

## 1. LAS MODERNAS FÓRMULAS DE GESTIÓN TRIBUTARIA Y EL NECESARIO RECONOCIMIENTO NORMATIVO DE SUS PARTICULARIDADES

El sistema tributario actual está basado en la colaboración activa de los ciudadanos, de modo que el contribuyente no sólo debe pagar sus deudas, sino que se ve obligado, además, a afrontar todo un conjunto de deberes y obligaciones, formales y materiales, relativos a su situación económica e, incluso, a la de otros, y a colaborar con la Administración en múltiples requerimientos que han agravado notablemente su posición jurídica respecto de épocas pasadas. Una de las muestras más claras de esta participación activa en la aplicación de los tributos es el hecho de que se encomiende al contribuyente el inicio del procedimiento de gestión, mediante la presentación de la correspondiente autoliquidación.

Sin embargo, la elevada complejidad de algunos tributos y la creciente proliferación e inestabilidad normativa hacen que el correcto cumplimiento de las obligaciones que se imponen al contribuyente vaya necesariamente vinculado a unos conocimientos técnico-jurídicos que superan los límites aceptables de razonabilidad, sobre todo si no se acompañan de una adecuada información por parte de la Administración.

En este aspecto, es preciso reconocer que las distintas administraciones tributarias han protagonizado en los últimos años notables avances en materia de información y asistencia al contribuyente, sobre todo porque se han introducido nuevas fórmulas de gestión tributaria, las cuales constituyen un gran apoyo, no sólo para los propios usuarios, sino también para el conjunto del sistema tributario.

Concretamente, en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF), contamos en los tres territorios históricos de la Comunidad Autónoma Vasca con servicios bastante consolidados de asistencia al contribuyente, que han adoptado denominaciones distintas en cada uno de ellos, pero que responden a la misma idea y tienen un funcionamiento similar. Nos estamos refiriendo a Rent@raba, Rentanet y Renta mecanizada, en Álava, Bizkaia y Gipuzkoa respectivamente.

Pero, curiosamente, a pesar de su alto grado de implantación, ninguna de las tres haciendas forales ha ofrecido hasta la fecha una regulación integral de este moderno sistema de asistencia al contribuyente en el cumplimiento de sus obligaciones para con el IRPF. Las escasas referencias normativas que encontramos asimilan esta fórmula a una modalidad más de declaración, pese a la gran diferencia que, a nuestro juicio, representa la participación directa de la Administración en la confección de este particular tipo de declaración, frente a la modalidad tradicional.

Así, haciendo un repaso a la normativa de cada uno de los territorios históricos, observamos que:

En Álava, la disposición adicional primera de la Norma Foral General Tributaria (NFGT), añadida al texto original por el apartado cuarto del artículo 1 de la Norma Foral 3/2001, de 26 de febrero, por la que se modifican determinadas disposiciones tributarias, habilita al diputado foral de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, para autorizar el procedimiento, así como los supuestos y condiciones en los que los obligados tributarios podrán presentar por medios telemáticos, entre otros documentos, declaraciones tributarias. Además, la Orden Foral 140/2003, por la que se aprueban las normas y modelos para la presentación de las declaraciones del IRPF y del Impuesto sobre Patrimonio, correspondientes a 2002, califica a Rentar@ba como *«un servicio para confeccionar las declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que se presta gratuitamente a los contribuyentes que reúnan los requisitos exigidos para poder utilizar esta modalidad de declaración. Este servicio se presta en las oficinas de Hacienda de la Diputación Foral de Álava y en las Entidades Colaboradoras autorizadas al efecto»*.

En Bizkaia, el apartado primero de la disposición adicional octava de la Norma Foral 11/2000, de 29 de diciembre, habilitó al diputado foral de Hacienda y Finanzas para autorizar el procedimiento, así como los supuestos y condiciones en los que los obligados al cumplimiento de las prestaciones tributarias podrán presentar por medios telemáticos declaraciones tributarias. Dicha habilitación se encuentra actualmente regulada en el apartado 13 del artículo 106 de la NFGT. En cuanto a las disposiciones reguladoras de la última campaña del IRPF (Decreto Foral 56/2003 y Órdenes Forales 1145/2003 y 1146/2003), no encontramos ninguna referencia a Rentanet.

