

HACIA UN NUEVO DERECHO TRIBUTARIO

Rafael CALVO ORTEGA

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Complutense

RESUMEN

Se describe la evolución del sistema tributario clásico, como derecho recaudatorio, hacia un nuevo derecho basado en los principios tributarios de la capacidad económica y de la generalidad tributaria, así como la aplicación de otros principios constitucionales generales: la reserva de ley, la seguridad jurídica y la tutela judicial efectiva. El autor propone, además, la necesidad de introducir un sistema más equitativo y asistencial por parte de la administración tributaria. Finalmente, sugiere el planteamiento de un nuevo Derecho tributario, donde la colaboración sea la idea clave del nuevo sistema en sustitución de la tradicional sujeción al poder tributario, así como la necesidad de alcanzar una justicia tributaria más rápida y certera.

SUMARIO: I. INTRODUCCIÓN.—II. EL DERECHO TRIBUTARIO HISTÓRICO COMO UN DERECHO DE LA RECAUDACIÓN IMPOSITIVA.—III. MECANISMOS DE TRANSFORMACIÓN DEL DERECHO TRIBUTARIO TRADICIONAL.—1. Principlismo tributario: valor y juego de los principios constitucionales específicamente fiscales. Importancia de algunos principios constitucionales generales por su aplicación a relaciones y situaciones tributarias concretas.—2. Importancia de las leyes generales en la construcción de un nuevo Derecho tributario.—3. Consideración de la capacidad organizativa de los contribuyentes como vía para la introducción de la equidad en el Derecho tributario.—4. Necesidad de una Administración tributaria asistencial. Aspectos positivos de la nueva Ley General Tributaria en este campo.—5. Planteamiento de un nuevo Derecho tributario: la colaboración como idea clave de un nuevo sistema en sustitución de la sujeción al Poder Tributario como aspecto político-jurídico fundamental.—*a*) Esquema bilateral clásico (acreedor-deudor) y sistema actual (carácter básico de la colaboración con la Administración.—*b*) Respuesta del ordenamiento español: homogeneización de situaciones en torno a la figura de obligado tributario y utilización parcial del concepto de colaboración social. Críticas y soluciones alternativas.—*c*) Garantías del crédito tributario: reducción del privilegio general y nuevo planteamiento de la responsabilidad por deuda tributaria ajena.—6. Una justicia tributaria rápida además de certera.

I. INTRODUCCIÓN

El ordenamiento tributario ha ido ganando en justicia y equidad en relación con los contribuyentes durante todo el siglo xx. Este avance constante ha sido distinto, obviamente, en los distintos países. En la medida en que el establecimiento y juego democráticos son mayores el sistema tributario es más justo y contempla con mayor cuidado las situaciones singulares de determinadas categorías de contribuyentes. La misma relación positiva existe entre la dotación y funcionamiento de la Administración tributaria y el grado de justicia impositiva. Estas correlaciones son lógicas. Un mayor desarrollo democrático supone un mayor control sobre los poderes públicos y, entre ellos, el Poder Tributario (Legislativo y Ejecutivo). Una Administración mejor dotada lleva a una aplicación de los tributos más correcta y a la disminución de las desigualdades subjetivas a que conducen las situaciones de fraude. A partir de estas ideas generales los mecanismos concretos que han producido los avances que apuntamos han sido diversos y de muy distinta naturaleza. A ellos nos referiremos en las páginas siguientes.

II. EL DERECHO TRIBUTARIO HISTÓRICO COMO UN DERECHO DE LA RECAUDACIÓN IMPOSITIVA

Tomando como punto de arranque de este artículo el siglo xx, en sus inicios las normas tributarias están orientadas a la defensa del crédito tributario y a la protección de la Administración acreedora. Los datos que permiten esta afirmación son numerosos y diversos: normas muy complejas que obligan a gran parte de los contribuyentes a tratar en condiciones de desigualdad con la Administración, presunciones *iuris tantum* que invierten la carga de la prueba, plazos de prescripción bastante largos, tipificación imprecisa de las infracciones tributarias, ausencia de circunstancias eximentes, preferencia amplísima de los créditos tributarios en relación con otros créditos, procedimiento de ejecución administrativo, implacabilidad de la regla *solve et repete*, dificultades en la obtención de aplazamientos de pago, extensión importante de las prestaciones de hacer (deberes tributarios), etc. Estábamos ante un Derecho fiscal (Derecho del Fisco) entendido como un ordenamiento de una Administración Pública privilegiada. Este desequilibrio entre los sujetos tributarios (acreedor y deudor) no supuso, paradójicamente, una recaudación próxima a la exactitud. Por el contrario, los niveles de fraude eran muy elevados debido a ocultaciones considerables y valoraciones muy por debajo de la realidad. Se ponía así de manifiesto

que la disminución del fraude sólo es posible a partir de unas leyes razonables pero sobre todo de una Administración Fiscal bien dotada y con unos recursos humanos preparados y suficientes. Este desequilibrio entre acreedor y deudor se vio en bastantes casos aumentado con el avance de la autoliquidación. El contribuyente no sólo quedaba obligado a declarar (lo que era lógico, ya que el tributo es una obligación legal), sino también a cuantificar su deuda. En otras palabras, quedaba también obligado a interpretar las normas, a calificar los hechos jurídicos y a realizar las operaciones de determinación exacta de la cuantía de la deuda.

