

CONDUCTAS Y RELACIONES TRIBUTARIAS

por el

ILMO. SR. D. NARCISO AMORÓS DE LA RICA

Director General de Impuestos

(Conferencia pronunciada el 2 abril de 1973 dentro de la
XXI Semana de Estudios de Derecho Financiero)

PLANTEAMIENTO

Excmos. e Ilmos. Sres.; Sras., Sres. :

Quisiera entrar rápidamente en el centro de interés de esta conferencia que trato de aislar de lo que se ha denominado <<mitología fiscal>>, pues en el ámbito tributario existen una serie de quimeras e ilusiones que se reproducen periódicamente y desorientan la labor positiva propia de toda disciplina seria y consolidada. En este terreno de la mitología fiscal suele colocarse el mundo de las relaciones tributarias que no tienen la frialdad y la precisión de lo jurídico o de lo económico. Trataré de situarme en ese nuevo mundo para extraer y plantear en un plano real ese tema aparentemente mítico y utópico de las relaciones tributarias que se dan dentro del cuadro de las conductas sociológicas y psicológicas de las personas que intervienen en el fenómeno tributario.

Este planteamiento, que no es nuevo, pero sí, hasta ahora, insuficientemente tratado, surge de una inquietud intelectual y humana de acceder a parcelas y sectores aún no suficientemente cultivados. Pone de manifiesto una nueva óptica en el tratamiento de lo <<tributario>>, hasta ahora concretado en los tradicionales cuadros económicos y jurídicos que parecían y aspiraban a cerrar el círculo de la fiscalidad en todos sus planos y niveles.

He dicho en otra ocasión que este estado de cosas es consecuencia de haber incidido los estudios económicos y jurídicos preferentemente sobre el sujeto pasivo, porque el centro del tributo se fijaba, respectivamente, en la capacidad económica o en la justicia y seguridad que había de ampararle. El sujeto activo no merecía igual atención. Estudiosos y autores se preocupan con preferencia o con mayor detalle del sufrido contribuyente, que aparece interpretado por boca de ellos, mientras que para el Fisco se le reserva el mero papel de auditor de quejas y peticiones. Se le trata como se hace en el mundo de la realidad con los que por ocupar un nivel de privilegio tienen la obligación de escuchar silenciosamente a los que están

en un plano inferior. El Fisco aparece como omnipotente y tiene que hacer méritos para seguir conservando nivel y apariencia. No hay que teorizar para él y por él. Es mayor de edad en todo momento.

Después de dos años de sentir en mi persona toda la aplicativa de los tributos españoles, creo que este planteamiento es insuficiente y parcial. Por muy completas e intensas que sean las construcciones de los economistas y juristas tributarios, no se ha abordado todo el problema, pues existe en la entraña del sujeto activo otro mundo de tanto interés como el que ofrece el pasivo, empezando por proclamar que, en la realidad, el Fisco no justifica esa opinión de superioridad porque carece de medios suficientes para aplicar una legislación compleja y controlar un número elevado de contribuyentes. El miedo a la Administración fiscal sólo puede explicarse por desconocimiento, prejuicios ancestrales o por situaciones individuales, justificados o no, ante ciertos funcionarios, no todos, de la Administración tributaria. Los planteamientos, proposiciones, <<dubios>> y dificultades de ésta tienen evidente trascendencia en el fenómeno tributario.

Constantemente se proclama que la fijación de directrices y cauces a la evolución de los sistemas tributarios exigen una nueva estructuración de la Administración ; es decir, su puesta a punto, su modernización. Tanto en el aspecto jurídico de los procedimientos de gestión como en los funcionales y psicológicos insitos en la relación Fisco-contribuyente. Normalmente, estos aspectos han sido objeto de tratamientos y resoluciones internas motivadas por circunstancias imperiosas y coyunturales surgidas en el seno de modificaciones o reformas que no pudieron tener en cuenta esquemas previos, a veces por carencia de ellos o incluso por no comprometerse ante la opinión pública.

