

SABERES

Revista de estudios jurídicos, económicos y sociales

VOLUMEN 3 ~ AÑO 2005

Separata



LOS DERECHOS DE LOS CIUDADANOS EN EL ORDENAMIENTO TRIBUTARIO ESPAÑOL

David Carrión Morillo



UNIVERSIDAD ALFONSO X EL SABIO
Facultad de Estudios Sociales
Villanueva de la Cañada

© David Carrión Morillo

© Universidad Alfonso X el Sabio
Avda. de la Universidad,1
28691 Villanueva de la Cañada (Madrid, España)

Saberes, vol. 3, 2005

ISSN: 1695-6311

No está permitida la reproducción total o parcial de este artículo ni su almacenamiento o transmisión, ya sea electrónico, químico, mecánico, por fotocopia u otros métodos, sin permiso previo por escrito de los titulares de los derechos.

LOS DERECHOS DE LOS CIUDADANOS EN EL ORDENAMIENTO TRIBUTARIO ESPAÑOL

David Carrión Morillo*

RESUMEN: La toma de conciencia, por parte de la Administración española, de la protección de los derechos de los ciudadanos en el ordenamiento tributario ha llevado mucho tiempo. Este proceso ha sido lento, arduo y, a menudo, ineficaz. La Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, supone una importante mejora en este terreno.

PALABRAS CLAVE: Administración, ordenamiento tributario, derechos.

SUMARIO: 1. Introducción. 2. Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías del Contribuyente. 3. Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. 4. Derechos y garantías de los obligados tributarios. 5. Consejo para la Defensa del Contribuyente. 6. Reflexión final.

1. Introducción

* Doctor en Derecho. Abogado. Profesor de la Facultad de Estudios Sociales de la Universidad Alfonso X el Sabio.

A lo largo del siglo XX hemos asistido al aumento imparable del poder de la Administración. Paralelamente se ha extendido la importancia y amplitud de las funciones de los administradores, de tal forma que “el mayor peligro –según Friedrich A. Hayek- para la libertad proviene, hoy en día, de aquellas personas más indispensables y poderosas en el gobierno moderno, es decir, de los eficientes y expertos administradores, preocupados exclusivamente con lo que consideran el bien público”.¹ La cita expone un grave peligro para la libertad de los individuos y pone de manifiesto la necesidad de restringir el poder de los administradores. La Ley, entonces, va a delimitar el poder de la Administración, evitando la tiranía o el despotismo de los burócratas, como indicó L. Von Mises:

“No es conveniente criticar la pedantesca observancia por el burócrata de rígidas reglas y reglamentos. Tales reglas son indispensables para que la Administración pública no se escape de las manos de los altos funcionarios y degeneren en la soberanía de empleados subordinados. Esos son, además, los únicos medios para hacer que la ley prevalezca en la conducción de los asuntos públicos y para proteger al ciudadano contra la arbitrariedad despótica”.²

La Ley, creada por un gobierno democrático, por un lado, delimita el poder de los administradores, y, por otro, protege la libertad de los ciudadanos. En España, en la actualidad, la legislación³ administrativa se encarga de ejercer esa doble

¹ *Los Fundamentos de la Libertad*, Madrid, Unión Editorial, 1975, pág. 290.

² *Burocracia*, Madrid, Unión Editorial, 1974, págs. 161-162.

³ Según Bruno Leoni, “deberíamos rechazar la legislación siempre que:

a/ se utilice meramente como un medio de someter minorías, tratándolas como perdedores y,

b/ sea posible que los individuos alcancen sus propios objetivos sin depender de la decisión de un grupo y sin coartar realmente a ninguna otra persona para que

función: “el Derecho Administrativo no es un Derecho privilegiado. Junto a los privilegios, en más y en menos, que componen el estatuto singular de las Administraciones Públicas existe todo un cuadro de garantías (para los ciudadanos), que tiende a perfilar una situación de equilibrio”.⁴ La Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común de 26 de noviembre de 1992, establecía, por ejemplo, una serie de derechos de los ciudadanos frente a la Administración. Esto no bastaba.

2. Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías del Contribuyente

Las garantías administrativas no eran suficiente, pues el ordenamiento tributario tenía entidad propia, con profusión de normas fiscales y extensión de las competencias tributarias a distintas administraciones: Agencia Estatal de la Administración Tributaria, Comunidades Autónomas, Ayuntamientos... Por ello, era indispensable concretar los derechos y garantías de los ciudadanos en el ámbito fiscal. Así, se aprueba la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías del Contribuyente. En la Conferencia Técnica del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (C.I.A.T.), celebrada en Sevilla, en 2001, Salvador Ruiz Gallud⁵ resumió sus características, señalando que “dicha Ley estableció un nuevo marco de relaciones entre la Administración tributaria y los contribuyentes,

haga lo que nunca haría sin esa coacción”. *La libertad y la Ley*, Madrid, Unión Editorial, 1974, pág. 230.

⁴ Eduardo García de Enterría y Tomás Ramón Fernández, *Curso de Derecho Administrativo I*, Madrid, Civitas, 1994, pág. 57.

⁵ Exdirector de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

en el que éstos pasan a ocupar una posición destacada como sujetos de derechos. Como medio de favorecer su cumplimiento voluntario, en justa contrapartida a sus obligaciones de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas, se produce un reequilibrio entre las potestades públicas, que a partir de la promulgación de esta Ley pasan a estar condicionadas al respecto de los derechos de los contribuyentes y al cumplimiento por parte de la Administración de sus obligaciones”.⁶

Si bien esta ley ha significado un hito dentro de la normativa tributaria española, necesitó de un desarrollo posterior, al no estar adaptadas muchas otras normas fiscales a los derechos del contribuyente que esta ley garantizaba. Para mitigar esos desajustes en la legislación tributaria, se aprobaron normas tales como el Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero, que desarrollaba parcialmente la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente. Esta nueva norma sólo significó una adecuación al sistema tributario de algunas garantías del contribuyente, pero no fue definitiva, como más tarde se comprobó.

3. Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria

Desde la aplicación de la antigua Ley General Tributaria, Ley 230/1963, de 28 de diciembre, modificada por la Ley 10/1985, de 26 de abril, de modificación parcial de la Ley General Tributaria, existían, en el sistema tributario español, varias lagunas, vacíos y dudas que habían ido apareciendo con el transcurso de los años. Pese a las reformas, parecía necesario aprobar una nueva Ley General Tributaria que regulase con

⁶ VV.AA., *La Administración Tributaria al servicio del ciudadano*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2003, pág. 25.

eficacia las nuevas situaciones que se habían ido manifestando en las relaciones de los ciudadanos con la Administración tributaria. Ese clamor termina con la aparición de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria,⁷ que está actualmente en vigor.

Los principales objetivos de la nueva LGT se indican en su exposición de motivos:

- reforzar las garantías de los contribuyentes y la seguridad jurídica
- impulsar la unificación de criterios en la actuación administrativa
- modernizar los procedimientos tributarios
- establecer mecanismos que refuercen la lucha contra el fraude y el control tributario
- disminuir los litigios en materia tributaria

Como resulta evidente, la nueva LGT destaca, en primer lugar, que uno de sus objetivos fundamentales es el reforzar las garantías de los contribuyentes (sujetos pasivos de la relación tributaria) y la seguridad jurídica. Además, ese fortalecimiento de los derechos de los contribuyentes no supone, en ningún caso, eliminar la necesidad de obtener la mayor eficacia en el empleo de los controles tributarios; por ello, también se recoge en la exposición de motivos esta cuestión, fundamental entre los objetivos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

La nueva LGT cambia la terminología utilizada, pues el concepto de contribuyente se transforma en el concepto de obligado tributario. En consecuencia, el artículo 35.1 establece concretamente que “son obligados tributarios las personas físicas

⁷ En lo sucesivo, la nueva LGT.

o jurídicas y las entidades a las que la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias”. Por tanto, la definición de obligado tributario amplía ostensiblemente el radio de acción del contribuyente, como inmediatamente va a concretar el punto 2 del artículo 35, que enumera los principales obligados tributarios:

- a) Los contribuyentes.
- b) Los sustitutos del contribuyente.
- c) Los obligados a realizar pagos fraccionados.
- d) Los retenedores.
- e) Los obligados a practicar ingresos a cuenta.
- f) Los obligados a repercutir.
- g) Los obligados a soportar la repercusión.
- h) Los obligados a soportar la retención.
- i) Los obligados a soportar los ingresos a cuenta.
- j) Los sucesores.
- k) Los beneficiarios de supuestos de exención, devolución o bonificaciones tributarias, cuando no tengan la condición de sujetos pasivos.

