

LIBERTAD Y FISCALIDAD

(Lección con motivo de un premio universitario)

En Retórica un “oximoron” es la combinación en una misma estructura sintáctica de dos palabras o expresiones de significado opuesto que originan un nuevo sentido; y, como ejemplo, se cita “un silencio atronador”. Posiblemente, tratar de libertad y fiscalidad, notando que las copulativas unen y las disyuntivas separan, sería incurrir en un oximoron de modo que el nuevo sentido llevaría a admitir la “coactividad consentida” que es lo mismo que la libertad social que admite la fiscalidad coactiva como mal inevitable.

a) Sobre la fiscalidad, por muy elemental que sea la aproximación, es inevitable recordar que se comprende no sólo la recaudación impositiva, desde luego coactiva, sino también la realización de los Gastos Públicos, tanto porque se financian con las contribuciones (“Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos...”, art. 31.1 CE) de los obligados a pagarlas, como porque no todos los gastos públicos realizados tienen el respaldo social ni en su destino ni en su cuantía; y, también, los Presupuestos que son la previsión de ingresos y gastos públicos en la que se manifiesta la política económica del sector público, lo que significa imponer medidas de expansión o de contracción, mayor o menor gasto corriente o de inversión, y un déficit más o menos elevado.

Al respecto, para muchos, esta consideración de la fiscalidad traslada a tiempos de enseñanza universitaria. Unos recordarán cómo se pasaba de los actos de los hombres, involuntarios, a los actos humanos, voluntarios, y cómo en los actos humanos se consideraba “económica” la actividad en la que, para la satisfacción de necesidades, se emplea medios escasos, de uso alternativo y excluyente, de modo que si hay medios suficientes y si el uso de un medio impide el de otro y el destino para un fin excluye que pueda servir para otro. La economía, en fin, es la ciencia de la escasez.

Pero, siguiendo con el recuerdo escolar, cuando a la actividad económica del Sector Público se añadía la nota de la coactividad, se entraba en el ámbito de la Hacienda Pública, que, en los Ingresos públicos, admite diversas gamas de coactividad en su establecimiento y exigencia (precios privados, precios cuasiprivados, precios públicos, precios políticos, tasas, contribuciones especiales, exacciones, impuestos), precisamente en relación directa con la necesidad colectiva a satisfacer (casi nula en los precios privados, total en los impuestos); y que en los Gastos públicos, incluye desde los efectivos, con contraprestación, a los de transferencia, sin ella, pero existiendo coactividad en todos, aunque sólo sea por la necesidad de asunción por los contribuyentes. En este sentido ya se avisaba que en la Elección Pública”, no hay ningún paquete de medidas -Presupuestos- que agrade a todos, de forma que el elegido, aún en la parte no satisfactoria del paquete, se impone, aún democráticamente, a todos.

En la, en aquellos tiempos, inevitable lección 2ª de todas las nuevas materias (Tratamientos científicos de la Hacienda) a estudiar, se advertía de la coactividad incluso en aquellas teorías que encontraban el fundamento de la Economía Financiera del Sector Público, en una consideración liberal y puramente económica, desde los fisiócratas a la teoría del cambio (Adam Smith, Mc Culloch, Bastiat, Schözer y Thiers), a la teoría del consumo (J.B. Say) y a la teoría de la producción (List, Wagner, Von

Stein) a las teorías socialistas de la Hacienda (Robertus, Henry George, Leon Bourgois) hasta llegar al intervencionismo (Keynes, Wikcsell, Jeze, Satmp, Mirdal), a la Hacienda planificadora (Shonfield, Milton Gilbert) y a la síntesis neoclásica (Colin Clark, Friedman, Hayek). Y, así, el alumnado comprendía que más que voluntariedad en la acción fiscal del Estado lo que hay es asunción inevitable de costes.

b) En la búsqueda de la libertad, parece inevitable, recordar la reflexión del filósofo que recordaba el trabajo que tenía, las amenazas sufridas, su obligada emigración a Francia, a América, dejando a su familia: “Mi vida, los hechos de mi vida, se habían realizado sin mí, sin mi intervención. Yo los había presenciado, pero en ningún momento provocado. Me pregunto, entonces ¿Quién, pues, o qué era la causa de esa vida que, siendo mía, no era mía? Lo curioso era que todos esos acontecimientos pertenecían a mi vida, pero no habían sido provocados por mí, es decir, no eran míos. Entonces, por un lado, mi vida me pertenece, pero, por otro lado, no me pertenece, no es mía, puesto que su contenido viene, en cada caso, producido y causado por algo ajeno a mi voluntad. Sólo encontraba una solución para entender la vida: algo o alguien distinto de mí hace mi vida y me la entrega” (García Morente). Así, libremente, encontró a Dios.