Hoy vamos a referirnos a un tema en el que se juntan la Administración tributaria y el contribuyente, y quede para otra ocasión el tema de la Administración tributaria, que lo consideraría muy apto para una nueva y próxima Semana. El tema de hoy trata de conductas y relaciones. No será analizado con una óptica jurídica, pues esas relaciones son, en realidad, conductas sociales y psicológicas de los sujetos activos y pasivos y, para quitarle todo regusto jurídico, diré del Fisco y del contribuyente, y, aun así, incidiré sustancialmente sobre el primero, porque ha sido hasta ahora mal tratado en todas las acepciones que sugiere esta palabra.

CONDUCTAS Y RELACIONES TRIBUTARIAS A CONSIDERAR

El contexto en que se producen las conductas y relaciones tributarias ofrece una imagen de complejidad o interpenetración asistemática y desorganizada. Las conexiones mutuas, las interdependencias recíprocas del hacer y acontecer tributario dificultan o hacen irrealizable un análisis de todos estos vínculos. Parece que toda esta maraña ha de quererse o despreciarse en conjunto.

Hemos de determinar en qué forma los particulares se ven afectados por los tributos que se hacen efectivos en relaciones jurídicas con la Administración, y este examen tiene consecuencias en la deseada colaboración que los primeros deben prestar a la segunda. La importancia de esta visión se pone de manifiesto en ejemplos concretos. Si desde un punto de vista social y, pensando en el contribuyente aislado, desde uno psicológico, las relaciones de la Administración con el contribuyente constituyen un proceso constante para obtener una mejora en la comprensión o actitud de éste, resulta evidente que, por ejemplo, la aplicación de medidas correctoras por el Fisco puede afectar a la confianza que debe existir y se procura exista entre ambos.

Si la imagen de la Administración ante el contribuyente, como suele acaecer, no es totalmente satisfactoria, este hecho ha de llevar a dictar normas dirigidas a dar a la Hacienda un sentido y relieve social y humano y, sobre todo, a que de tal transformación haga partícipe a los contribuyentes. La Hacienda no puede aparecer como un aislado instrumento de recaudación. Tiene que dar a su función una dimensión de justicia, bienestar y progreso que exige necesariamente un destinatario receptivo.

Tanto desde una preocupación exclusivamente metodológica como desde una docente, se imponen distinciones en este complejo. Las conductas y relaciones permiten unas diferenciaciones como etapas de un proceso de conocimiento, y como forma de lograr unas buenas relaciones entre el Fisco y el contribuyente. El desarrollo de esta exposición adopta esta técnica, que permite distinguir relaciones unilaterales -conductas del Fisco por un lado, y del contribuyente por otro- y las dos con entidad y capacidad de realización por sí mismas. Tiene la ventaja de una utilización ágil y superadora del clásico círculo vicioso de quién es el que empieza. Ahora bien, estas conductas tienen como finalidad influir en las otras, tanto en función ejemplar como de complementariedad, y la relación bilateral e integradora ha de producir en una segunda fase la situación compleja que encontramos, pero su imagen ya no será asistemática, pues a través de la ordenación idónea de esas conductas se conseguirá el concierto y la disposición adecuada al buen fin de la relación.

Otro resultado de este análisis pone de manifiesto que la conducta del Fisco y del contribuyente tiene dimensión colectiva, porque mediante ellas se consigue una conciencia social. Y así, por ejemplo, el cumplimiento por parte del contribuyente de lo dispuesto en consultas hechas ante la Administración, la existencia de consultas vinculantes, la aplicación correcta de reglamentos y circulares, etc., debe ser una conducta que tenga influencias ulteriores, como puede ser en la imposición de las sanciones.

El inconveniente que tiene esta forma de análisis concreto es el de, aparentemente, reducirse a un aspecto parcial, pues no dejan de tener razón aquellos tratadistas que estiman que el problema de las conductas

del Fisco y del contribuyente no puede resolverse exclusivamente dentro de un contexto meramente tributario. Hay que ampliarlo a los aspectos financieros, pues el contribuyente estará más dispuesto a colaborar y confiar en el Fisco en cuanto tenga conocimiento del uso y del empleo acertado de los caudales públicos. No se trata tan sólo de considerar una conducta como algo existente en una pura praxis, sino de analizar sus causas. La reacción y la resistencia de los contribuyentes ante el Fisco es, en realidad, un elemento determinante del coste de la actividad financiera y, por tanto, debemos tratar, a través de los medios conducentes a ello, de eliminar o superar ese elemento subjetivo de coste.