En los artículos siguientes de la nueva LGT se va a precisar, uno por uno, el contenido y los límites de los obligados tributarios que detallaba el artículo 35.2, materializando uno de los objetivos esenciales que se recogían en su exposición de motivos: la seguridad jurídica. Esto queda fuera del campo de análisis de este artículo, por lo que se debe comenzar, sin más dilación, el examen de la cuestión primordial del mismo, los derechos y garantías, que, curiosamente, se señalaba, como objetivo de la nueva LGT, en el mismo lugar de la exposición de motivos que la seguridad jurídica.

4. Derechos y garantías de los obligados tributarios

Los derechos y garantías de los obligados tributarios se recogen en el artículo 34 de la nueva LGT.⁸ En concreto, son los siguientes:

- a) Derecho a ser informado y asistido por la Administración tributaria sobre el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Este derecho, que es uno de los más importantes, se puede concretar de varias formas, entre ellas, las siguientes:

- A través de la página web de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, <http://www.aeat.es/>; en la que se puede encontrar desde la publicación de los textos actualizados de las normas tributarias hasta remisión de comunicaciones. También, los ciudadanos tienen a su disposición los programas informáticos para confeccionar las diferentes declaraciones.
- Uso de las nuevas tecnologías. Es posible, incluso, presentar los modelos de las distintas declaraciones vía Internet. Existen servicios automáticos telefónicos de información para aclarar las posibles dudas que tenga cualquier ciudadano. Probablemente, esta es la punta de lanza de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, con innumerables mejoras y una inversión mayúscula. ¿Por qué la Administración hace tan gran esfuerzo en este apartado? S. Segarra Tormo ha elaborado una respuesta

⁸ Los derechos y garantías señalados en este artículo sustituyen a los que recogía el artículo 3 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías del Contribuyente.

muy creíble: “no existe ningún otro ámbito administrativo donde se produzca un contacto tan masivo, frecuente, estrecho y complejo como en el tributario. Es este cúmulo de propiedades de la relación tributaria el que explica que las Administraciones fiscales sean las más necesitadas de instrumentos que faciliten su función, y que por ello deban recurrir sistemáticamente al auxilio de las últimas tecnologías”.⁹

- Formular consultas tributarias escritas y solicitar acuerdos previos de valoración. Estas consultas tributarias tienen dos características fundamentalmente: una, es que la Administración tributaria tiene un plazo de seis meses para contestar por escrito la consulta desde su presentación y, la otra, es que la contestación de la consulta tributaria escrita tiene efectos vinculantes para la propia Administración. Los acuerdos previos de valoración, según César Albiñana, “pueden ser considerados como una modalidad singular de las consultas tributarias”.¹⁰

- b) Derecho a obtener, en los términos previstos en esta ley, las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo y las devoluciones de ingresos indebidos que procedan, con abono del interés de demora previsto en el artículo 26 de esta ley, sin necesidad de efectuar requerimiento al efecto.

El punto 6 del artículo 26 define, por tanto, el interés de demora: “el interés legal del dinero vigente a lo largo del período en el que aquél resulte exigible, incrementado en un 25 por ciento, salvo que la Ley de Presupuestos Generales del Estado establezca

⁹ VV.AA., *La Administración Tributaria al servicio del ciudadano*, pág. 101.

