

PROCEDIMIENTOS Y MÉTODOS DE COMPROBACIÓN TRIBUTARIA A LA LUZ DE LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES*

Juan José Ferreiro Lapatza
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Barcelona

SUMARIO:

1. Introducción. Comprobación, capacidad económica y legalidad.
2. Capacidad y legalidad: forfetización de bases y cuotas.
3. Capacidad y legalidad: ficciones y presunciones.
4. La intervención de los particulares en la gestión de los tributos.
5. Los deberes de colaboración e información.

1.- Introducción. Comprobación, capacidad económica y legalidad.

El art. 31 de la Constitución Española coloca en la base del Ordenamiento Tributario español dos principios comunes a todo Estado de Derecho: el principio de legalidad y el principio de capacidad económica.

El análisis doctrinal de estos dos principios ha incidido fundamentalmente en el momento de su aplicación al establecimiento de los tributos: todo tributo ha de ser establecido mediante Ley y debe responder en la configuración del hecho imponible y en la determinación de los sujetos pasivos, en general, a la capacidad económica de los ciudadanos.

* Trabajo redactado sobre la base de la conferencia pronunciada por el autor en el «Encuentro sobre los procedimientos de comprobación en Europa», en la ciudad de Bolonia (Italia), en el mes de junio de 1992.

Me parece, sin embargo, necesario insistir en la necesidad de profundizar en el examen de ambos principios también en relación con un momento posterior: el momento de la aplicación de un tributo ya establecido.

Pues el principio de capacidad presenta también, como veremos enseguida, exigencias, a nuestro juicio inexcusables en cuanto al procedimiento de aplicación de los tributos en general y, en especial, en cuanto a los procedimientos elegidos para la determinación de las bases que corresponden a tales hechos.

Y el principio de legalidad afecta no sólo a la obligación de pagar el tributo sino también, al menos en la Constitución Española, a los otros deberes y obligaciones (fundamentalmente deberes de información y colaboración) que la acompañan.

Por lo demás ni los procedimientos elegidos para la determinación de hechos y bases ni las facultades reconocidas a la Administración para hacer efectiva la aplicación de los tributos pueden desconocer, claro está, los derechos reconocidos por la Constitución a los ciudadanos.

Unos derechos que si bien pueden ser analizados de forma aislada han de ser en todo momento considerados como reflejo del estado de libertad que caracteriza al ciudadano frente al súbdito y cuya garantía constituye el fin último y fundamental de toda Constitución democrática.

Un estado de libertad que exige, ante todo, en las mutuas relaciones entre ciudadanos y Administración que derivan de la aplicación de los tributos, una situación de igualdad en cuanto ambos, Administración y contribuyentes actúan, como dice el art. 103 de la Constitución Española refiriéndose a la Administración, «con sometimiento pleno a la Ley y al Derecho».

Una situación de igualdad que ha de ser respetada, sobre todo, en las posibles controversias que puedan surgir entre Administración y ciudadanos; de modo que la Ley no puede colocar nunca, desde luego, a éstos en una situación de indefensión ante la Administración, ni puede colocar tampoco, siquiera, en planos desiguales a Administración y ciudadanos en sus actuaciones ante los Tribunales que deban decidir tales controversias. Pues tanto las

situaciones de indefensión como las de desigualdad atacan el derecho a una tutela judicial efectiva reconocido por el art. 24 de la Constitución Española.

El esquema así dibujado por la Constitución ha sido aplicado en España, desde 1978, con un desigual grado de fidelidad al texto constitucional.

Estas páginas tienen por objeto resaltar los problemas fundamentales que en esta aplicación se han presentado, la forma en que se han resuelto y la forma en que, quizás y en mi opinión, deberían resolverse.

2.- Capacidad y legalidad: forfetización de bases y cuotas.

El principio constitucional de capacidad quiere que el legislador elija, en general, como hecho imponible de los distintos tributos un hecho que revele una cierta capacidad económica en quien lo realiza. Y que elija para cuantificar el tributo una base imponible que revele también esta capacidad.

El procedimiento de determinación de la base más fiel al principio de capacidad es, sin duda, aquél que exige la medición directa de la base: valor, renta, ventas, etc.

Pero este modo de determinación de la base no puede ser aplicado en todos los casos cuando se trata de impuestos masivos como el IRPF o el IVA.

Los costes de recaudación, las posibilidades de la Administración, la excesiva presión fiscal indirecta sobre los ciudadanos, imponen la utilización de métodos forfetarios para determinar las rentas o ventas de profesionales y pequeñas empresas.