Y, habría que considerar si el Derecho nos ayuda para preservar nuestra libertad en nuestra obligada inmersión fiscal. Si los hechos que realizamos, nuestros actos, por acción u omisión, dependen de nuestra voluntad, las normas jurídicas, posiblemente, aceptarán que sea como queremos. O no. Porque todo tiene sus límites.

Sin entrar en la consideración de los preceptos constitucionales que se refiere a la libertad y a las libertades, conviene recordar preceptos básicos que regulan la libertad en las relaciones con trascendencia tributaria de los contribuyentes. El artículo 6.2 del Código civil, dice: “La exclusión voluntaria de la ley aplicable y la renuncia de los derechos en ella reconocidos sólo serán válidas cuando no contraríen el interés o el orden público o no perjudiquen a terceros”. Y el artículo 1255 del Código civil dice: “Los contratantes pueden establecer los pactos, cláusulas y condiciones que tengan por conveniente, siempre que no sean contrarios a las leyes, a la moral, ni al orden público”. Por su parte, la Ley General Tributaria, en su artículo 17.5, establece: Los elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares, que no producirán efectos ante la Administración, sin perjuicio de las consecuencias jurídico-privadas”.

Y en esta introducción a la materia no se puede olvidar aquellas pintorescas exposiciones de los profesores que tenían que explicar los efectos de los impuestos: “Los impuestos se pagan o no se pagan. Si se pagan, se reduce la propia renta y con ella el patrimonio. Si no se pagan, la Administración puede exigir su importe con exigencia de intereses de demora y, en su caso, imposición de sanciones. Ante los impuestos se producen conductas humanas razonables y lícitas para evitar la percusión y la incidencia del gravamen que van desde la remoción a la traslación. También cabe eludir la tributación lícitamente mediante economías de opción. Pero no lo es la evasión mediante ocultación, ni el fraude de ley aplicando una ley que no es la procedente”.

LA COACTIVIDAD INDIRECTA (de las palabras)

Al estudiar la coactividad en la fiscalidad se puede enfocar la consideración respecto de la actuación de la Administración, como institución que, al servicio de todos y pagada

por todos, tiene encomendada la administración de la Hacienda que es de todos; o respecto de las actuaciones de la Administración mediante sus empleados públicos.

En el primer enfoque, se trata de contrastar el “servicio fiscal” con los principios que deben ordenarlo: proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales, asegurando el respeto de los derechos y garantías de los contribuyentes. También se podría considerar el “servicio fiscal” a la vista de los principios establecidos respecto del derecho a una buena Administración según el artículo 41 de la Carta de Derechos Fundamentales de la UE (7.12.2000), establece: “1. Toda persona tiene derecho a que las instituciones, órganos y organismos de la Unión traten sus asuntos imparcial y equitativamente y dentro de un plazo razonable”. En ambos casos se trata de considerar desde la planificación y realización del control tributario hasta el respeto a los plazos, a los requisitos procedimentales, a las garantías de los administrados.

El enfoque referido a la actuación de los empleados públicos en la aplicación de los tributos exige atender tanto a los incentivos en la consecución de objetivos prestablecidos y al fundamento y conveniencia de estos mismos, como a las causas por las que los tribunales anulan las actuaciones de los servidores públicos que, como la Administración en la que sirven, están sometidos a la ley y al Derecho y deben actuar según los principios de buena fe y de confianza legítima (art. 3 Ley 40/2015, LRSP)

Dada la ocasión y el acto en que se produce esta exposición se considera más adecuado enfocar las reflexiones que sigue a una muestra significativa de lo que no se suele tratar en los estudios sobre la coactividad de la fiscalidad, a veces limitados a la vía de apremio o a la ejecución forzosa subsidiaria. A continuación, se reproducen y se comentan brevemente determinados preceptos que, al regular los tributos, afectan a la libertad de acción o de interpretación de los administrados tributarios.

1. Las opciones

Puede ser interesante señalar que el título de estas reflexiones vino determinado por el asunto tributario que, en los días en que se pidió un título, en mayo de 2021, era comentario general entre tributaristas y en los medios de comunicación: la opción por la tributación conjunta o separada de los miembros de unidades familiares en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se iba a convertir en tributación separada obligatoria.

Era inevitable recordar lo ocurrido muchos años antes. En los trabajos de la reforma del sistema tributario (verano de 1977 a primavera de 1978), en los siete funcionarios que formaban el grupo de trabajo, era mayoría la formación económica (a la excepción, señalando siempre límites jurídicos, se le apodó “la garlopa legislativa” y quedó excluido de la gratificación que se dio por la dedicación en días festivos y sin vacaciones durante diez meses). Las “economías de escala” determinaron que se estableciera la obligada tributación conjunta como la que realizaba la justicia fiscal en la familia. Y se encontró, además, un precepto de la LGT/1963 (art. 34) que ya establecía que, cuando dos o más personas participan en la realización del hecho imponible, todos tenían la condición de sujeto pasivo.