Por último, estas conductas adquieren un relieve especial cuando se trata de establecer una reforma fiscal. En nuestro país no se producen acentuadamente los fenómenos de alergia fiscal señalados en otros países. La alergia del contribuyente español a los tributos se centra, en este momento, en algún impuesto concreto, y sobre todo en el terreno de la parafiscalidad. Es corriente que comente las exigencias fiscales de este modo : las contribuciones ahora son menos y lo que inquieta son los descuentos para las cajas de previsión o las cuotas para diversos organismos que dan más trabajo y preocupaciones y son más onerosas.

La alergia fiscal propiamente dicha tiene entre nosotros más bien un carácter localizado en la medida en que algunos agentes del Fisco se excedan en su celo o también cuando los contribuyentes se sienten afectados por obligaciones tributarias después del largo período de relajamiento en que así se mantuvieron por la inercia de los propios agentes de la Administración fiscal. Toda reforma tributaria aumenta la alergia fiscal latente y provoca o aumenta las reacciones por parte de los contribuyentes. La alteración en los cuadros jurídicos en que se cumplen las obligaciones de los contribuyentes, tiende a aumentar la actividad del Fisco y, por tanto, a incrementar los contactos entre unos y otros. Todo ello introduce mudanzas en las circunstancias o en los condicionamientos de las relaciones Fisco-contribuyente que reaccionará de modo diverso conforme a su posición en el ámbito de toda reforma futura. Es evidente que ésta, al afectar, como es lógico, a determinadas actividades o fuentes de renta, producirá una perturbación en el ánimo de los contribuyentes o, al menos, en algunos de ellos y, por tanto, en su disposición psicológica frente al Fisco. Si uno de los objetivos de esa reforma, y esto es indudable, es hacer que la presión fiscal se establezca sobre fuentes de rendimiento que, por las razones que sean, han gozado de una mejor situación ante el impuesto, la reacción de ese grupo de contribuyentes que vean cercenados sus antiguos privilegios, hay que contar con ella, y de la misma forma también se agravará esa relación aun cuando no se trate de obligaciones pecuniarias y signifiquen únicamente un cambio o aumento en declaraciones, comunicaciones, informaciones, etc.

Puestos a tener en cuenta la dimensión temporal de una conferencia, vamos a optar por referirnos sustancialmente a la conducta del Fisco y, excepcionalmente, a la del contribuyente, y esta elección, en cierta manera,

presupone que, frente a unos planteamientos psicológicos, primen unos de naturaleza sociológica.

CONDUCTA DE LA ADMINISTRACION

a) Razones para este planteamiento unilateral.

Las razones para que el planteamiento se centre sustancialmente en la conducta de la Administración, han de encontrarse en que uno de los principales factores que justifican el tono y la forma de desarrollarse las relaciones entre Fisco y contribuyente afecta a la actuación de los órganos y de los agentes de la Administración fiscal. Y aun cuando, en muchos casos, ésta sea reacción a la conducta del contribuyente, es más fácil encontrar estudios de las conductas o comportamientos de este último que de aquélla, por lo que resulta justificado el que centremos el tema en la conducta de la Hacienda Pública, pero no en aquellas de carácter técnico, como puede ser el extender la imposición sobre todas las fuentes de renta o patrimonio, o declarar presunciones para suprimir omisiones o inexactitudes, o establecer sanciones para situaciones de evasión o de fraude. Nos vamos a referir a aquellas conductas y prácticas del Fisco que pueden asegurar u obtener la mayor confianza en sus relaciones con el contribuyente. Es preciso conocer de qué forma el contribuyente necesita ser advertido, estimulado, convencido de la necesidad de cumplir correcta y puntualmente los deberes fiscales, pero partiendo de una realidad indiscutida como es que la gran masa de los contribuyentes está constituida por pequeños propietarios, comerciantes artesanos o industriales, poco o deficientemente enterados, o incluso desconocedores del precepto concreto o de la interpretación adecuada. Esto ya nos permite establecer una diferencia entre lo que se ha denominado ignorancia objetiva, que sería la indicada, de aquellas otras caracterizadas por su subjetivismo y traducidas en el disentimiento del contribuyente a conocer los problemas fiscales o contribuir a su solución.