En Gipuzkoa, la Orden Foral 324/2003, por la que se aprueban las modalidades, modelos y formas de presentación de las declaraciones del IRPF y del Impuesto sobre el Patrimonio, correspondientes al período impositivo 2002, califica la declaración mecanizada como una de las tres modalidades de declaración del IRPF previstas, pero no hace referencia ninguna a sus características específicas, sino que se limita a delimitar quiénes son los contribuyentes que pueden utilizar dicha modalidad.

Tampoco las normas forales reguladoras del IRPF en cada uno de los territorios históricos nos aportan ningún detalle de interés sobre este tema, sino que se limitan a dar cobertura a la implantación de nuevas modalidades de declaración, señalando únicamente la posibilidad de efectuar declaraciones por este impuesto *“utilizando o aprovechando medios, procesos informáticos o de otro tipo o servicios establecidos por la Diputación Foral, en los términos que reglamentariamente se establezcan”*.

En la práctica, el contribuyente que acude a este servicio se limita a aportar a la Administración, o a una entidad colaboradora autorizada por aquella, información relativa a su situación personal y familiar, además de los documentos que acreditan los ingresos y gastos que considera relevantes, correspondientes al período a liquidar, sin necesidad de rellenar ningún formulario específico. A continuación, la Administración Tributaria o, en su caso, la entidad colaboradora, efectúa una calificación jurídica de esa situación de hecho, aplicando sus propios criterios de interpretación, y cuantifica la obligación tributaria resultante, presentando todo ello para la firma del contribuyente. Una vez plasmada la firma, se considera autoliquidado el impuesto. Por el contrario, si el contribuyente no firma, por no estar conforme con cualquiera de los datos que se

han tenido en cuenta para cuantificar la cuota a pagar por el IRPF, o por cualquier otra causa, no se produce ningún efecto fiscal.

En estas circunstancias, en que el obligado tributario cede todo su protagonismo a la Administración, al limitarse su actuación a hacer suyo el proyecto elaborado por la Administración tributaria o por la entidad colaboradora, no parece muy acertado llamar autoliquidación al resultado obtenido. Pero, menos acertada aún nos parece tal calificación teniendo en cuenta que el proyecto que la Administración tributaria propone al contribuyente no sólo se efectúa con los datos aportados voluntariamente por éste, sino que, además, este proyecto se coteja y, en su caso, complementa con la información que esa Administración dispone sobre los ingresos obtenidos por aquel, asegurándose de que sean coincidentes con los que el contribuyente ha declarado. En definitiva, podemos decir que estamos llamando autoliquidación a un cálculo que, en realidad, ha sido objeto de una comprobación previa por parte de la Administración.

En cualquier caso, si bien esta calificación jurídica nos parece más que discutible en un plano teórico, no tendría por qué provocar problemas significativos en la práctica cotidiana, de no ser por el hecho -puesto de manifiesto en diversas quejas recibidas en esta institución- de que las haciendas forales no siempre tienen en cuenta las especialidades que concurren en estas -a nuestro juicio mal llamadas- «autoliquidaciones», sino que, una vez finalizada cada campaña de presentación de declaraciones, acometen sus tareas de comprobación de manera indiscriminada, esto es, sin tener en cuenta la responsabilidad que deriva de su participación en el proceso de confección de determinadas modalidades de declaración que posteriormente revisa.

El caso más llamativo que se nos ha presentado en este sentido ha sido el protagonizado por una administración foral que giró una liquidación provisional para rectificar un error cometido por el funcionario o empleado que confeccionó la declaración, el cual duplicó una reducción en la base imponible. Esa administración no se limitó a exigir, sin más, el abono de la diferencia de cuota resultante para regularizar la situación que comentamos, sino que, además, liquidó los intereses de demora por la parte de cuota no ingresada en su momento e inició un expediente sancionador al contribuyente por la presunta comisión de una infracción grave.

Evidentemente, en este caso esa administración no tuvo presente, para iniciar este expediente sancionador, el dato fundamental de que la autora del error en cuestión había sido ella misma y no el contribuyente, a pesar de que éste, con su firma, hiciera suya la declaración que contenía el error. Por otra parte, tampoco se tuvo en cuenta que en nuestro sistema tributario no existe un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias, sino que rige el principio de culpabilidad, de modo que, para que sean sancionables las infracciones tributarias, es necesario que concurra culpa, aunque sea leve, excluyéndose la imposición de sanciones por el resultado.