Hasta tal punto se reforzó la tributación conjunta obligatoria que en la Ley 44/1978 se incluyó un precepto (“La armonía conyugal por la vía de lo fiscal”, según se bautizó por “la garlopa”, que también dio nombre a la “plusvalía del muerto”, otra novedad de la ley, que hacía tributar al causante o al donante por la plusvalía disfrutada en vida o hasta la transmisión) por el que, en caso de autoliquidaciones separadas de los miembros de la unidad familiar, la Administración de oficio, debía practicar una liquidación según las normas de la tributación conjunta obligatoria a la vista de los datos de las autoliquidaciones presentadas.

Un matrimonio del noreste tributó por el IRPF/1979 mediante dos autoliquidaciones separadas. La Administración aplicó el precepto, Reclamaron. Perdieron. Recurrieron. Hasta que diez años después, cuando ya estaban separados o divorciados los que fueron cónyuges, el TC, sin efectos retroactivos, declaró inconstitucional la tributación conjunta obligatoria y ordenó que se aprobara una nueva ley que diera la opción a los miembros de las unidades familiares para tributar de forma conjunta o separada. Así se reguló en la Ley 20/1989 y, además, en la aplicación de la opción, la Administración y los tribunales decidieron que después de concluido el plazo de presentación de autoliquidaciones por el IRPF, no se podía cambiar la opción elegida por los miembros de la unidad familiar.

No se podía cambiar la opción ni al concluir una regularización tributaria por comprobación o liquidación, aunque es evidente que la autoliquidación no es más que una propuesta obligada de tributación, como lo es el acta de inspección, y que el único acto con presunción de legalidad (art. 8 LGT/1963) es la liquidación administrativa. Tampoco se podía cambiar la opción al tiempo de la prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria mediante liquidación (art. 66.a) LGT) aunque esa circunstancia convertía la autoliquidación en definitiva (art. 120 LGT/1963). Tampoco cuando hubieran cambiado esencialmente las circunstancias que determinaran la tributación procedente. No se admite ninguna forma de modificar la opción, salvo para los no declarantes en plazo que pueden decidir al presentar la autoliquidación o al tiempo de la regularización tributaria por una investigación al tiempo de que se practicara la liquidación correspondiente. Con la LGT/1963 no hubo ninguna esperanza para la libertad de decidir sobre la opción ni siquiera antes de que actuara la Administración determinando la obligación tributaria ajustada a la LIRPF.

- La LGT/2003 cerró expresamente las puertas con su artículo 119.3: “Las opciones que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración no podrán rectificarse con posterioridad a ese momento, salvo que la rectificación se presente en el período reglamentario de declaración”.

El rigor en la aplicación de ese precepto que, afectaba a muchas opciones así reguladas en las normas tributarias, como la referida a la imputación temporal de rentas en las operaciones a plazos o con precio aplazado (cf. art. 14 LIRPF), determinó el señalamiento de deficiencias normativas. Por ejemplo: declaración -art. 119 LGT- no es lo mismo que autoliquidación -art. 120 LGT- ni mucho menos que declaración-liquidación (art. 164 Uno 6º LIVA) cuyo contenido no coincide con esos otros documentos (en el IVA la autoliquidación -en las operaciones gravadas: aplicar el tipo a la base imponible- se practica operación por operación y la declaración-liquidación periódica no determina la cuota devengada, sino la deuda a pagar como resultante de la diferencia entre cuotas devengadas y soportadas deducibles en el período de

declaración-liquidación); o exigencias interpretativas: la referencia a “ejercitar, solicitar o renunciar” debe limitar la aplicación de la norma sólo a las opciones en las que expresamente se regulara así.

Por otra parte, la complicada regulación inventada para: permitir la autoliquidación complementaria para ingresar más o reducir la cantidad a deducir o devolver (art. 122 LGT) y dificultar mediante un procedimiento especial de rectificación de autoliquidaciones (art. 120.3 LGT) cuando se trata de reducir el ingreso o aumentar el importe a deducir o a devolver, ha abierto un portillo que ha llevado a los tribunales a permitir que, aún en caso de opción ejercitada en declaración, sea posible cambiarla cuando la Administración mediante liquidación en otro período por el mismo concepto tributario hubiera cambiado las circunstancias determinantes de la tributación. Un portillo para la libertad de decisión personal. Dentro de unos límites.

2. El régimen especial de reestructuración de empresas

Una vía indirecta de coactividad fiscal se pone de manifiesto cuando un precepto regula un aspecto de la tributación, pero al incluir una concreción lo hace de tal manera que resulta contraria a la previsión que se pretendía concretar.

- Dice el artículo 89.2 LIS: “No se aplicará el régimen establecido en el presente capítulo cuando a operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal. En particular, el régimen no se aplicará cuando la operación no se efectúa por motivos económicos válidos, tales como la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación, sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal”.

