIETO (Luis María). **Derecho Financiero y Tributario, Parte General**, Editorial Thomson Aranzadi, Quinta Edición, Navarra, 2004

 - + CORBACHO (Ana), FRETES CIBILS (Vicente) y LORA (Eduardo), (Editores), **More than Revenue, Taxation as a Development Tool**, Palgrave - Macmillan, New York, 2013

 - + DE JUAN I CASADEVALL (Jordi), **¿Actas con acuerdo?**, artículo de opinión publicado en: Cinco Días, Diario económico español de referencia, 01 de octubre del 2005

 - + DI PIETRO (Adriano). **El futuro del impuesto sobre sociedades en la Unión Europea**, en: REVISTA: NUEVA FISCALIDAD, Madrid, Editorial Dykinson, Número 6, Noviembre-Diciembre 2009

 - + DI PIETRO (Adriano). **Funzioni e limiti delle circolari interpretative: la sintomatica esperienza tributaria**, en: VIGNUDELLI (Aljs). Istituzioni e dinamiche del Diritto, Milano, GIUFFRÈ EDITORE, Primera edición, 2009

 - + DI PIETRO (Adriano), **Il consenso all'imposizione e la sua legge**, Extracto de la Revista Rassegna Tributaria, Leggi d'Italia Professionale,

Grupo Wolters Kluwer, il fisco, Milán, Año LV, Número de Enero-Febrero (1/2012)

- + DI PIETRO (Adriano), **Il contribuente nell'accertamento delle imposte sui redditi: dalla collaborazione al contraddittorio**, en Evoluzione dell'ordinamento tributario italiano, Atti del Convegno "I sesanta anni di Diritto e pratica tributaria", Padova, 2000
- + ENGLISCH (Joachim). **Implicaciones de las libertades fundamentales del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea para la imposición de tributos directos en los Estados Miembros**, en: REVISTA: NUEVA FISCALIDAD, Madrid, Editorial Dykinson, Número 6, Noviembre-Diciembre 2009
- + FALCON TELLA (Ramón), **La AEAT, un Guantánamo Tributario**, Revista Quincena Fiscal, Editorial Aranzadi, Pamplona, España, Número 20/2006
- + FALSITTA (Gaspare). **Corso Istituzionale di Diritto Tributario**, III Edizione riveduta, Verona, CEDAM, 2009
- + FALSITTA (Gaspare). **I principi di capacità contributiva e di eguaglianza tributaria nel diritto comunitario e nel diritto italiano tra "ragioni del fisco" e diritti fondamentali della persona**, en: Rivista di Diritto Tributario, revista mensual nacional, Italia, Giuffrè Editore, Vol. XXI – Maggio 2011

-
- + FEDELE (Andrea), **Assetti negoziali e forme d'impresa tra opponibilità, simulazione e riqualificazione**, en RIVISTA DI DIRITTO TRIBUTARIO, Giuffrè Editore, Milano, Rivista Mensile, numero 12, Vol XX – Diciembre 2010.

 - + FORO DE GRANDES EMPRESAS, AGENCIA TRIBUTARIA, GOBIERNO ESPAÑOL, **Acta de la Reunión del Pleno del Foro de Grandes Empresas**, celebrada el 29 de Octubre del 2013

 - + GALLO (Franco), **Las razones del Fisco, Ética y justicia en los tributos**, Madrid, Marcial Pons, 2011

 - + GARCÍA BELSUNCE (Horacio), **La Autonomía del Derecho Tributario**, Editorial De Palma, Buenos Aires, Argentina, 1996

 - + GIANINI (A.D.). **Istituzioni di Diritto Tributario**, Giuffrè Editore, Milano, 1974

 - + GONZÁLEZ (Eusebio) et al, **Derecho Tributario I**, Salamanca, Plaza Universitaria Ediciones, 2004

 - + GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO (M^a Luisa), **Las actas de conformidad y las actas de acuerdo en la nueva Ley General Tributaria**, Estudios en Homenaje al Profesor Pérez de Ayala, Editorial Dykinson, Madrid, 2007

 - + GUIO MONTERO (Francisco). **EL CONTRIBUYENTE ANTE LA INSPECCION DE HACIENDA**, Editorial Lex Nova, Valladolid, 1999

-
- + KIRCHLER (Erich). **The Economic Psychology of Tax**, Cambridge University Press, New York, 2009

 - + LA ROSA (Salvatore). **L'Amministrazione Finanziaria**, Torino, Giappichelli Editore, 1995

 - + LA ROSA (Salvatore). **Le agevolazioni tributarie** en: AMATTUCCI (Andrea) Direttore. **Trattato di Diritto Tributario**, Padova, CEDAM, Volume Primo, I Tomo, 1994

 - + LAGO MONTERO (José María), **La sujeción a los diversos deberes y obligaciones tributarias**, Marcial Pons, Madrid, 1998

 - + LAMAGRANDE (Alfredo), **Distintas funciones de la Administración Tributaria**, en **Tratado de Tributación, Política y Economía Tributaria**, Tomo II, Volumen 2, Editorial Astrea, Buenos Aires, 2004