La difícil problemática de la conducta de la Administración se plantea porque el Estado no puede, sin debilitarse, admitir la repulsa individual y a veces colectiva del impuesto legalmente establecido. Tolerar estas revueltas fiscales, atenuar las presiones tributarias de ciertos grupos sociales como consecuencia de una amenaza, es, en cierta manera, disminuir la aceptación del impuesto en el ánimo del ciudadano y engendrar en el contribuyente un espíritu de ridículo, incitándole al fraude. Pero, por otro lado, no puede tomar una postura demasiado beligerante porque éste comporta una conducta que perjudica o complica las buenas relaciones que debieran existir entre el Fisco y el contribuyente.

b) La actuación general de la Administración y su trascendencia en las relaciones Fisco-contribuyente.

Hay en la actuación de la Administración una parte que puede ser examinada con carácter general en cualquier latitud, y otras que sólo

pueden encontrarse dentro de nuestra Administración tributaria ; concretamente, son las del contacto o conducta de la inspección y de la gestión tributaria con el contribuyente. Esta disección puede servir de guión sistemático de la segunda parte que iniciamos.

Las relaciones entre Fisco y contribuyente no son en ningún país cordiales y normales. En la intervención del inglés ALUN DAVIES en la Mesa Redonda celebrada con motivo del Congreso de la JFA en Uruguay (1958) y cuyo tema era el mejoramiento de las relaciones entre el contribuyente y la Administración fiscal, destacaba que, en una reciente investigación en Gran Bretaña, según los miembros del Parlamento, el departamento de ingresos internos era considerado el enemigo número uno del pueblo. La Administración tributaria plantea toda mejora normativa o formal pensando siempre en obtener un mayor rendimiento, o en facilitar la obtención de estos rendimientos, y resulta difícil al contribuyente ponerse al nivel de la Administración. Algún procedimiento como el utilizado en Australia de publicar los contribuyentes que evaden los impuestos en grado extremo; y que puede considerarse como una sanción más, no contribuye a mejorar estas relaciones. El planteamiento reiterado del tema indica que las relaciones entre la Administración y los contribuyentes no son aún ideales o ejemplares, aun en los países anglosajones, a quienes corresponden los ejemplos citados.

Surgen nuevos aspectos y perspectivas cuando al impuesto se le estudia desde una concepción socio-psicológica que trata de analizar y explicar las consecuencias y los comportamientos relativos al hecho del impuesto, así como buscar las relaciones reales entre él y los fenómenos sociales, que son, normalmente, diferentes de los que expresan las opiniones de los contribuyentes o las más estereotipadas de los grupos. Tal estudio puede suponer una contribución al progreso de las ciencias sociales y, además, tener un gran interés práctico. De esta forma podemos obtener bases objetivas para políticas o decisiones fiscales que se esforzarán en crear cerca de los ciudadanos una mejor comprensión del problema fiscal, y de esta manera mejorar las relaciones humanas entre contribuyente y los agentes del Fisco.

Tratamos, a través de esta preocupación, de perseguir comportamientos espontáneos de los hombres, no comportamientos forzados o encauzados a través de una norma. La imposición entra dentro de un concepto genérico de decisión colectiva. No es una persona determinada la que lo impone o establece, sino que es la colectividad, el grupo, el que así lo fija. Por tanto, parece lógico que desde este punto de vista sociológico en cierta forma el grupo quede implicado en la imposición. Esta implicación se ha de presentar sustancialmente, como una tarea de justicia social que sea, por tanto, refrendo de una posición adoptada por el grupo ante el tributo.

Una pregunta que puede tener bastante encaje y juego en la exposición sobre el tema es la de si ¿ el Fisco es la colectividad? Como ocurre siempre que se trata de la Administración, ésta aparece

desempeñando poderes públicos e intereses de esta naturaleza. En principio, cualquiera que sea la organización de los países, la Administración trata de realizar el bienestar colectivo y, por tanto, parece que es la expresión de la colectividad. Pero, desde el punto de vista de una realidad tributaria, no podemos mostrarnos conforme con esa conclusión. El Fisco no aparece como representando a la colectividad, sino como una parte en esa relación entre Fisco y contribuyente. Parte que se opone al segundo y le obliga a admitir reacciones y conductas que no hubiese aceptado voluntariamente por afectar a lo más propio y privado de su realidad individual. Estamos examinando el tema desde un punto de vista real, tal como aparece en el mundo, y ésta puede que sea una de las situaciones que menos se ha tenido en cuenta. El Fisco, para el individuo, no es una representación válida de la colectividad. El poder determinar exactamente la causa de ello pondría claridad en el tema que estamos estudiando.