Considerando lo así regulado parece que se dan tres saltos conceptuales sin fundamento lógico alguno. Además de la dificultad de “probar” cuando el fraude o la evasión es “el principal objetivo” de una reestructuración de empresas, que no es un régimen de incentivo, ni de beneficio tributarios, sino de diferimiento de tributación, no es menor la tarea de descubrir qué es un motivo “válido” a diferencia de un motivo “inválido” o “nulo” si no se va más allá de un motivo que por sí mismo hace irrealizable la operación o que impide reconocer su existencia y efectos. Por otra parte, concretar señalando que un motivo económico válido es la reestructuración o racionalización de las actividades, no hace que cualquier otro motivo sea inválido. La exclusión del régimen especial exige la prueba de la evasión (evitar una tributación que debería producirse; a diferencia de la elusión en la que no existe ese “debería”) o del fraude (maquinación para dificultar o impedir que se descubra un incumplimiento de la ley) y, aplicando el precepto, esos serían los únicos motivos económicos “no válidos”.

Pero el precepto aún se aleja más de la primera regulación cuando concluye considerando que no es un motivo económico válido la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal. Se pasa así del fraude o evasión a la menor tributación -ventaja fiscal- lícita y consecuencia de la aplicación de la ley. No parece que se puede considerar razonablemente que conseguir una “ventaja fiscal” se pueda identificar como fraude o evasión como principal objetivo de la operación. Sería suficiente considerar el elemento subjetivo del fraude o de la evasión para no poder identificar esas intenciones con la de conseguir una ventaja fiscal válida, lícita y no prohibida; sin perjuicio de que, además,

no se dice qué es una “ventaja fiscal”. Si el diferimiento en la tributación es una ventaja fiscal, desde luego no es fraude ni evasión.

Desde luego, así, con esa utilización espuria del lenguaje se actúa coactivamente sobre la libertad de decidir razonablemente. Otra cosa es comprobar cuáles son los criterios de la Administración para considerar que hay o no hay motivos económicos válidos. Lo que es otra forma de coacción fiscal indirecta.

3. La obligación de retener

La historia de esta manifestación de la coactividad indirecta de la fiscalidad se remonta a 1979, primer año de aplicación del IRPF según la reforma del sistema tributario. Fue un año fiscalmente duro para la Hacienda y para los contribuyentes porque la supresión de los cinco impuestos “reales”, “de producto” (IRTP, IRC, IAEI y las Contribuciones Urbana y Rústica y Pecuaria), definitivos, pero “a restar” (sin devolución del exceso) de la cuota de los impuestos generales -personales- sobre la renta de las personas físicas y de las personas jurídicas, determinó un vacío de caja que impediría hacer efectivos los gastos corrientes. Las retenciones establecidas (pagos a cuenta de los nuevos impuestos sobre la renta) establecidas no eran suficientes para suplir aquellos tributos en los que se sostenía la recaudación del antiguo sistema y hubo que adelantar el pago del tributo anterior (IGRPF) y regular un anticipo del que se pagaría después. En los años sucesivos se regularizó la afluencia de ingresos en tiempo y cuantía bastante.

Aunque el debate en el grupo de reforma y la decisión fueron anteriores, ese incidente avisó de lo que no se había tenido en cuenta y, en parte, dio la razón a los que consideraron conveniente establecer porcentajes distintos de retención según naturaleza y cuantía de la renta percibida, frente a “la garlopa legislativa” que defendía el porcentaje único no gravoso (5%). Y en la explicación fiscal se consideró que las retenciones cumplieran tres funciones: disponer de ingresos corrientes durante el año antes de la tributación por los impuestos personales (que se pagaban en el año después de aquél en que se obtuvo la renta), controlar la percepción de rentas e introducir un grado elevado de ilusión financiera. En esto último se llegó a tal nivel que, hasta nuestros días, son muchísimos los que se alegran de que su autoliquidación resulte “a devolver”, es decir: que durante el año anterior han pagado más del tributo que les correspondía, han pagado por anticipado y la devolución resultante no será antes de seis meses después del final del año de obtención de renta. Si se considera que resulta “a devolver” a dos de cada tres declarantes por el IRPF y que los no obligados a declarar no suelen hacer presentar declaración para poder obtener así la devolución de retenciones que soportaron y que pudiera corresponderles, más que de ilusión en los contribuyentes parece un buen negocio fiscal.

Pues fue, precisamente, por la obligación de retener por lo que se planteó, al iniciarse los años ochenta del siglo pasado, una seria cuestión fiscal. En tierras castellanas un letrado se negó a retener y a que se le retuviera al tiempo de pagar o percibir ingresos profesionales. Su argumento tenía fundamento legal: la retención (entre administrados) no es una obligación tributaria porque ni se retiene el impuesto (sino una cantidad a cuenta del impuesto aún no devengado ni liquidado, y muchas veces excesiva) ni los particulares pueden determinar y exigir deudas tributarias. Llegó a ver estimada su pretensión en primera instancia. Pero ahí se acabó la cuestión; y ha habido que esperar a la LGT/2003 para ver reguladas las obligaciones tributarias entre particulares, la

consideración de obligado tributario y la obligación de retener y a soportar las retenciones (arts. 23 y 24 y 35, 37 y 38 LGT). En medio de tan amplio margen de tiempo se reguló también la obligación de hacer “ingresos a cuenta” cuando la renta no se pagaba en dinero o, en su caso, en las imputaciones de renta no satisfecha.