III. MECANISMOS DE TRANSFORMACIÓN DEL DERECHO TRIBUTARIO TRADICIONAL

1. **Principialismo tributario: valor y juego de los principios constitucionales específicamente fiscales. Importancia de algunos principios constitucionales generales por su aplicación a relaciones y situaciones tributarias concretas**

La principal herramienta de transformación de lo que se puede llamar Derecho tributario tradicional ha sido el establecimiento en las Constituciones de principios tributarios concretos. Esta concreción de los principios supone cosas muy importantes en el plano de la técnica jurídica. Se trata de preceptos permanentes (como todo principio), lo que supone que no se agotan con su aplicación. Son generales, es decir, se extienden a todos los tributos. Finalmente, son directamente aplicables a situaciones y relaciones jurídicas muy diversas. No estamos, pues, ante normas programáticas que sirven de guía al legislador, sino de preceptos que pueden ser invocados directamente ante un Tribunal Constitucional que constituye la garantía de su observancia o alegados ante un Tribunal ordinario. Interesa destacar que estos principios constituyen mandatos del constituyente al legislador ordinario y como tales imperativos son obligatorios para éste. Los poderes productores de normas (Legislativo y Ejecutivo) quedan sometidos a tales principios. Esta sumisión es particularmente llamativa en relación con el primero, calificado tradicionalmente de omnímodo.

Dentro de este principialismo ocupa un lugar destacado el principio de capacidad económica. Su juego es amplísimo y no es necesario describirlo aquí. Significa que sólo pueden ser gravados aquellos hechos (renta, patrimonio y consumo) que manifiestan una aptitud para hacer frente al pago de una obligación dineraria como es el tributo y además independiente de cualquier consideración negocial o de una relación prestación-contraprestación. Además, el citado principio supone una interdicción de la doble

imposición simultánea y justifica la progresividad en los impuestos personales. El aspecto de mayor interés hoy de este principio, en un plano jurídico, es su utilización como criterio de interpretación e incluso de integración de las normas. Que en caso de duda en la aplicación de una norma o en los supuestos de laguna en su aplicación se recurra al principio de capacidad económica es, en mi opinión, muy acertado. En definitiva, supone resolver los problemas de aplicación conforme a una de las esencias de la fiscalidad que es justamente este principio. En otras palabras, una recreación del principio a que nos referimos.

La consideración de la capacidad económica como fundamento de la tributación ha supuesto, por otra parte, la admisión de la progresividad en los impuestos personales y, concretamente, en el Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre el Patrimonio.

Finalmente, la capacidad económica ha permitido a una parte de la doctrina, a algún Tribunal Constitucional y también a alguna Ley Fundamental declarar que los tributos no tendrán alcance confiscatorio. Probablemente era una afirmación innecesaria, pero puede entenderse como un reconocimiento implícito del carácter fundamental de la citada capacidad y también de sus límites.

El principio de generalidad tributaria, también en todas las Constituciones, ha sido el reconocimiento de una tesis admitida unánimemente en la opinión pública: todos están obligados a pagar tributos y, en consecuencia, se prohíben las exoneraciones estrictamente subjetivas. Ningún rasgo o cualidad personal del sujeto (con la salvedad de su capacidad económica) puede permitir una exención tributaria.

Junto a estos principios estrictamente tributarios las Constituciones establecen otros que se aplican en todas las áreas del Derecho pero que tienen una gran resonancia y aplicación en el extenso campo de la fiscalidad. Son los de reserva de ley, seguridad jurídica y tutela judicial efectiva.

El primero de ellos, la reserva de ley, tiene una notoria importancia en el campo fiscal y específicamente en el Derecho tributario. Como es sabido, su nacimiento está en la exigencia de las Asambleas de que las cargas impuestas por el Monarca absoluto (los llamados históricamente servicios) debían ser aprobados por aquéllas. Es la llamada «autoimposición». De aquí se pasa a la reserva de ley que hoy conocemos y que está en todas las Constituciones de las democracias parlamentarias; y también en los países donde rige el principio monárquico y en los que las figuras jurídicas y decisiones políticas que afectan a la libertad y a la propiedad de los ciudadanos (como el tributo) quedan sometidos a la ley y exceptuados del Poder Ejecutivo.

En una democracia parlamentaria como la española este principio de reserva de ley juega un papel básico: los elementos importantes de los tri-

butos sólo pueden ser establecidos, modificados y derogados por una ley. Esta reserva de ley se configura técnicamente como un mandato del constituyente al Poder Legislativo. En consecuencia, éste no puede abdicar de él a través de la deslegalización o por medio de delegaciones legislativas abusivas.