Aunque sea simplificar demasiado, pues otra cosa no es posible en el momento temporal en que se encuentra esta conferencia, la creencia de que para el particular el Fisco no representa la colectividad, se produce porque su actuación, en la relación de inmediatividad con el contribuyente, se enlaza más con el comportamiento dinámico y beligerante propio de un fiscal que con la conducta pausada y objetiva de un juez. Contribuye también a esta visión la falta de información y comunicación que existe entre Fisco y contribuyente. Estos, nerviosos y desazonados, no encuentran de contrario la serenidad y paciencia para crear una conciencia común capaz de disminuir y curar su malestar.

a') Actuación justa y justificada de la Administración.

En un plano absolutamente teórico, la realización de la justicia es suficiente para dar contenido óptimo y operativo a la relación tributaria, examinada en un contexto jurídico o sociológico, mas para que el Fisco tenga conciencia de que realiza justamente el mandato existente en la norma e incluso de la ratio de ésta, no es suficiente, en una pura praxis, la posibilidad de que así se admita o de que no sea discutida por la otra parte. Este hecho sirve para razonar que la Administración debe justificarse ante el sujeto pasivo y, con ello, lograr que para los contribuyentes resulte convincente la aplicación de los impuestos. Significa que el Fisco, al tener que motivar y fundamentar sus actos, aparezca con conductas uniformes e idénticas, que es la mejor imagen terrenal de la justicia. Cumpliría con el dato de generalidad tan deseable en las aplicaciones tributarias y que, en el plano de las relaciones públicas, evita las comparaciones y los agravios entre contribuyentes.

La polarización formal de las relaciones Fisco-contribuyente para la aplicación del impuesto discurre entre campos magnéticos opuestos, como son los propios de cada uno de estos personajes. El motivo determinante de la convergencia entre ellos se tiene que basar, en una consideración teórica, en conductas de justicia, huyendo de su antítesis : la injusticia. La conducta que creamos realiza lo justo tendrá que encontrar siempre la

conformidad -explícita o implícita- de los dos polos de esta relación. Supuesto que ésta pretende establecer o restablecer la justicia, no es concebible que, siendo así, alguna de las dos partes pueda exteriorizar un disentimiento a que esa relación tributaria se haga efectiva e incluso a que, como consecuencia de la aceptación de este juicio de valor sobre la justicia de tal acción, se niegue a soportar el infractor las consecuencias perjudiciales derivadas de su conducta injusta, ilógica o, al menos, alógica. Los conceptos justicia y castigo están aceptados en la conciencia humana y es algo que, aun cuando pueda discutirse exterior o dialécticamente, encuentra un asentimiento en el fondo de nuestro ser.

En todas las construcciones que se han formulado para la aplicación de la justicia fiscal como fundamento de unas buenas relaciones entre el Fisco y el contribuyente, se han señalado unas características distintas y más teóricas de las que se indicarán. Por nuestra parte, el comportamiento justo de la Administración y la conducta clara del contribuyente se sitúa, y se puede realizar, en un terreno práctico y humano mediante acciones, interacciones y reacciones que pueden producirse y contrastarse con bastante facilidad.