A mi juicio tales métodos transforman los impuestos a los que se aplican en impuestos no sobre rentas o ventas reales sino sobre rentas o ventas medias potenciales.

La constitucionalidad o inconstitucionalidad de la forfetización debe ser, en consecuencia, juzgada no desde la perspectiva de la constitucionalidad o inconstitucionalidad de un método de cuantificación, sino desde la perspectiva

de la constitucionalidad o inconstitucionalidad de un impuesto sobre rentas o ventas medias potenciales y no sobre ventas o rentas reales.

Siempre en mi opinión, el principio de capacidad económica no se puede oponer a la existencia de tal tipo de impuestos. Impuestos sobre magnitudes o valores medios o potenciales que conjugan, por el contrario, las exigencias del principio de capacidad con las de una acción posible, eficaz y económica de la Administración y con la de una mínima intervención en la esfera de los particulares propiciada siempre desde la óptica de la libertad individual. Valores todos ellos, eficacia, economicidad, no ingerencia, que se ven reflejados también en el texto constitucional.

Valores que se unen a la certeza y claridad, es decir, a la seguridad jurídica, que tales tributos normalmente incorporan y a las virtudes que, ya desde el punto de vista estrictamente económico, se le han reconocido siempre en cuanto que, tales impuestos sobre magnitudes medias priman al empresario diligente y perjudican al que no lo es.

La constitucionalidad de un tributo sobre valores medios inserto en el seno del IRPF o el IVA sólo puede cuestionarse, en nuestro sentir, si con ellos resulta gravemente lesionada la igualdad general y básica que debe existir entre los sometidos al tributo por valores reales y los sometidos al tributo por valores medios.

La igualdad básica y general entre estos dos grupos de contribuyentes no puede evitar la existencia de casos concretos en los que la forfetización suponga un cierto alejamiento de las reglas de igualdad y capacidad.

Tales casos concretos son inevitables en la aplicación de toda norma jurídica y no invalidan por sí solos el sistema.

Pero aunque esto sea así, pueden y deben ser evitados, en aras de una más rigurosa aplicación de tales principios, reconociendo a los particulares sujetos al tributo un derecho de opción entre el gravamen por valores medios y el gravamen por valores reales aplicando claro está, en cada caso, el procedimiento previsto para la fijación de hechos y bases y para la liquidación del tributo.

Esto es lo que sucede en España en los dos tributos cuya regulación prevé la utilización masiva del sistema de forfetización («estimación objetiva singular»), el IRPF y el IVA: en todo caso los sujetos pasivos pueden renunciar al sistema forfetario y optar por la determinación directa de sus bases.

En este sentido y en este punto la fidelidad del legislador español a la Constitución es total.

El alejamiento en este punto del texto constitucional discurre, en mi opinión, por otra vía.

La consideración del sistema forfetario como un procedimiento de determinación de bases y cuotas y no como la sustitución de un impuesto sobre valores reales por un impuesto sobre valores medios permite dejar la regulación de tales «procedimientos» en manos del reglamento y los arranca de las manos de la Ley, que en la actualidad se limita a autorizar el *forfait* y a encomendar a la Administración su normativa concreta.

La consideración del sistema forfetario como sustitución de un gravamen sobre valores reales por un gravamen sobre valores medios debe devolver al Parlamento su competencia en esta materia conforme a un principio, el de legalidad, que impide la atribución de poderes al ejecutivo que debiliten la seguridad jurídica de los ciudadanos y, por lo tanto, su libertad.

3.- Capacidad y legalidad: ficciones y presunciones.

He dicho hace un momento que el legislador puede establecer sistemas de forfetización de bases y cuotas sin violentar los principios constitucionales de capacidad económica y de legalidad.

Por el contrario, entiendo que cuando el legislador, con el fin de facilitar las tareas de la Administración en cuanto a la comprobación de los hechos realizados y de las bases que a tales hechos corresponden, utiliza una ficción jurídica que sustituye la verdad real por la verdad normativa coincida o no con aquélla; o utiliza una presunción *iuris et de iure* que da por cierto un hecho, se haya realizado o no, a partir de otro que sí se ha realizado, ..., entiendo, digo, que

cuando el legislador utiliza ficciones o presunciones *iuris et de iure* contraviene no sólo el principio de igualdad y de capacidad, sino también el principio de legalidad y el derecho a una tutela judicial efectiva.