Por lo que aquí interesa, la reserva de ley a que nos referimos ha contribuido a una mayor justicia tributaria. El hecho de que en este tipo de democracia el ciudadano influya en la composición del Parlamento y, además, que la fiscalidad sea una de las materias más sensibles políticamente ha hecho que las leyes impositivas sean más cuidadosas en la búsqueda de la justicia tributaria.

El principio de seguridad jurídica tiene también una significación notable en el campo tributario. La producción de normas fiscales es extensa, muy frecuente y, en ocasiones, sus preceptos tienen una cierta complejidad. Todo ello puede conducir a situaciones de dificultad y duda para los contribuyentes, imputables únicamente a los poderes públicos. La utilización en estos casos, como herramienta interpretativa, del principio de seguridad jurídica puede contribuir a una aplicación más equitativa de las normas y, en definitiva, más justa.

El último principio constitucional citado anteriormente, tutela judicial efectiva, tiene también un interés notable en su aplicación a la fiscalidad. La resolución de las controversias tributarias tiene de importancia añadida que su lentitud incide negativamente sobre la toma de decisiones importantes que terminan afectando a sectores básicos como la producción y el empleo. Esta tutela exige aquí no sólo que el contribuyente pueda acceder a la justicia, sino también que ésta se produzca con una celeridad razonable. Volveremos sobre este tema al estudiar la justicia tributaria.

En resumen, los principios constitucionales tributarios han jugado un papel fundamental en la construcción de un edificio tributario más justo. La sujeción del Poder Legislativo a la Constitución supone un gran avance en todos los ámbitos jurídicos. Es la parte más importante y visible del constitucionalismo. Esta incidencia ha sido más acusada en el campo fiscal, donde la voluntad legislativa ha sido más omnímoda hasta la aparición, precisamente, de las modernas Constituciones y el desarrollo de una especie de Derecho constitucional tributario cuya fecundidad ha sido muy notable.

2. Importancia de las leyes generales en la construcción de un nuevo Derecho tributario

Lo que hoy llamamos Derecho tributario aparece históricamente como una pluralidad de normas legislativas y reglamentarias que regulan el naci-

miento y la vida de los tributos concretos, principalmente de los impuestos. Es la consecuencia de que no haya más preocupación que la recaudatoria y, también, de la falta de una doctrina científica que pudiese ofrecer conceptos, sistematización y procedimientos. Las normas tributarias se estudian mezcladas con los planteamientos y efectos económicos de los tributos y terminan siendo una parte, ni siquiera diferenciada claramente, de la Hacienda Pública. Las escasas normas generales son casi siempre reglamentos e inciden sobre los aspectos que preocupan a los gobiernos y a los que nos hemos referido ya anteriormente: recaudación y, en menor medida, reclamaciones.

Las leyes generales han tenido en el Derecho tributario, al igual que en otros ordenamientos sectoriales, una clara vocación codificadora. En España sucedió así con la Ley General Tributaria de 1963. Esta finalidad se concretó en tres aspectos muy importantes. Primero, la recepción de numerosos conceptos que habían sido ya elaborados por la doctrina, principalmente por la italiana. Esta incorporación no suponía echar sobre las espaldas del conceptualismo la realización de la justicia fiscal y por ello no se le podía imputar la crítica que en la ciencia del Derecho se ha hecho normalmente a aquél. Se trató de buscar síntesis científicas que a través de una metodología inductiva precisasen y nominasen hechos y situaciones jurídicas concretas. Este fenómeno de conceptualización produjo efectos beneficiosos para el ordenamiento tributario en general y para los sujetos pasivos en particular. Permitió una mejor redacción y comprensión de las normas. Generó una economía legislativa importante y dio lugar a un avance en la seguridad jurídica de los contribuyentes. Este último aspecto podría ser el más discutido; en mi opinión, la precisión en las situaciones jurídicas y su delimitación más precisa contribuyen a una mayor certeza y por ello sirven al citado principio de seguridad jurídica. Si a esta consideración genérica añadimos que la conceptualización tributaria se ha cerrado con la determinación básica y sintética de los efectos jurídicos que corresponden a cada concepto tendremos una visión más exacta de las garantías que para los sujetos pasivos supuso la conceptualización.

El segundo aspecto positivo que se deriva de la voluntad codificadora es la sistematización de las instituciones y situaciones tributarias: tributo, poder tributario, sujetos pasivos, deuda, infracciones, sanciones, recursos, etc. Esta reducción de las numerosas normas tributarias a sistema ha permitido un mejor conocimiento de las disposiciones, de su peso en el ordenamiento, de las relaciones entre ellas y, en definitiva, ha dado una idea más exacta de que estamos ante un ordenamiento.