Esa regulación de las retenciones involucraba, al menos a tres elementos subjetivos: el obligado a retener y a ingresar la retención; el obligado a soportar la retención; y la Administración, que debía recibir el ingreso de lo que debería haber sido retenido y que debía controlar el exacto cumplimiento de la obligación de retener e ingresar, además de porque es una obligación tributaria, porque los importes retenidos se restan de la cuota líquida para obtener la cuota diferencial al tiempo de autoliquidar el impuesto personal correspondiente (IRPF, IS y el IRNR, si procede). Por ese motivo, en la regulación de las retenciones se incluyó la previsión legal que permite al obligado a soportar la retención no sólo a declarar el importe íntegro de la renta percibida (no el importe después de la retención), sino también, al tiempo de autoliquidar el impuesto que le correspondiera, a restar el importe de la retención que debió haber soportado, aunque no hubiera sido así. Era lógico que así se regulara puesto que, si el obligado a soportar la retención no restara la no soportada y, en cambio, la Administración pudiera exigirle ese importe a quien pagó la renta sin retención o en menos importe que el establecido, la Administración obtendría un enriquecimiento injusto. Los tribunales, en especial y reiteradamente en tierras del sudeste, denunciaron esta práctica y corrigieron ese efecto fiscal. No se debería regularizar la situación tributaria del retenedor sin comprobar las declaraciones y autoliquidaciones de los obligados a soportar la retención. Pero la Administración promovió una regulación legal protectora de sus intereses.

- Dice así el artículo 99.5 LIRPF: “El perceptor de rentas sobre las que deba retenerse a cuenta de este impuesto computará aquéllas por la contraprestación íntegra devengada. Cuando la retención no se hubiera practicado o lo hubiera sido por un importe inferior al debido por causa imputable exclusivamente al retenedor u obligado a ingresar a cuenta, el perceptor deducirá de la cuota la cantidad que debió ser retenida”.

Como se puede observar, la clave está en el inciso “por causa imputable exclusivamente al retenedor u obligado a ingresar a cuenta”. Si se piensa un poquito, salvo cuando el obligado a soportar la retención se hubiera opuesto a la retención de forma eficaz, la no retención o la retención inexacta será por causa exclusivamente imputable al retenedor. Ni siquiera será aplicable el inciso en el supuesto de que existiera un acuerdo de retenedor y sometido a retención para no retener o retener menos porque la causa del incumplimiento no sería “exclusivamente” la conducta de “solo” el retenedor. O lo que es lo mismo, cuando hay acuerdo entre retenedor y sometido a retención o cuando éste consigue eficazmente que no se retenga, el obligado a retener debe ingresar lo no retenido y el sometido a retención no puede deducir lo no retenido. Si es así, si la coactividad fiscal lleva a esa conclusión, algo falla. “Los dineros” son causa de males.

4. Los responsables tributarios

Nada que ver los tiempos actuales con aquellos de hace más de medio siglo en el que la recaudación tributaria era una función externa y los recaudadores eran colaboradores de la Hacienda y responsables de su gestión de cobro. Tiempos aquellos de “premio de cobranza” y de expedientes de “alcance” en las irregularidades recaudatorias. Los que siguen con asiduidad y atención la doctrina de los tribunales pueden señalar las fechas

en las que la Recaudación pasó a ser un aspecto importante a sumar a la importancia de la Gestión, esencial en los años sesenta del siglo pasado, y de la Inspección, que alcanzó su relevancia a finales los años setenta y creció y se desagregó con la fuerza de la Subinspección en los ochenta. Y, aún dentro de la Recaudación, los expertos rastreadores de la jurisprudencia, son capaces de señalar el tiempo en el que la responsabilidad tributaria alcanzó relevancia, primero, cerca de los administradores de sociedades y, desde hace poco tiempo, por considerar que se ha intentado impedir la recaudación.

Si la coactividad indirecta de la fiscalidad se puede manifestar cuando las normas obligan a una interpretación que hace más gravosa de lo que por sí misma es la tributación de los contribuyentes, es posible señalar manifestaciones de esa utilización de las leyes, desde luego, en dos aspectos de la regulación tributaria vigente.

a) La obstaculización a la recaudación

- Dice el artículo 42.2.a) LGT: “También serán responsables solidarios del pago de la deuda tributaria pendiente y, en su caso, del de las sanciones tributarias, incluidos el recargo y el interés de demora del período ejecutivo, cuando procedan, hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria, las siguientes personas o entidades: a) Las que sean causantes o colaboren en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria...”