 - + LUCHENA MOZO, Gracia M^a. **Fiscalidad y medioambiente**, Revista: Nueva Fiscalidad, Madrid, Número 5, Mayo 2003

 - + LUPI (Raffaello). **Diritto Tributario, Parte Generale**, Giuffrè Edit., Milano, 8va edición, 2005

 - + MALVÁREZ PASCUAL (Luis Alberto), **La función tributaria en el marco del Estado Social y Democrático de Derecho**, Separata, Edición Especial del Número 109/110 de la Revista Española de Derecho Financiero, Editorial Civitas, Madrid

-
- + MARTÍNEZ MUÑOZ (Yolanda), **La aplicación del Convenio Europeo de Derechos Humanos en Materia Tributaria: Un análisis jurisprudencial**, Editorial Aranzadi, Navarra, España, 2002

 - + MICHELI (Gian Antonio). **Corso di Diritto Tributario**, Unione Tipografico-Editrice Torinese, Torino, Seconda Edizione, 1974

 - + MINICUCI (Antonino), **Figura necessaria ad una Pubblica Amministrazione imparziale**, Relazione Conclusiva, Convegno 27/02/08, Brescia, Italia, 2008

 - + MONTEDURO (Massimo), **El carácter multidimensional de la imparcialidad administrativa y el principio de objetividad**, Revista Documentación Administrativa, N° 289, Enero-Abril 2011

 - + MUSGRAVE (R.A.) y PEACOCK (A.T.). **Classics in the theory of public finance**, International Economic Association, New York, 1958

 - + OCDE, ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT, CENTRE FOR TAX POLICY AND ADMINISTRATION, Comunicado del Cabo, Cuarta Reunión del Foro OCDE de Administración Tributaria, Enero 10-11, 2008

 - + OCDE, ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT, **Study into the role of tax intermediaries**, ISBN 978-92-64-04179-0, 2008

-
- + ORTIZ ORTIZ (Eduardo), **Tesis de Derecho Administrativo**, Editorial Stradtman, San José, Costa Rica, 2002

 - + PALAO TABOADA (Carlos), **Naturaleza y efectos jurídicos de la conformidad del contribuyente con las actas de la Inspección**; Revista de la Hacienda Pública Española, Número 21, 1973

 - + PANTANALI (Rubén), **La función de recaudación**, en Tratado de Tributación, Política y Economía Tributaria, Tomo II, Volumen 2, Editorial Astrea, Buenos Aires, 2004

 - + PEREZ DE VEGA, Leonor M^a, **Algunas reflexiones sobre la especial incidencia del derecho comunitario**. Revista NUEVA FISCALIDAD, Editorial Dykinson, S.L. Madrid, Número 3, Marzo 2003

 - + PEREZ NOVARO (César), **Los principios de imparcialidad y de debido procedimiento como presupuestos informadores de los deberes de actuación de la Administración Tributaria**, Ponencia evento auditoría ante la Dirección General Impositiva de Uruguay. Inédito.

 - + PEREZ ROYO (Fernando), **Derecho Financiero y Tributario, Parte General**, Madrid, Editorial Civitas, Sexta Edición, 1996

 - + PERRONE CAPANO (Raffaele). L'imposizione e l'ambiente en: AMATTUCCI (Andrea) Direttore. **Trattato di Diritto Tributario**, Padova, CEDAM, Volume Primo, I Tomo, 1994

-
- + RESCIGNO (Giuseppe Ugo), **Corso di Diritto Pubblico**, Bologna, Zanichelli, Dodicesima edizione, 2009

 - + ROCCHETTI (Gianluca), **Istituti Deflattivi del Contenzioso**, Artículo inédito para la Scuola Europea di Alti Studi Tributari, Bologna, Italia, 2014

 - + RODRÍGUEZ BEREIJO (Álvaro). **Igualdad tributaria y tutela constitucional**. Un estudio de jurisprudencia, Marcial Pons, Madrid, 2011

 - + RODRIGUEZ MUÑOZ, José Manuel. **Los fines extrafiscales de los tributos y su recepción en la nueva LGT**, Revista: Nueva Fiscalidad, Madrid, Número 3, Marzo 2004

 - + ROMERO FLOR (Luis María), **Ámbito objetivo en las actas con acuerdo**, Revista de Contabilidad y Tributación. CEF, Núm. 351, Junio del 2012.

 - + ROVIRA FERRER (Irene), **Los deberes de información y asistencia de la Administración Tributaria en la sociedad de la información**, Editorial J M Bosch Editor, Barcelona, España, 2011

 - + SÁNCHEZ MORÓN, (M.), **La terminación convencional de los procedimientos administrativos**, en Convención y Arbitraje en el Derecho Tributario, Marcial Pons, Madrid, 1996

 - + TANZI (Vito). **Globalizzazione e sistemi fiscali**, Banca Etruria Studi e Ricerche, Arezzo, 2002

-
- + TAX AND CUSTOMS ADMINISTRATION, NETHERLANDS. Guide to horizontal monitoring within the SME segment.