En tercer lugar, y finalmente, la vocación y voluntad codificadora ha permitido un desarrollo y una mejor formación de los distintos procedimientos que demanda la aplicación de los tributos. El tributo es una obli-

gación legal y su aplicación y la reacción contra la misma requieren un conjunto de procedimientos que sólo son posibles a partir de la conceptualización y sistematización citadas. Procedimientos que constituyen una garantía muy importante para los sujetos pasivos y la Administración tributaria y que son el cauce insustituible por el que debe discurrir el ejercicio de los poderes, la verificación de situaciones y la reacción de los contribuyentes.

Junto a estas funciones básicas y en alguna medida tradicionales de las leyes generales, éstas cumplen hoy otra, también importante, en los Estados en que coexisten varios poderes tributarios, como es el caso de España: la delimitación y coordinación de poderes. Comenzando por la determinación de las fuentes de producción normativa y terminando por la fijación de los criterios de vinculación a cada uno de los poderes citados.

En resumen, las leyes generales tienen todos los valores de la codificación y aunque, obviamente, sólo inciden en un primer momento sobre las normas existentes, contribuyen a una mejor formación futura, como ya hemos indicado. A esta incidencia positiva sobre lo normativo hay que sumar su contribución al debate científico. Siempre la codificación, en cualquier ordenamiento sectorial, ha producido este efecto beneficioso. En el tributario sucedió así en la Ley General de 1963 y sucederá también con la nueva Ley de 2003.

3. Consideración de la capacidad organizativa de los contribuyentes como vía para la introducción de la equidad en el Derecho tributario

Como se ha indicado anteriormente, el tributo es una obligación legal en cuya concreción la voluntad del acreedor y el deudor tiene una relevancia mínima. Las normas de determinación de la deuda tributaria son, como no podía ser de otra forma, generales y abstractas y sólo atienden a la capacidad económica de los contribuyentes a través de elementos de cuantificación de la citada deuda (base imponible, tipo de gravamen y exenciones parciales). Además, son complejas, diría que necesariamente, dado que la consecución de una mayor justicia fiscal supone una notable matización de los supuestos tributarios que dan lugar a la sujeción a los tributos y a la cuantificación citada.

Frente a esta indiferencia de las normas (generalidad y abstracción) la capacidad organizativa de los contribuyentes es muy diversa. Capacidad que puede definirse como la aptitud para gestionar su situación tributaria y, en general, sus deberes fiscales. En definitiva, capacidad organizativa frente a la Administración Tributaria.

La respuesta de los ordenamientos fiscales en las últimas décadas ha sido la simplificación de la gestión para estos contribuyentes de escasa capacidad organizativa con la introducción de la estimación objetiva y del régimen simplificado. Es cierto que esta simplificación supone una pérdida de matiz, pero también lo es que la precisión máxima en la aplicación de los tributos (y principalmente en los impuestos sobre beneficios y tráfico empresarial integrado) supone un coste muy oneroso para estos contribuyentes; y también una falta de equidad, entendida ésta como una consideración de cada supuesto singular y las circunstancias que le dan esa peculiaridad. La tarea normativa y administrativa está aquí en cerrar la brecha, todo lo posible, entre simplificación y exactitud.

Esta consideración de la capacidad organizativa de los contribuyentes debe llevarse también al Derecho sancionatorio. Debe afirmarse que los incumplimientos formales que no supongan una lesión económica para el acreedor tributario ni supongan una actuación dolosa no deben ser objeto de sanción. Al menos, mientras el historial tributario del sujeto de que se trate no ponga de manifiesto una negligencia reiterada. Igualmente, en este mismo plano punitivo debería de haberse establecido como circunstancia atenuante la baja capacidad organizativa de los obligados tributarios. La nueva Ley General Tributaria ha perdido la ocasión de avanzar en esta vía que hubiese supuesto un paso adelante hacia un Derecho tributario más equitativo.

4. Necesidad de una Administración tributaria asistencial. Aspectos positivos de la nueva Ley General Tributaria en este campo

La actividad dirigida al asesoramiento y colaboración con los contribuyentes para el cumplimiento de sus obligaciones y deberes tributarios tiene su último fundamento en el poder jurídico de interpretación que el ordenamiento atribuye a la Administración fiscal. Interpretar es una facultad muy importante aunque el criterio administrativo no vincule, obviamente, a los tribunales ni a los ciudadanos y su ejercicio deba considerarse obligatorio para la citada Administración responsable, en última instancia, de la correcta aplicación de las normas y de una gestión fiscal conforme a Derecho. De ello resulta que interpretar es, junto a un poder del acreedor tributario, un deber.

Su necesidad se ha dejado sentir con especial intensidad en las últimas décadas por razones diversas. Primera, por la creciente complejidad de las normas tributarias que han permitido en ocasiones distintas interpretaciones. Segunda, por la importancia de las sanciones tributarias y el establecimiento por los ordenamientos del delito fiscal. Tercera, por la incidencia

importante de la tributación en determinadas actividades (principalmente la inversión y las estrategias empresariales) y, finalmente, por la mayor responsabilidad que añadió a la actividad de los contribuyentes la obligación de realizar la autoliquidación.