Casi abandonado este supuesto de responsabilidad tributaria a actuaciones marginales, hace pocos años se descubrió su capacidad recaudadora y fue creciendo en su aplicación y, en consecuencia, en el número de litigios, en las novedades doctrinales y, con la rutina de tan numerosas reclamaciones y recursos, en el decaimiento de garantías, como suele ser habitual en los institutos tributarios.

Ya por sí misma la responsabilidad tributaria es un instituto discutible en su naturaleza, desde luego, si se piensa que lleva a exigir a un tercero, cualquiera que sea su capacidad económica, una deuda tributaria determinada atendiendo a la capacidad del deudor principal, también cuando se exigen intereses y recargos por retrasos en los que no ha incurrido el declarado responsable, y, con mayor gravedad, cuando la responsabilidad llega a alcanzar a la sanción por una infracción que, desde luego, el responsable no ha cometido.

Si se ha considerado que los recargos de extemporaneidad tienen un componente sancionador en su naturaleza, ni siquiera cabe duda sobre la impresentable naturaleza punitiva de la responsabilidad tributaria. Si se trata de una colaboración en una infracción lo procedente era emplear los institutos de la autoría, la complicidad, el encubrimiento o la cooperación necesaria; pero si se trata de exigir una deuda tributaria no pagada por el deudor principal, sin necesidad de que se hubiera cometido una infracción, entonces la exigencia de pago a un tercero ajeno a la causa tributaria es contraria a Derecho, sin perjuicio de que pudiera o debiera originar una corrección, como ocurre con la responsabilidad tributaria de los administradores, de hecho o de derecho, de las sociedades.

Cuando se intenta encubrir tan grave irregularidad jurídica declarando que la responsabilidad no alcanzará a las sanciones, salvo excepciones (art. 41.4 LGT), leyendo los preceptos que regulan los supuestos de responsabilidad se descubre que la excepción es la regla. Y, cuando se pretende ocultar tan grave deficiencia argumentando que la naturaleza punitiva del importe correspondiente a una sanción, que se deriva por responsabilidad tributaria desaparece como tal naturaleza punitiva y se convierte en un componente cuantitativo más de la deuda a pagar sin otro fundamento jurídico que el impago en el plazo establecido, los tribunales exigen que se reconozca el derecho del responsable el derecho a gozar de la reducción de la sanción (art. 188 LGT) por pago íntegro sin impugnación, exactamente igual que lo establecido para el sancionado.

Con estas consideraciones previas, es fácil descubrir el carácter punitivo de la responsabilidad exigida a quienes hubieran impedido o intentado impedir la actuación recaudadora de la Administración, de modo que, no existiendo causa jurídica previa para obligar a ese pago consistente en la deuda tributaria de un tercero, la exigencia sólo puede encontrar razón jurídica porque han impedido o han pretendido impedir que se cumpla ley, obstaculizando la actuación lícita y legal de la Administración. Se trata de una infracción no tipificada como tal, pero con un tratamiento y consideración que debe llevar a una interpretación y a una aplicación precisa y rigurosa de los términos legales.

Aún así, la regulación legal es deficiente y la interpretación y aplicación habitual incurre en frecuentes excesos. La primera deficiencia jurídica está no sólo en el alcance de la responsabilidad que lleva más allá de la deuda tributaria impagada a incluir recargo, intereses y, en su caso, las sanciones, correspondientes al deudor principal; sino también en que, en caso de impugnación, a diferencia de otros supuestos de responsabilidad, en este supuesto no cabe impugnar (art. 174.5 LGT) la liquidación, sino que sólo cabe hacerlo respecto del alcance global y la impugnación (art. 212.3 LGT) no tiene efectos suspensivos. Por otra parte, dado que el alcance de este supuesto de responsabilidad tiene como límite “el valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar”, parece razonable considerar que esta responsabilidad sólo se puede referir a cuando la actuación de la Administración impedida o que se ha intentado impedir sea el embargo o la enajenación.

Deficiencia también hay al referirse el precepto a “ocultación o transmisión” de bienes o derechos, “con la finalidad de impedir la actuación de la Administración”. Desde luego no hay ocultación en la transmisión (que se conoce por escritura, por documento privado, por ejercicio de titularidad a título de dueño...), tampoco la hay cuando nada se oculta ni se transmite (endeudamiento, hipoteca sobre un bien); y, desde luego, no se impide la actuación (embargo o enajenación) recaudadora de la Administración cuando existen medios materiales o jurídicos (prelación, protección jurídica de acreedores...) para que pueda actuar. La caída de derechos y garantías a la que antes se aludía se pone de manifiesto cuando se justifica la derivación de responsabilidad en la facilidad y no en el impedimento de cobro (porque es más fácil actuar sobre dinero que sobre créditos). Este juego de palabras, este uso ajeno a su sentido, es sin duda, una forma indirecta de coactividad de la fiscalidad.

b) La responsabilidad de los administradores

Aunque el artículo 43 LGT regula varios supuestos de responsabilidad de administradores, en lo que aquí interesa, conviene atender a

- Dice el artículo 43.2 LGT: “Serán responsables subsidiarios de las deudas tributarias derivadas de tributos que deban repercutirse o de cantidades que deban retenerse a trabajadores, profesionales u otros empresarios, los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas obligadas a efectuar la declaración e ingreso de tales deudas cuando, existiendo continuidad en el ejercicio de la actividad, la presentación de autoliquidaciones sin ingreso por tales conceptos tributarios sea reiterativa y pueda acreditarse que dicha presentación no obedece a una intención real de cumplir la obligación tributaria objeto de autoliquidación.