Pues tal utilización posibilita el gravamen de hechos no realizados y, por tanto, el gravamen de capacidades económicas inexistentes; posibilita el gravamen de hechos distintos al hecho imponible tipificado por la Ley y, al hacer imponible la alegación ante los Tribunales de los hechos realmente producidos, coloca al ciudadano en una situación de absoluta indefensión.

La utilización de presunciones *iuris tantum* posibilita, por el contrario, la alegación de la verdad real frente a la verdad normativa; pero, aún así, coloca al ciudadano en una situación de clara desventaja frente a la Administración en sus controversias ante los Tribunales y es contrario también, por tanto, al derecho a una tutela efectiva de Jueces y Tribunales.

El ordenamiento tributario español está plagado de ficciones y presunciones. Así, por citar algunos entre los innumerables ejemplos que podrían ponerse, el precio de venta de acciones en ventas realizadas fuera de Bolsa es el de cotización en Bolsa aquel día; así, se presume, sin posibilidad de prueba en contrario, que el empresario ha realizado la correspondiente retención en el sueldo que paga a sus empleados; así, se presume, aún admitiendo una difícil prueba en contra, que el prestamista recibe siempre un interés por su préstamo; etc.

Sin embargo, ni la doctrina ni los Tribunales se han planteado con firmeza un juicio constitucional de estas figuras jurídicas tan profusamente utilizadas, como acabo de decir, por el legislador español.

Un juicio que, en mi opinión, debe conducir a la desaparición de las ficciones y de las presunciones *iuris et de iure* de la normativa que regula los tributos y a la utilización de las presunciones *iuris tantum* únicamente como medio de prueba en los procedimientos de comprobación concretos y singulares referidos a hechos y sujetos determinados. Al modo en que se utilizan, en general, en el resto del ordenamiento y, en particular, en los procedimientos de imputación de ilícitos a personas determinadas.

4.- La intervención de los particulares en la gestión de los tributos.

Las necesidades de una Administración siempre falta de medios personales y materiales, y la existencia de tributos de aplicación masiva tales como el IRPF y el IVA ha llevado al ordenamiento español, como a otros ordenamientos, a la utilización generalizada de procedimientos de intermediación en la gestión de los tributos que ofrecen como figuras más representativas la del sustituto en los impuestos sobre la renta y la del contribuyente con derecho de repercusión en los impuestos indirectos (el IVA, fundamentalmente).

El sustituto está obligado a realizar una «retención en la fuente» respecto a las rentas que paga (rentas del trabajo o del capital) y a ingresar las cantidades retenidas en el Tesoro.

El contribuyente con derecho a repercusión está obligado a pagar un tributo propio y está obligado a la repercusión de tal tributo sobre sus clientes.

El sustituto está obligado a determinar los hechos imposables realizados y las bases que corresponden a tales hechos. Pero es el contribuyente sustituido el que realiza el hecho imponible que revela en él la capacidad económica que el tributo quiere gravar.

La Ley tributaria, al menos en el derecho español, se ocupa de regular las obligaciones del sustituto en sus relaciones con la Hacienda; pero abandona las relaciones entre contribuyente y sustituto y las controversias entre ellos, dejándolas sometidas, en esencia, a las normas de derecho privado que disciplinan, en general, las relaciones entre particulares.

Parece claro, sin embargo, que el principio constitucional de capacidad económica quiere que el tributo en estos casos sea pagado, en los términos queridos por la Ley, por el contribuyente sustituido y no por el sustituto.

Por ello, entiendo, las normas tributarias deberían proporcionar al sustituto poderes similares a los que ostenta la Administración frente a los contribuyentes y debería proporcionar al contribuyente garantías similares a las que proporciona el ordenamiento a los obligados frente a la Administración.

No se trata, claro está, de convertir una relación entre particulares en una relación de Derecho público.

Se trata de proporcionar a contribuyentes y sustitutos la posibilidad de requerir a la Administración para que realice ella la determinación de hechos, bases y cuotas que normalmente ha de realizar el sustituto. Y de proporcionar a la determinación así realizada unas vías de ejecución, siquiera con la necesaria intervención de la autoridad judicial, similares en su efectividad a las vías de ejecución administrativa.

Pues el Estado, entiendo, no puede, a la luz del principio de capacidad, utilizar al sustituto para facilitar sus tareas y remitir después las relaciones entre éste y el contribuyente a las normas de Derecho privado como si en estas relaciones no estuviera presente también el interés público que requiere que los tributos sean pagados por aquéllos que revelan con la obtención de la renta la capacidad económica que el tributo quiere gravar.