La respuesta de esta necesidad de asistencia administrativa la dio la Ley General Tributaria de 1963 con la institucionalización de la consulta tributaria. Figura que ha conocido algunas modificaciones hasta la nueva Ley de 2003, que ha dado respuesta a importantes retos señalados por algunos autores: todas las consultas deben ser vinculantes para la Administración. Se termina así con el contrasentido que suponía que una interpretación de los órganos de gestión tributaria no vinculase a la Administración tributaria que la hacía. Además, la nueva Ley establece que la consulta pueda ser hecha valer por los obligados tributarios que sin haberla formulado ofrezcan la misma identidad entre los hechos y circunstancias del obligado que pretende utilizarla y los que se incluyan en la contestación a la consulta. Se trata de un avance notorio y sólo hay que lamentar que se haya seguido vinculando la consulta a la condición de contribuyente (obligado tributario en el nuevo texto legal), sin que se admita que pueda ser hecha por profesionales, y que permitiría a éstos un ejercicio más preciso de su profesión.

El segundo avance en este plano asistencial de la Administración ha estado representado por la facilitación de sus propios datos a los contribuyentes mismos y por la colaboración administrativa a la hora de formular la declaración en el Impuesto más complejo, es decir, el que grave la renta de las personas físicas.

También aquí ha habido tres razones importantes que han llevado a estos tipos de asistencia. En primer lugar, la compeljidad que supuso el régimen de autoliquidación, que se extendió rápidamente por todo el sistema tributario a partir de la década de los setenta. En segundo término, el hecho de que la Administración fiscal sea la primera interesada en que los contribuyentes cumplan correctamente sus obligaciones tributarias y en que se acostumbren a una relación de confianza con las oficinas fiscales. Finalmente, el cada vez más amplio conocimiento del tráfico fiscal y sus gastos personalizados conseguido por la Administración, así como su informatización, permitía su comunicación a los contribuyentes sin mayores dificultades.

Para cerrar el círculo de esta actuación positiva (comunicación de datos y colaboración en la realización de declaraciones y autoliquidaciones) la ley debería dar unos efectos jurídicos a la misma. En efecto, actualmente el cumplimiento de las obligaciones fiscales conforme a los datos facilitados no exonera de responsabilidad a los obligados tributarios si resulta que los datos no eran correctos o no eran completos existiendo otros no faci-

litados por la Administración. Se trata, pura y simplemente, de una ayuda, una colaboración sin efectos jurídicos. Admitir una exoneración total parece excesivo, ya que el contribuyente tiene la obligación de conocer todos sus datos con exactitud. En mi opinión, la solución más equitativa sería entender que la declaración y autoliquidación hecha rigurosamente conforme a los datos facilitados por la Administración debería calificarse como una interpretación razonable de las normas. Esta calificación permitiría una rectificación al Fisco cuando apareciesen nuevos datos, sin que el ingreso complementario estuviese sujeto a sanción y sí sólo al pago de intereses de demora por la cantidad a pagar adicionalmente.

El último avance concreto es la realización por la Administración del borrador de liquidación. Se introdujo por la Ley de 2002 de reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y supone la más importante reacción contra el régimen de autoliquidación, aunque, obviamente, sea voluntaria para el contribuyente y, por tanto, deba ser objeto de solicitud por éste. Su fundamento técnico está en el conocimiento de la gran mayoría de los hechos, situaciones jurídicas y datos facilitados por terceros a través de su información permanente o de informaciones concretas y solicitadas expresamente. La cuestión aquí es la misma que vimos anteriormente: qué efectos jurídicos produce el citado borrador y qué vinculación supone para la Administración lo hecho por ella misma. Según la norma actual, ninguno. En mi opinión, ya expuesta anteriormente, debería de fijarse una efectividad mínima: sin perjuicio de que la liquidación pueda rectificarse en cualquier momento por la Administración el cumplimiento de la obligación hecho por el contribuyente de acuerdo con ella debería suponer una exoneración de responsabilidad. Lo mismo que sucede actualmente con la interpretación razonable de las normas que hace el contribuyente y que neutraliza el nacimiento de una infracción tributaria.