Otros supuestos en los que hemos observado que las administraciones tributarias efectúan comprobaciones sin tener en cuenta las particularidades inherentes a las nuevas modalidades de declaración se producen con ocasión de las regularizaciones derivadas de la adición de rendimientos que no fueron incorporados en su momento a la autoliquidación confeccionada por una entidad colaboradora autorizada. Además de la diferencia de cuota resultante de la regularización, la Administración reclama el pago de intereses de demora y tramita un expediente sancionador. En estos casos, la Administración tributaria interpreta que ha habido una ocultación de datos por parte del

contribuyente, al no haber declarado todos los rendimientos que ha obtenido durante el período impositivo sometido a liquidación. En consecuencia, además de regularizar la situación mediante la pertinente liquidación provisional, incoa un expediente sancionador por infracción grave y exige intereses de demora por la cuota no ingresada en su momento.

Por nuestra parte, sin embargo, sostenemos la idea de que en estos casos los contribuyentes suelen actuar de buena fe con carácter general, ya que no parece lógico intentar ocultar ingresos a Hacienda cuando, como es sabido, ésta tiene, al menos en principio y salvo error, toda la información sobre ellos. Así, a nuestro juicio, la omisión de determinados ingresos se puede deber, en muchos casos, a simples olvidos, justificables teniendo en cuenta que se trata de recordar en un momento todos los ingresos que se obtuvieron un año atrás y que no siempre se dispone del documento correspondiente. Además, muchos contribuyentes que utilizan este sistema mecanizado de presentación de declaraciones, lo hacen precisamente para evitar sorpresas posteriores, es decir, para tener la seguridad de que han declarado correctamente, con la confianza que les proporciona el pensar que la Administración ha dado el visto bueno a su declaración contando con la información que tiene sobre sus ingresos y que éstos se han calificado correctamente, incorporando a su declaración las rentas que, de acuerdo con la normativa vigente, se encuentran sometidas a tributación y dejando fuera de ella aquellas otras que tienen la consideración de exentas.

## CONCLUSIONES

El resultado que se obtiene de la utilización de los servicios denominados Rent@raba, Rentanet y Renta mecanizada es, en realidad, algo más que una simple autoliquidación, ya que en su confección participa activamente la Administración, aunque tampoco es equiparable a un acto administrativo de liquidación tributaria propiamente dicho. A nuestro juicio, estamos ante una declaración tributaria “cualificada”, que debería configurarse como una categoría intermedia entre la autoliquidación y la liquidación provisional.

El reconocimiento legal de este planteamiento constituiría un paso adelante por parte de la Administración en el proceso de consolidación de nuestro actual sistema de gestión tributaria, basado en la colaboración activa de los ciudadanos y la superación de los vestigios que aún quedan de la etapa preconstitucional, de patente desconfianza hacia la participación voluntaria del administrado en la aplicación de los tributos.

En esta línea, sugerimos que las administraciones forales efectúen un desarrollo normativo de esta materia, acorde con su verdadera naturaleza, delimitando con precisión y con criterios de igualdad la posición jurídica de cada una de las partes implicadas en esta particular relación jurídico-tributaria y respetando los principios y garantías reconocidos por el ordenamiento jurídico a favor del contribuyente, en particular los de buena fe y de seguridad jurídica, que, como hemos visto en los ejemplos expuestos, cuentan en la actualidad con un respaldo insuficiente.

En este nuevo marco jurídico, entendemos que la Administración tributaria tendría que estar facultada para efectuar determinadas regularizaciones. Sin embargo, los

intereses de demora deberían dejar de tener un carácter automático y pasar a depender del tipo de regularización efectuado, y excluirse totalmente cuando se trata de corregir errores imputables a un órgano administrativo.

En cuanto a las sanciones aplicadas en los casos expuestos, consideramos que deben calificarse de improcedentes incluso con el ordenamiento jurídico vigente, ya que a todo procedimiento sancionador, incluido el tributario, le resulta de aplicación la presunción de inocencia, y corresponde a la Administración tributaria, y no al administrado, la prueba de que concurren las circunstancias que determinan su culpabilidad.