El principio de capacidad económica, insisto, y el interés público ligado a las funciones que el sustituto cumple en el sistema tributario (entre ellas la de determinación de hechos, bases y cuotas) no sólo justifican sino que reclaman una especial protección de la relación sustituto-sustituído y la presencia en ella cuando sea precisa de la Administración, de tal modo que garanticen no sólo el pago del sustituto al Fisco sino también el efectivo gravamen, vía retención o, en defecto de ella, repercusión, del contribuyente sustituido.

Análogas consideraciones podemos hacer, *mutatis mutandi*, en torno al contribuyente con derecho a repercusión cuya figura paradigmática se encuentra en quienes están obligados a pagar el IVA y están obligados después a repercutirlo sobre sus clientes.

El procedimiento de determinación de hechos, bases y cuotas; de liquidación y de recaudación se agota en estos casos en relación con el empresario contribuyente.

Pero no es la capacidad económica del empresario contribuyente lo que la Ley quiere gravar. La Ley quiere gravar la capacidad económica de los consumidores.

Por eso la Ley no debe conformarse con obligar al contribuyente a repercutir el tributo. Debe regular también un procedimiento efectivo que garantice, con la presencia de la Administración cuando sea preciso, la conformidad a la Ley de la determinación hecha por el contribuyente y su cobro efectivo y con todas las garantías de legalidad, al cliente repercutido.

Los esquemas de intervención administrativa que antes vimos podían aplicarse a la relación contribuyente-sustituto pueden aquí aplicarse de nuevo.

Sólo con la presencia de la Administración y una especial protección del crédito del contribuyente frente a aquéllos que deben soportar la repercusión el ordenamiento garantiza adecuadamente los fines del tributo y protege adecuadamente a aquellos particulares que se ven obligados por Ley a realizar las tareas de determinación, liquidación y recaudación que, en línea de principio, debería realizar el Estado.

5.- Los deberes de colaboración e información.

El artículo 31 C.E. establece el principio de legalidad tributaria referido no sólo a la obligación de pago del tributo sino también a las otras prestaciones personales (obligaciones de declarar, deberes de colaboración e información) que acompañan a tal obligación o, más en general, facilitan a la Administración financiera la efectiva aplicación de los tributos. «Sólo», dice en efecto este artículo, «podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la Ley».

La necesidad de que sea la Ley la que fije las prestaciones personales que sirven a la aplicación de los tributos es una garantía de la seguridad jurídica de los ciudadanos y, por tanto, de su libertad.

Con este fin de garantía la Ley debe identificar suficientemente los deberes formales de carácter tributario que se concretan en una prestación personal.

El problema se traslada así a la forma en que la Ley puede y debe identificar tales prestaciones.

El problema no presenta, a nuestro juicio, graves dificultades en cuanto a las declaraciones a presentar, de modo generalizado, por los distintos sujetos, sean o no sujetos pasivos de una concreta obligación tributaria.

Tales declaraciones son fácilmente identificables por la Ley, sea ésta una Ley General, sea ésta la Ley propia de cada tributo.

El legislador ha de tener en cuenta respecto a ellas, únicamente, que el deber de declarar se fundamenta en el deber de contribuir y que, por lo tanto, los datos que en ellas se piden han de tener, según el termino acuñado por la legislación española «trascendencia tributaria». Es decir, han de servir, de forma directa o indirecta, para la aplicación efectiva de un tributo.

El problema se complica cuando la Ley no ordena ella misma la presentación de declaraciones sino que autoriza a la Administración para requerir de los ciudadanos cuantos datos, antecedentes o informes con trascendencia tributaria considere oportunos y necesarios.

Una autorización así concebida, sin otros límites, concede, como por desgracia hace el art. 111 LGT en España, a la Administración un margen de discrecionalidad incompatible con el principio de legalidad, pues no identifica suficientemente los deberes que impone a los ciudadanos; e incompatible asimismo con las mínimas exigencias de seguridad jurídica y de libertad.

Para compatibilizar tales requerimientos, sin duda en alguna medida necesarios para la efectiva aplicación de los tributos, con los principios de legalidad, seguridad jurídica y libertad es preciso, a mi juicio, limitar el margen de discrecionalidad administrativa con una delimitación, hecha por la Ley, mucho más precisa de las características de los datos que puedan solicitarse.