5. Planteamiento de un nuevo Derecho tributario: la colaboración como idea clave de un nuevo sistema en sustitución de la sujeción al Poder Tributario como aspecto político-jurídico fundamental

- a) *Esquema bilateral clásico (acreedor-deudor) y sistema actual (carácter básico de la colaboración con la Administración)*

El Derecho tributario clásico se ha estructurado, como hemos apuntado, sobre un esquema jurídico-político que ha llegado hasta nuestros días con bastante claridad y después de haber recibido el efecto beneficioso de una doctrina jurídica cada vez más extendida:

a) El tributo es, funcionalmente, una obligación legal que nace de la realización de un hecho concreto denominado hecho imponible.

b) A diferencia de otras obligaciones legales, la tributaria va acompañada de numerosas prestaciones de hacer (deberes) del propio contribuyente y de terceros.

c) El incumplimiento de la obligación tributaria y de los deberes es sancionado dentro de un ordenamiento sancionatorio completo (infracciones y sanciones tributarias, delitos y penas).

d) Las garantías de la obligación no son ya sólo ni principalmente las patrimoniales tradicionales (preferencia frente a otros acreedores, hipoteca legal tácita, sujeción de bienes a cualquier que sea su poseedor, etc.), sino la extensión de la responsabilidad a otros sujetos distintos del contribuyente llamados responsables tributarios, cuyo denominador común es que no son contribuyentes ni han realizado el hecho generador de la obligación.

Este esquema es lógico en un planteamiento clásico acreedor-deudor y en el que el papel de éste es el de un mero sujeto pasivo. Debe realizar, únicamente, las prestaciones materiales (pago) y formales (declaración y prueba) que corresponden a un sujeto pasivo, a un obligado.

El principalismo constitucional que antes hemos elogiado ha incidido sobre este cuadro de manera muy positiva para la justicia tributaria; pero no lo ha hecho, ni podía hacerlo, sobre el esquema a que nos acabamos de referir.

Hoy, en nuestros días, el obligado tributario (utilizando este concepto en su sentido más amplio) dista mucho de ser un sujeto pasivo en el sentido clásico. Es un agente fiscal activo: retiene cantidades del contribuyente y las ingresa en el Tesoro, facilita una información esencial al tiempo que realiza esta retención e ingreso, traslada jurídicamente el impuesto a los sujetos con los que tiene relaciones económicas, facilita información sobre terceros fuera de las retenciones en la forma exigida por las normas o cuando le es pedida singularmente por la Administración, etc.

La actividad y las prestaciones de los obligados tributarios resultan esenciales para el funcionamiento de los sistemas tributarios de nuestros días. Sistemas complejos en los que el número de contribuyentes, hechos imponibles y actos administrativo-tributarios se cuentan por millones. En definitiva, no se puede pensar el funcionamiento de un sistema tributario moderno sin la colaboración de millones, también, de obligados tributarios que, además de lo que es propio y genuino de su condición de contribuyentes (declaración y pago de sus obligaciones dinerarias), realizan una gestión tributaria plural y continuada. Sin ella, sin esta colaboración formidable, no se podría mantener una gestión fiscal como la que se lleva

a cabo en los Estados modernos cualquiera que fuese el grado de dotación de las Administraciones Públicas.

- b) *Respuesta del ordenamiento español: homogeneización de situaciones en torno a la figura de obligado tributario y utilización parcial del concepto de colaboración social. Críticas y soluciones alternativas*

El ordenamiento fiscal español no ha tenido conciencia del fenómeno que describimos y menos aún a partir de la nueva Ley General Tributaria. De una parte, el concepto de obligado tributario unifica en cuanto a consideración jurídica y exigencia de responsabilidad al deudor propiamente dicho (contribuyente) y a otros sujetos que realizan funciones de colaboración (sustituto, retenedor, obligados a repercutir, responsables, etc.). Mi opinión es que debería de establecerse una diferenciación más nítida, ya que las situaciones subjetivas y su fundamentación política y jurídica son muy distintas. No es lo mismo un deudor que ha manifestado la capacidad económica que exige la Constitución para que alguien pueda ser gravado que un sujeto que debe realizar funciones de colaboración con la Administración que teóricamente podría hacerlas ella. Creo que en este plano de la responsabilidad debería romperse esta unificación subjetiva aun en el caso de que debiera sancionarse cualquier incumplimiento del colaborador.

En relación con la colaboración social, la nueva Ley General Tributaria confunde la que deben realizar los ciudadanos (que es una auténtica colaboración social) con la que deben llevar a cabo las instituciones y organizaciones representativas de sectores laborales, empresariales y profesionales, que es una colaboración corporativa. De cualquier manera, ésta no excluye a aquélla, que, como acabamos de decir, es la verdadera colaboración social tanto por su carácter directo como por su generalidad, dado que se extiende coactivamente a todos los ciudadanos.

La conclusión en este apartado es que la responsabilidad del deudor debe ser distinta de la del colaborador; éste, como hemos dicho, es un agente que coadyuva de manera esencial con la Administración sin que haya un precepto constitucional que le obligue a realizar las prestaciones de hacer continuas e importantes que realiza, a diferencia del deudor tributario, en el que tal imperativo constitucional sí existe, dada la manifestación de capacidad económica que realiza el contribuyente. El incumplimiento del deudor constituye una infracción y debe ser objeto, normalmente, de una sanción. El de un colaborador debería dar lugar a una rectificación de su comportamiento y a un restablecimiento patrimonial del acreedor, pero no necesariamente a una sanción, salvo que haya habido una conducta dolosa.