¹⁰ “Las consultas tributarias y la unidad de criterio de la Administración tributaria”, *Boletín del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid*, n.º 29, 2004, pág. 212.

otro diferente”. En la práctica, es la Ley de Presupuestos Generales del Estado de cada año la que fija el interés de demora. Esta figura no ha dejado de ser polémica desde su inclusión en la antigua Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria. La reciente regulación del interés de demora tributario en el artículo 26 de la nueva LGT, no ha despejado, del todo, las dudas que planteaba tan controvertido término. Fernando Jiménez Martín lo ha plasmado, al señalar que “llama especialmente la atención la ilimitada exigencia de intereses de demora en supuestos de anulaciones parciales de liquidaciones tributarias, la procedencia del interés en los supuestos de resoluciones extemporáneas de expedientes de aplazamiento y fraccionamiento del pago y la omisión en la concreción de un plazo para la resolución de procedimientos judiciales a efectos de inexigir al demandante intereses de demora por el tiempo excedido”.¹¹

- c) Derecho a ser reembolsado, en la forma fijada en esta ley, del coste de los avales y otras garantías aportados para suspender la ejecución de un acto o para aplazar o fraccionar el pago de una deuda, si dicho acto o deuda es declarado total o parcialmente improcedente por sentencia o resolución administrativa firme, con abono del interés legal sin necesidad de efectuar requerimiento al efecto, así como a la reducción proporcional de la garantía aportada en los supuestos de estimación parcial del recurso o de la reclamación interpuesta.

- d) Derecho a utilizar las lenguas oficiales en el territorio de su comunidad autónoma, de acuerdo con lo previsto en el ordenamiento jurídico.

¹¹ “El interés de demora en la nueva Ley General Tributaria”, *Boletín del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid*, n.º 28, 2004, pág. 134.

Este derecho ha sido reconocido, por vez primera en la legislación tributaria, en la nueva LGT.

- e) Derecho a conocer el estado de tramitación de los procedimientos en los que sea parte.
- f) Derecho a conocer la identidad de las autoridades y personal al servicio de la Administración tributaria bajo cuya responsabilidad se tramitan las actuaciones y procedimientos tributarios en los que tenga la condición de interesado.

Ambos derechos incrementan la transparencia y fortalecen la seguridad jurídica de los procedimientos tributarios, ofreciendo más garantías al obligado tributario.

- g) Derecho a solicitar certificación y copia de las declaraciones por él presentadas, así como derecho a obtener copia sellada de los documentos presentados ante la Administración, siempre que la aporten junto a los originales para su cotejo, y derecho a la devolución de los originales de dichos documentos, en el caso de que no deban obrar en el expediente.

Este es un derecho que tiene una clara influencia de otros ámbitos del ordenamiento jurídico (indudablemente, administrativo) y una larga tradición en la que se venía aplicando (no sólo en nuestro Derecho), pero, al final, se consagra de manera concreta en la nueva LGT.

- h) Derecho a no aportar aquellos documentos ya presentados por ellos mismos y que se encuentren en poder de la

Administración actuante, siempre que el obligado tributario indique el día y procedimiento en el que los presentó.

Muchas veces, el obligado tributario renuncia a este derecho, en aras de conseguir una mayor rapidez en los procedimientos tributarios, prefiriendo aportar de nuevo los documentos ya presentados.

- i) Derecho, en los términos legalmente previstos, al carácter reservado de los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria, que sólo podrán ser utilizados para la aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada y para la imposición de sanciones, sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros, salvo en los supuestos previstos en las leyes.

La protección dispensada, por este derecho, al obligado tributario está inspirada en la normativa de protección de datos española.

- j) Derecho a ser tratado con el debido respeto y consideración por el personal al servicio de la Administración tributaria.
- k) Derecho a que las actuaciones de la Administración tributaria que requieran su intervención se lleven a cabo en la forma que le resulte menos gravosa, siempre que ello no perjudique el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.
- l) Derecho a formular alegaciones y a aportar documentos que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente propuesta de resolución.

Estos tres derechos son de difícil determinación, esto es, ¿cuál es el debido respeto? ¿Se llevan a cabo, verdaderamente, las actuaciones de la Administración tributaria de la forma menos gravosa para el obligado tributario? ¿Son tenidas en cuenta las alegaciones del obligado tributario siempre? Hay que abstenerse de contestar las preguntas planteadas, pero habría que hacer una profunda reflexión, no tanto desde el lado del obligado tributario como desde la Administración tributaria.

m) Derecho a ser oído en el trámite de audiencia, en los términos previstos en esta ley.