Estos no sólo han de tener una trascendencia tributaria cierta y directa; deben referirse a hechos; deben ser imputables o estar imputados a un sujeto determinado; han de ser fiables y deben radicar en un soporte material; han de estar en posesión del sujeto requerido, bien porque éste tenga la obligación de

conservarlos, bien porque su posesión conste de hecho a la Administración (Cfr., en la doctrina: López Martínez: «Los deberes de información tributaria»; Mantero Sáenz: «Procedimiento de la inspección tributaria»; Palao Taboada: «La potestad de obtención de información de la Administración Tributaria y sus límites»).

Por lo demás, es claro que las potestades reconocidas por la Ley a la Administración para la determinación de hechos o bases no pueden vulnerar la esfera de libertad esencial del individuo ni los derechos fundamentales que, como reflejo de ese círculo esencial de libertad, reconoce la Constitución a los ciudadanos.

No se puede, sin embargo, trazar una línea clara, objetiva y apriorística entre los poderes concedidos a la Administración para hacer efectivo el deber constitucional de contribuir y los derechos fundamentales. Depende del caso concreto y de la intensidad con que la sociedad perciba en cada momento la necesidad de salvaguardar los derechos de la Comunidad y del individuo. Resulta únicamente claro y generalmente admitido que los poderes de la Administración no pueden anular los derechos fundamentales y sólo pueden limitarlos con un respeto riguroso a la debida proporcionalidad entre estos límites y los fines de interés general que justifican tales poderes.

De acuerdo con estas pautas generales, el legislador y los tribunales españoles han centrado su atención, con no demasiado empeño hasta ahora ciertamente, en marcar los límites entre derecho de los ciudadanos y poderes de la Administración en relación, fundamentalmente, con el secreto bancario, como garantía del derecho a la intimidad, en el derecho a no autoinculparse y en el secreto profesional.

Mientras el legislador (Cfr. art. 111 LGT) ha garantizado, a mi juicio suficiente y razonablemente (tras una fuerte presión, es cierto, de los Colegios profesionales) el secreto profesional, los Tribunales ordinarios primero (Cfr. STS de 29 de julio de 1983) y el Tribunal Constitucional después (S. de 26 de febrero de 1984) han negado cualquier relación general del secreto bancario con la intimidad personal protegida por la Constitución, si bien han dejado abierta la puerta para considerar tal relación en ciertos casos cuando los datos solicitados puedan ser equivalentes a una «biografía personal en números» y se pida, además, una justificación pormenorizada de las operaciones realizadas.

El Tribunal Constitucional ha rechazado en fin, a mi juicio con una contundencia injustificada, la posibilidad de negar datos a la Administración financiera sobre la base del derecho a no declarar contra sí mismo en una importantísima y, a mi juicio, muy desafortunada Sentencia (de 26 de abril de 1990) en la que se parte de la, para mi, inadmisibles premisa general de que el deber de contribuir colocaría a los ciudadanos «más allá del genérico sometimiento a la Constitución y al resto del Ordenamiento jurídico que el art. 9.1 de la norma fundamental impone».

Tal afirmación es incompatible con un Estado de Derecho en el que (Cfr.: Sánchez Serrano: «los españoles ¿súbditos fiscales?») ningún ciudadano está obligado a ir más allá de lo que la Constitución y la Ley genéricamente le exijan y en el que la idea de una relación tributaria como relación de poder ha de ser apartada y sustituida por la idea de una relación entre Administración y contribuyente sometidos ambos, en un plano de igualdad, plenamente a la Ley y al Derecho.

La desafortunada afirmación del Tribunal Constitucional marca en mi sentir como ninguna otra, dada la alta institución que la sostiene, el débil impulso democrático que todavía late en la joven democracia española.

Reforzar este impulso para que tales afirmaciones no se repitan es deber de todos, mucho más importante aún que el propio deber de contribuir a la financiación de las cargas públicas.

BIBLIOGRAFÍA

López Martínez, J.: *Los deberes de información tributaria*, I.E.F., Marcial Pons, Madrid, 1992.

Mantero Sáenz, A.: *Procedimiento de la inspección tributaria*, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1981.

Palao Taboada, C.: «La potestad de obtención de información de la Administración tributaria y sus límites», en *Gaceta Fiscal*, nº 45. 1987.

Sánchez Serrano, L.: «Los españoles, ¿súbditos fiscales?», en *Impuestos*, nºs 8 y 9, 1992.