Se entenderá que existe reiteración en la presentación de autoliquidaciones cuando en un mismo año natural, de forma sucesiva o discontinua, se hayan presentado sin ingreso la mitad o más de las que corresponderían, con independencia de que se hubiese presentado solicitud de aplazamiento o fraccionamiento y de que la presentación haya sido realizada en plazo o de forma extemporánea. A estos efectos no se computarán aquellas autoliquidaciones en las que, habiendo existido solicitud de aplazamiento o fraccionamiento, se hubiese dictado resolución de concesión, salvo incumplimiento posterior de los mismos y con independencia del momento de dicho incumplimiento, no computándose, en ningún caso, aquellos que hubiesen sido concedidos con garantía debidamente formalizada.

Se considerará, a efectos de esta responsabilidad, que la presentación de las autoliquidaciones se ha realizado sin ingreso cuando, aun existiendo ingresos parciales en relación con todas o algunas de las autoliquidaciones presentadas, el importe total resultante de tales ingresos durante el año natural señalado en el segundo párrafo no supere el 25 por ciento del sumatorio de las cuotas a ingresar autoliquidadas.

Se presumirá que no existe intención real de cumplimiento de las obligaciones mencionadas en el párrafo primero, cuando se hubiesen satisfecho créditos de titularidad de terceros de vencimiento posterior a la fecha en que las obligaciones tributarias a las que se extiende la responsabilidad establecida en esta disposición se devengaron o resultaron exigibles y no preferentes a los créditos tributarios derivados de estas últimas” (ap.2 introducido en su actual redacción por la Ley 7/2012)

Posiblemente sea éste el mejor ejemplo de coactividad fiscal mediante distorsión del lenguaje. Establecidas las condiciones para incurrir en responsabilidad (reiterada presentación de autoliquidaciones sin ingreso y sin intención real de cumplir con la obligación), el mismo precepto señala que: por “reiteración” se entiende más de la mitad de las autoliquidaciones obligatorias a presentar en el año, por “sin ingreso” se debe entender no superar el 25% del obligado en el año; y que la “intención real” que se debe acreditar es presumible si se satisfacen otros créditos.

No deja de ser curioso que, después de tanta precaución, hayan seguido los litigios por otras palabras contenidas en el precepto: qué se entiende por “existiendo continuidad la actividad”; si “autoliquidaciones” (art. 120 LGT) comprende las declaraciones-liquidaciones periódicas del IVA (ya que este impuesto se autoliquidación por operación) o si comprende las declaraciones con ingreso periódicas de retenciones (en las que no existe autoliquidación ni son meras declaraciones).

Por otra parte, esas precisiones que amplían el contenido de las palabras obligan a plantear la duda: o son arbitrarias o son razonables; y, si son razonables, esa misma precisión debe servir para cualquiera otro de los preceptos del ordenamiento tributario (como serían las sanciones cuando se refieren a no ingresar o a reiteración, por ejempl). Los reguladores fiscales se olvidan de que cada palabra de un precepto añade, al menos, un significado nuevo por sí misma y también por su ubicación en la oración o en la frase. “Precisar las precisiones” es coactividad razonablemente inútil, aunque sea recaudatoriamente provechosa.

5. El conflicto en la aplicación de la norma tributaria

El desastre jurídico que se pone de manifiesto con los casos hasta aquí comentados de coactividad fiscal indirecta mediante el lenguaje, encuentra su culminación con la falsa denominación del subterfugio legal con el que se puede realizar, al fin, el principio consistente en “la mayor tributación de las posibles” que, así, quedaría tácitamente incorporado al artículo 31 de la Constitución cuando establece que todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos según su capacidad económica mediante un sistema tributario justo, progresivo y no confiscatorio. Se añadiría: “que se exigirá según el principio de la mayor tributación de las posibles”.

Todo empezó con la nefasta Ley 10/1985 de reforma de la LGT/1963 cuando, además de otros errores (impedir deducciones de gastos o cuotas en la base imponible o en la

cuota íntegra si no era mediante factura, aunque se pudiera probar la realidad de la operación, cuantía y procedencia legal; tipificar la infracción de omisión, en vez de por no declarar o hacerlo de forma falsa, inexacta, incompleta, por no ingresar en plazo, aunque no hubiera existido requerimiento previo...), que se debieron paliar en lo posible por los condicionamientos del TC cuando resolvió el recurso contra la ley, por la jurisprudencia de los tribunales o por leyes posteriores, incluyó la “interpretación económica del hecho imponible”.