Este derecho cuenta con una historia antiquísima que proviene del derecho procesal propiamente dicho, que lo definió con exactitud por primera vez.

n) Derecho a ser informado de los valores de los bienes inmuebles que vayan a ser objeto de adquisición o transmisión.

Con la inclusión de este derecho, se pretende dotar de mayor seguridad jurídica a todos los procedimientos de valoración fiscal de inmuebles, dando la posibilidad, a los obligados tributarios, de conocer el valor fiscal de cualquier bien inmueble español que vaya a ser objeto de adquisición o transmisión.

ñ) Derecho a ser informado, al inicio de las actuaciones de comprobación o inspección sobre la naturaleza y alcance de las mismas, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones y a que las mismas se desarrollen en los plazos previstos en esta ley.

- o) Derecho al reconocimiento de los beneficios o regímenes fiscales que resulten aplicables.
- p) Derecho a formular quejas y sugerencias en relación con el funcionamiento de la Administración tributaria.

Estas quejas y sugerencias se canalizan a través del Consejo para la Defensa del Contribuyente. Ambos derechos han sido introducidos en el ordenamientos tributario, por primera vez, a través de la nueva LGT.

- q) Derecho a que las manifestaciones con relevancia tributaria de los obligados se recojan en las diligencias extendidas en los procedimientos tributarios.
- r) Derecho de los obligados a presentar ante la Administración tributaria la documentación que estimen conveniente y que pueda ser relevante para la resolución del procedimiento tributario que se esté desarrollando.

Estos derechos son novedad de la nueva LGT.

- s) Derecho a obtener copia a su costa de los documentos que integren el expediente administrativo en el trámite de puesta de manifiesto del mismo en los términos previstos en esta ley.

Este derecho podrá ejercitarse en cualquier momento en el procedimiento de apremio, como recoge textualmente el propio artículo 34.

5. Consejo para la Defensa del Contribuyente

La nueva LGT señala, en su artículo 34.2, la importancia del Consejo para la Defensa del Contribuyente, integrado en el Ministerio de Hacienda, que “velará por la efectividad de los derechos de los obligados tributarios, atenderá las quejas que se produzcan por la aplicación del sistema tributario que realizan los órganos del Estado y efectuará las sugerencias y propuestas pertinentes, en la forma y con los efectos que reglamentariamente se determinen”.

El Consejo para la Defensa del Contribuyente fue creado por el Real Decreto 2458/1996, de 2 de diciembre, con el propósito de dotar de mayor protección a los ciudadanos en sus relaciones tributarias. Está creado a imagen y semejanza del Defensor del Pueblo, siendo una concreción de éste en el ordenamiento tributario. Pese a ello, por ser tan cercana su creación en la normativa tributaria, aún no se ha desarrollado del todo, y la eficacia del mismo es relativa, al no poder sufrir la comparación con la arraigada institución democrática que le sirvió de modelo.

6. Reflexión final

A comienzos del siglo XXI se observa el vigor de la Administración aún con asombro pero, por fortuna para la libertad individual, se están poniendo límites al crecimiento del Poder¹². Es irrenunciable la existencia de la Ley y el recurso a los

¹² El Poder es insaciable, así que se ha llegado a la contradicción de que la propia democracia extiende los derechos del Poder, debilitando las garantías individuales.

tribunales de justicia en su caso, aunque hay que continuar recorriendo el camino de los derechos y garantías de los obligados tributarios porque su meta es la libertad de los ciudadanos. El artículo 34 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, ha supuesto un importante avance que se va a notar en los próximos años. Sin embargo, no hay que olvidar que el camino hacia la libertad es muy largo y, en el futuro, deberá protegerse todavía más a los ciudadanos frente al poder de la Administración tributaria.

Véase Bertrand de Jouvenel, *Sobre el Poder. Historia natural de su crecimiento*, Madrid, Unión Editorial, 1998.