 - + TERRA (Ben), WATTEL (Peter). **European Tax Law**, The Netherlands, Kluwer Law International, Quinta Edición, 2008

 - + TIPKE, (Klaus). **La Ordenanza Tributaria Alemana de 1977**, Revista Española de Derecho Financiero, número 14, 1977

 - + TIPKE (Klaus), **Moral Tributaria del Estado y de los Contribuyentes (Besteuerungsmoral und Steuermoral)**, Madrid, Marcial Pons, 2002

 - + TOMA (Giangaspere Donato), **La discrezionalità dell'azione amministrativa in ambito tributario**, en Revista Il Diritto Tributario, coordinada por Antonio y Victor Uckmar, Serie I, Volumen CXVII, Casa Editrice Dott. Antonio Milani CEDAM, Milan, 2012

 - + TONINELLI (Rubén), **Administración Tributaria**, en Tratado de Tributación, Política y Economía Tributaria, Editorial Astrea, Buenos Aires, 2004

 - + TORREALBA NAVAS (Adrián) y VILLALOBOS BRENES (Francisco), **Administración Tributaria**, Editorial Investigaciones Jurídicas S.A., Centro de Estudios Tributarios, San José, Costa Rica, 2003

 - + TOSI (Loris). **Il requisito di effettività**, en: AMATTUCCI (Andrea) Direttore. Trattato di Diritto Tributario, Padova, CEDAM, Volume Primo, I Tomo, 1994

- + TRUJILLO (Isabel), **Imparcialidad**, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, México

- + VANONI (Ezio). **Lezioni di Scienza delle Finanze e Diritto Finanziario**, Regio Istituto Superiore di Scienze Economiche e Commerciali, Roma, 1934

- + VON STEIN (Lorenz). **On taxation**, en Classics in the theory of Public Finance, MUSGRAVE (Richard) and PEACOCK (Alan), International Economic Association, Macmillan & Co., London, 1958

- + WAGNER (Adolf), **Three extracts on public finance**, en MUSGRAVE (R.A.) y PEACOCK (A.T.). Classics in the theory of public finance, International Economic Association, New York, 1958

- + ZANOTTI (Nicolò), **Il contraddittorio preventivo quale principio generale del procedimento di accertamento tributario**, artículo inédito, Noviembre del 2014

CONTENIDOS

INTRODUCCIÓN	2
CAPÍTULO UNO.	4
SECCION I. Los tributos y las relaciones que de ellos se derivan.	6
SECCION I.A. Los tributos, a la base de la sociedad actual.....	7
SECCION I.B. Los tributos como fuentes de ingresos públicos	11
SECCION I.C. Las relaciones jurídicas derivadas de los tributos.....	17
SECCION II. Sujetos de la relación jurídico-tributaria.....	23
SECCION II. A. Sujeto Activo.....	24
SECCION II.A.1. Sujeto activo como Acreedor o Beneficiario del Tributo.....	27
SECCION II.A.2. Sujeto activo como titular de una Potestad Financiera	29
SECCION II.A.3 Sujeto activo como competente.	37
SECCION II.A.4. Sujeto activo como Recaudador del Tributo.....	42
SECCION II.A.5. Sujeto activo del crédito tributario vs Sujeto activo de las potestades administrativas.	43
SECCIÓN II.A.6. Síntesis y relevancia de la delimitación del concepto de Sujeto Activo.	46

SECCION II.B. Sujeto pasivo.....	49
CAPÍTULO DOS.	53
SECCIÓN I. La Justicia Impositiva.	55
SECCIÓN II. La Administración Tributaria.....	64
SECCIÓN II. A. El panorama para la Administración Tributaria.	68
SECCIÓN II.B. La Administración Tributaria y el límite de la legalidad.	77
SECCIÓN II.C. La Administración Tributaria y el deber de imparcialidad. ...	82
SECCIÓN II. D. La Administración Tributaria en la función tributaria.....	108
SECCION II.D.1. La Administración Tributaria en su función de gestión.	116
SECCION II.D.2. La Administración Tributaria en su función de fiscalización.	119
SECCION II.D.3. La Administración Tributaria en su función de recaudación.	123
SECCIÓN III. La hipótesis de una concepción alternativa de la Administración Tributaria.	127
CAPÍTULO TRES.	132
SECCIÓN I. El marco teórico para un nuevo paradigma de relación.....	134
SECCIÓN II. El modelo de la relación cooperativa.....	150

SECCIÓN III. Evidencias concretas de un nuevo enfoque acerca de la posición y los fines perseguidos por la Administración Tributaria en la relación jurídico-tributaria.	181
SECCIÓN III. A. Las figuras compositivas y contractuales en el Derecho Comparado europeo.	183
SECCIÓN III.A.1. Actas con acuerdo, en la experiencia española.	184
SECCIÓN III. A.2. Accertamento con adesione, en la experiencia italiana... ..	194
SECCIÓN III. A.3. Advanced Tax Rulings, en el sistema holandés.	202
SECCIÓN III. B. El contradictorio preventivo en el procedimiento de determinación oficiosa italiano.	207
SECCIÓN III. C. El avance del modelo y de la filosofía, de la relación cooperativa.	213
CONCLUSIONES	219
BIBLIOGRAFÍA	229

ANOTACIONES