La reacción de la doctrina científica tributaria y de los tribunales de Justicia (a diferencia del presupuesto de hecho que puede ser económico, técnico, jurídico, el hecho imponible, regulado por ley, tiene esa naturaleza jurídica y sólo jurídicamente se puede interpretar su regulación), llevaron a que la Ley 25/1995, diez años después, suprimiera aquel contenido y rellenara el artículo vacío con la novedad de la “simulación tributaria” (art. 16 en la LGT/2003) que, por estar supeditada al concepto y regulación civil de la “simulación” (arts. 1261 y 1274 a 1276 Cc), ha provocado otros problemas hermenéuticos por ignorancia jurídica, además de las consecuencias propias de la esquizofrenia fiscal (los efectos “exclusivamente tributarios” de la simulación tributaria conviven con la plena licitud, validez y eficacia del hecho, acto o negocio en otros ámbitos del Derecho). Y el nuevo panorama se completó con el “conflicto en la aplicación de la norma tributaria” que se regula (art. 15 LGT/2003) sin referencia a ningún “conflicto” en la aplicación de una norma, porque sólo existe un conflicto entre la realidad fáctica, jurídica y normativa y la recaudación; conflicto que se resuelve aplicando otra norma correspondiente a otra realidad consiguiendo así más recaudación.

Establece el artículo 15 LGT: “1. Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurran las siguientes circunstancias: a) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido. b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.

2. Para que la Administración tributaria pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria será necesario el previo informe favorable de la Comisión consultiva a que se refiere el artículo 159 de esta ley.

3. En las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en este artículo se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora.” (el apartado 3 modificado por Ley 34/2015)

Esa regulación se debe completar con la novedad del artículo 206 bis LGT que tipifica la infracción en los supuestos de conflicto y regula la sanción a imponer. El nuevo marco legal es sencillo: aunque no exista discusión sobre la licitud, validez y eficacia de un hecho, acto o negocio, si la Administración estima que es impropio, inusual o artificioso y considera que la tributación sería mayor si el hecho, el acto o negocio fuera otro, práctica la correspondiente liquidación por la mayor tributación resultante, exige la deuda tributaria correspondiente e instruye un expediente sancionados si considera que no se ha seguido el criterio de la Administración, a cuyo efecto se regulará reglamentariamente la publicación del criterio administrativo que hay que seguir, aunque así se desaprecie la licitud, validez y eficacia de los hechos, actos o negocios realmente producidos, queridos por sus autores y socialmente asumidos sin reservas.

No se puede pedir más. Como decía el prestidigitador manco de la televisión: No se puede hacer más lento. No más sencillo. Ni más claro. Solo, en un rincón de la sala del espectáculo,

un espectador anciano sonreía pensando que el leasing, el lease-back, el factoring, el renting, el timeshare, en el momento inicial, fueron inusuales y, para muchos, artificiosos. Y ¡resulta que eran el progreso! Todo es cosa esperar, de convivir con el mal, hasta que el Malo lo convierta en bien.

CONCLUSIÓN

Desde la primera idea que surgió en la mente antes de empezar a escribir sobre la coactividad fiscal indirecta y la libre asunción por los contribuyentes votantes de los programas políticos y de los presupuestos anuales, han venido recuerdos que, sin duda, han influido en todo el desarrollo que llega hasta aquí.

Alguno de esos recuerdos ha llegado a la ancianidad con dos referencias femeninas: una, clamaba con frecuencia: “¿Quién manda en mí?”, para confirmar ante el mundo que nadie tenía ese poder sobre su amor arrebatador; la otra susurraba en el aire: “Nadie manda en mis pensamientos”, como si fuera una reacción freudiana a una rigurosa educación, a una equivocada moral de temor al castigo, al que dirán, a un “ser” y un “estar” contables, sin espacio para la comprensión ni para el perdón ni para el amor.

Otros, muchos, llevan con paciencia la inevitable coactividad del tiempo: “En verdad, en verdad te digo: cuando eras más joven te ceñías tú mismo y te ibas adonde querías, pero cuando envejecas extenderás tus manos y otro te ceñirá y llevará adonde no quieras” (Jn 21,18)

Y quedamos los que distinguimos entre la Hacienda Pública -que no “somos todos”, sino que “es nuestra” y pagamos para que nos la administren- y la Administración tributaria -que financiamos con nuestros impuestos. Sin contar a los que consideran que, en la aplicación de los tributos, “cuando uno está atado a la vía del tren y oye venir el convoy, sólo debe procurar ponerse en la postura más cómoda”. Es lo más a que se puede llegar cuando se trata de libertad y fiscalidad. Muchas gracias.