Hay que reconocer, no obstante, que la solución que se propone parte de un planteamiento estrictamente teórico y que, siendo válido, podría llevarnos a una desagregación de las situaciones tributarias que podría afectar a la necesaria celeridad de la gestión. Más concretamente, en este nuevo planteamiento y soluciones que se pretenden deben primar la situación y la cualidad de colaborador. Un sujeto con este título debería no sólo realizar las prestaciones que le exigiese la norma tributaria, sino, también, aquellas otras de información que la Administración le pidiese e incluso las que él mismo considerase conveniente facilitarle en aras de una mejor gestión tributaria.

Esta cualidad de colaborador supondría la exoneración de responsabilidad del contribuyente en el caso de disconformidad entre él y la Administración salvo que aquél hubiese tenido una conducta dolosa o tuviese unos antecedentes que excluyesen la confianza de la Administración. En otras palabras, sería dar entrada al historial fiscal de los obligados tributarios en sus relaciones con la Administración.

Esta propuesta parte también de la observación de la actividad fiscal. En un plano jurídico, las relaciones tributarias se forman a través de hechos esporádicos y con una determinación temporal clara: cada hecho imponible genera una relación distinta integrada por la declaración, liquidación y pago. No hay una situación de sujeción global y es impensable que existiese. Es necesario un punto de arranque de cada situación.

Económica, política y sociológicamente la tributación es un flujo continuo que permite ver y enjuiciar la actuación del contribuyente con la perspectiva temporal que se quiera, y por ello, comprobar si su actitud de colaboración permite sustituir la aplicación de normas sancionatorias por rectificaciones del obligado de que se trate con los pagos complementarios que procedan y la compensación al acreedor por la demora en la percepción de su crédito.

La nueva Ley General Tributaria no ha hecho aportación alguna en este campo que analizamos. Al contrario. Su tipificación de las infracciones es muy amplia (16 tipos distintos) y los criterios de graduación de las sanciones están bastante lejos de lo que aquí hemos denominado como historial tributario. La única contemplación con perspectiva temporal de la actividad del contribuyente es para aplicarle la circunstancia agravante de reincidencia.

- c) *Garantías del crédito tributario: reducción del privilegio general y nuevo planteamiento de la responsabilidad por deuda tributaria ajena*

El Derecho tributario tradicional se ha caracterizado por un conjunto de figuras de garantías del crédito tributario que han supuesto un impor-

tante privilegio de la Hacienda Pública en relación con otros acreedores. La incidencia de la llamada preferencia general del crédito fiscal en el tráfico jurídico ha sido objeto de críticas generalizadas. Su modernización y su incorporación a lo que denominamos nuevo Derecho tributario se ha hecho por la Ley Concursal, que entrará en vigor el próximo 1 de septiembre con una reducción importante de este privilegio y el mantenimiento de las garantías reales —principalmente la hipoteca legal tácita y la afección de bienes al pago de la deuda tributaria—.

La gran cuestión se centra en la responsabilidad por deuda tributaria ajena que es hoy la figura de garantía más importante y a la que la Ley General Tributaria de 2003 le ha añadido nuevos e importantes supuestos. Es precisamente su eficacia como mecanismo de garantía lo que ha propiciado un desarrollo de ella en las últimas décadas y en nuestros días.

El problema, no obstante, no está en su utilidad para el Fisco (que es indiscutible) y sí en las situaciones de injusticia que su aplicación origina. Si el tributo termina pagándolo el responsable por insolvencia del contribuyente o por las dificultades que ofrece el ejercicio de la acción de regreso nos encontraremos con que el contribuyente no ha pagado el tributo (no obstante ser él quien ha manifestado la capacidad económica objeto de gravamen) y sí lo ha hecho un tercero, el responsable, que no ha exteriorizado capacidad alguna y que, sin embargo, se ve incidido nada menos que con una deuda tributaria ajena. Si la responsabilidad es debida por un ilícito del responsable sucede que si paga el contribuyente la infracción de aquél (del responsable), queda sin sanción. No terminan aquí las disfunciones y, lo que es más grave, las injusticias a que conduce esta figura de la responsabilidad por deuda tributaria ajena.

La nueva Ley General Tributaria no ha sabido afrontar esta importante cuestión; por el contrario, ha añadido nuevos supuestos de responsabilidad y ha agravado otros casos que han pasado a ser de responsabilidad solidaria cuando la jurisprudencia anterior calificaba a tal responsabilidad de subsidiaria.

También aquí queda plantado un reto importante para el nuevo Derecho tributario. Hay que huir de esta figura cómoda y eficaz, sin duda, y preguntarse si la ordenación puede hacerse de forma diversa. En mi opinión, sí. Nada impide que el contribuyente tenga que hacer frente siempre a su obligación, como es lógico y el principio constitucional de capacidad económica exige; y al mismo tiempo, que el responsable sea sancionado de forma proporcional a la cuantía de la obligación tributaria de que se trate y considerando las muy diversas circunstancias de culpabilidad que afloran en estos supuestos.