Ahora bien, el verdadero problema donde está es en la evidencia y en la aceptación por todos de la justicia de una conducta. De buena o de mala fe se puede argüir que la acción o actividad inmediata que genera la relación tributaria no es subjetivamente justa y, aún más, que es injusta, aun existiendo justicia en la acción y los fines, pues la falta de una cristalización adecuada autoriza, interesadamente, a disentir del impuesto. Situémonos en un plano real, en una práctica verdadera, y admitamos como reales estas afirmaciones sobre la duda en aprobar toda conducta justa y la posibilidad frecuente de disentir sobre la noción de justicia, y entonces lo que tiene que fijarse, en un plano de efectividad, son los medios para resolver o superar el inconveniente que significa ese posible disentimiento acerca de la idea de justicia. Para nosotros, la solución, o la aproximación más grande a una solución, está, por parte de la Administración, en realizarse, como hemos apuntado, mediante un comportamiento correcto, fundado y motivado desde el punto de vista de la aplicación del espíritu o de la finalidad de una norma. La Administración no puede pretender que la justicia se acepte como algo dogmático, que lo justo sea lo que ella diga o imponga. Es necesario una actuación, pudiéramos decir pastoral, de la Administración a base de razonamientos, de pruebas, de justificaciones, de estudio profundo y meditado de sus decisiones, que ponga de manifiesto su buena intención, su espíritu objetivo, su preocupación por conocer profundamente la situación que determina el nacimiento de la relación. Este será el camino para dar la impresión de que honestamente pretende y está convencida de hacer justicia.

La justicia necesita explicación, precisa de diálogo, se hace visible con el razonamiento cuando se manifiesta en actos concretos y, así como es posible, y lo hemos admitido, el que se disienta acerca de lo justo y de lo injusto, ese camino nos aproximará a la idea de justicia y al de una justicia realizada o, al menos, admisibles en el mundo de lo diario.

Resulta difícil el ponerse de acuerdo acerca de lo justo y lo injusto, porque muchas veces se convierte en una disquisición solamente intelectual o en un sentimiento intuitivo y con pocas posibilidades de explicación, pero esa otra manera de entender las cuestiones indudablemente permitirá convencer al contribuyente de un comportamiento justificado de la Administración como el mejor logro de lo justo, y las desviaciones en esta meta habrán de imputarse a la norma legal y no a la conducta del Fisco. Con los inconvenientes, y aunque signifique realización parcial de la justicia en el mundo, la efectividad y ejecución de una norma establecida se acerca siempre, cuando se respeta escrupulosamente las formas, a ese ideal de justicia. Cuando se razona y justifica una decisión, este proceso intelectual la hace más lógica y equitativa, y estas dos metas son unas buenas aproximaciones al fin pretendido de hacer patente la justicia del actuar de la Administración. justicia y justificación despiertan ideas afines.

La realización de una justicia no incumbe solamente a la Administración tributaria. También es obligación del contribuyente el facilitarla, y esto significa el aceptar una decisión justa o, al menos, justificada, que supone honradez y honestidad en su motivación expresa. La contrapartida del contribuyente en ese comportamiento justo de la Administración exige una conducta clara por su parte. Por conducta clara entendemos una exposición cierta y correcta de los hechos integrantes de la situación que determina el nacimiento de su relación con la Administración tributaria. Esta conducta clara significa una actuación o una exposición sincera tanto de esos hechos como de sus consecuencias; pero también exige, y en la práctica lo hace indispensable, que sea previa a una actuación o manifestación expresa de la actuación coactiva por parte de la Administración o, al menos, antes de una etapa definitiva y última de actuación de ésta. La claridad de la conducta del contribuyente significa también colaboración y apertura y, en último término, buena fe y ausencia de dolo, pues en otras circunstancias no puede realizarse la justicia. Ahora bien, la conducta clara no exige de la Administración olvido, exoneración o amnistía en el cumplimiento de las obligaciones tributarias normales, pues sólo puede tener consecuencias en el aspecto punitivo o de la sanción. Dentro del comportamiento justo de la Administración se inscribe el cumplimiento normal y estricto de las obligaciones tributarias, y esta forma de realizar lo justo sólo puede afectar a lo que, como la sanción, es adjetivo y consiguiente a la deuda tributaria fijada en un ámbito de legalidad y justicia.

b') La técnica en la conducta del Fisco.

Junto al propósito del Fisco de lograr una conducta justificada, se inscribe también el de facilitar una información clara y convincente. El impuesto que, individualmente, puede no ser aceptado o no merecer la conformidad, termina cambiando de significado si, por el contrario, la colectividad considera que es justo y lógico teniendo en cuenta los hechos y los antecedentes que han servido para establecerlo. De aquí que el conocimiento de tales hechos y la existencia y realidad de los mismos se

convierta en uno de los factores a tener en cuenta por la Administración, debiendo de ser objeto de explicitación por parte de ella.