6. Una justicia tributaria rápida además de certera

Como es bien sabido, las controversias fiscales se cuentan todos los años por miles y el retraso en su resolución es considerable. Si la justicia tardía es siempre negativa, en el campo fiscal perjudica, además, en muchos casos, la toma de decisiones económicas que demanda, cuanto antes, saber a qué atenerse.

La nueva Ley General Tributaria ha dado un paso positivo en este aspecto con la posibilidad de que los Tribunales Económico-Administrativos puedan actuar de forma unipersonal y el establecimiento de un procedimiento abreviado ante ellos. Es evidente que estas medidas aumentarán la capacidad de respuesta de estos tribunales. Creo, no obstante, que la medida es muy limitada en relación con las necesidades existentes, los miles de reclamaciones pendientes y, en definitiva, uno de los grandes desafíos que tiene hoy planteados la fiscalidad en España: decidir las muy numerosas reclamaciones y recursos que tienen presentados los contribuyentes y dar contestación a una amplia demanda de justicia para innumerables casos concretos. En definitiva, una Administración tributaria moderna debe ser una máquina certera y rápida.

La nueva Ley General Tributaria mantiene la reclamación económico-administrativa obligatoria. La conveniencia o no de este recurso previo que impide pasar inmediatamente a la vía contencioso-administrativa es un tema de debate ya clásico en nuestra literatura jurídica. Probablemente las razones argumentadas por los defensores de la reclamación previa tengan la justificación de que la Administración debe tener la oportunidad de rectificar sus propios actos tributarios antes de acudir a la vía judicial.

De cualquier manera, las necesidades van mucho más allá de este planteamiento y no serían resueltas con acudir directa o inmediatamente a los tribunales. Hay que establecer un sistema que se caracterice por una base subjetiva muy amplia, por una capacidad de decisión de pretensiones muy extendida y por las notas de sencillez y claridad. En mi opinión, debería establecerse en nuestro ordenamiento el arbitraje tributario con los rasgos propios de todo arbitraje: decisión de pretensiones, imparcialidad y no incardinación en el Poder Judicial, además de las notas también propias de esta técnica de decisión de controversias como la celeridad de las actuaciones y la sencillez del procedimiento.

Nada impide tal establecimiento para hacer frente al volumen elevadísimo de controversias que hoy tenemos. Esta figura tendría que ajustarse a las siguientes prescripciones:

a) Debe ser arbitraje obligatorio. Normalmente esta figura decisoria tiene un carácter voluntario, siendo necesario el acuerdo o la aceptación de las partes. Pero esta voluntariedad es esencial a diferencia de las tres

notas indicadas anteriormente (decisión de pretensiones, imparcialidad y no incardinación en el Poder Judicial). El arbitraje voluntario regulado por la reciente Ley de esta figura no es un mecanismo ideal para la solución de las controversias tributarias numerosas y crecientes que se presentan en las relaciones de los contribuyentes con la Administración.

b) El arbitraje sería unipersonal, siempre pensando en la solución del mayor número de pretensiones posible. Los árbitros serían elegidos por concurso público de manera que quedase garantizada su idoneidad jurídico-fiscal e imparcialidad. Debería de tratarse de personas que quedasen incorporadas a la estructura funcionarial del Estado con la consideración de inamovibles lo que garantizaría su independencia.

c) A este arbitraje se someterían aquellos actos tributarios que por su menor complejidad pudieran encontrar solución a través de un procedimiento sencillo que permitiese la máxima celeridad: valoraciones, notificaciones, aplicación de módulos, cumplimiento de obligaciones censales, deberes tributarios (facturación y registro), motivación de los actos, prescripción, etc. A esta relación podría añadirse las controversias sobre asuntos de pequeña cuantía que, cualquiera que sea la materia sobre la que versen deberían poder resolverse a través del procedimiento arbitral que aquí se propugna. Estos tipos de actos originan una conflictividad muy extendida que podría encontrar un cauce de solución sencillo y rápido en el mecanismo arbitral que propugnamos.

Por otra parte, el Derecho tributario tiene asumida (y así lo ha recogido la nueva Ley General Tributaria) la doctrina que puede considerarse como correcta en materia de carga de la prueba: corresponde a quien haga valer su derecho. Es cierto que en el Derecho tributario hay, como ya indicamos, presunciones *iuris tantum*, pero son supuestos limitados. La gran mayoría de los hechos que son objeto de conflicto deben ser probados por las partes (Administración y contribuyentes). Esta doctrina asumida vendría también a facilitar de manera notable el desarrollo del arbitraje.

d) El establecimiento de un arbitraje tributario no lesiona el principio de tutela judicial efectiva. No tiene por qué hacerlo. Contra el laudo se admitiría un recurso de anulación, por motivos tasados ante el Juez de lo contencioso, cuya sentencia pondría fin al proceso.