Esto se logra mediante un buen servicio de información genérica y específica. Consideramos información genérica la dirigida a una masa o a una colectividad, mientras que la específica se refiere a un caso concreto, a un impuesto determinado, a un contribuyente bien diferenciado. La primera se satisface, fundamentalmente, mediante las técnicas actuales de publicidad y, aún así, las características o las exigencias de ésta pueden resultar insatisfactorias para solucionar las exigencias de la información, ya que acentúa o destaca aspectos que, si son relevantes o sustantivos en orden a una publicidad bien concebida, pueden resultar, a la luz de las finalidades de tal información, completamente superficiales y, por tanto, no idóneas para el conocimiento del impuesto y de las características que el mismo exige para lograr un cumplimiento voluntario. La información de carácter específico aparece de difícil organización y efectividad, ya que el conocimiento que exige cada categoría de información resulta difícil de satisfacer cuando un destinatario es, exclusivamente, una persona. De todas maneras, una buena información, cualquiera que sea su ámbito, permite sostener que el Fisco despertará mayor asenso social y mejor conformidad individual.

La oposición del contribuyente al Fisco tiene diversas causas, pero en ellas adquieren mucha importancia los problemas de una técnica tributaria acertada y los modos o las formas de actuación de los órganos y de los agentes de la Administración fiscal. Estos dos temas se unen sustantivamente a la hora de establecer unas relaciones tributarias convenientes. Es indudable que la técnica tributaria de los tiempos modernos se adecua mucho más que el anterior a evitar que sea causa de ese distanciamiento entre el Fisco y el contribuyente. Es más, el futuro que es posible prever como consecuencia de los nuevos medios de la informática hará que esa técnica no grave y empeore unas relaciones entre el Fisco y el contribuyente. Esta misma mejora de la técnica hace discurrir por otros cauces la importancia de la actuación de los órganos y de los agentes de la Administración fiscal, sobre todo cuando es posible que en ese panorama de futuro se reduzca sustancialmente la relación directa y beligerante entre unos y otros.

De todas formas, es necesario que el sistema de información, de asesoramiento y asistencia al contribuyente adquieran una mayor importancia, y ésta se logra en cuanto se cambie la concepción que acerca de la Administración tributaria y los funcionarios adscritos a ella se tiene actualmente. La Administración fiscal se realiza día a día por medio de sus órganos, de sus funcionarios y de sus agentes. Sólo en la medida en que se resuelvan los problemas de estos elementos personales se mejorarán esas relaciones que permitan a la Administración tributaria aparecer como un elemento de funcionamiento y ejecución de lo justo, en este caso de lo justo tributario.

c) Función de la inspección tributaria.

Partimos de la base de que la diferenciación entre funciones de gestión e inspección es posible, útil y razonable desde un punto objetivo, o también como una realidad impuesta por nuestra propia estructura. En nuestra organización surge como distinción real la de las funciones de gestión e inspección, pero esto no tiene una traducción tajante y clara en la práctica por la penetrabilidad e intercambiabilidad del elemento humano en la realización de una u otra función. La gestión tributaria consiste en la realización efectiva y técnica de los fines incardinados en los tributos de un sistema fiscal. Supone su realización total mediante la utilización de medios, normas y conocimientos propios y adecuados a la función o actividad tributaria. Es la consecución plena de ésta en un país y para un futuro determinado y previsible.

Esta puntualización obliga en nuestra Patria a separar del concepto de gestión tributaria, y de acuerdo con la legalidad que representa nuestra Ley General Tributaria, las funciones de inspección, de recaudación, de reclamación económico-administrativa y de jurados. Vamos a referirnos como parte final de esta conferencia a la función que en esas conductas y relaciones tributarias se realiza por la inspección y por la gestión tributaria, por lo que parece necesario estas líneas de puntualización y una materialización práctica dentro de una ortodoxia española, para señalar los límites y campos de cada una de ellas. La gestión tributaria comenzaría con la iniciación de la relación tributaria y terminaría, inclusive, con la determinación de la deuda tributaria. Si a la iniciación le añadimos el adjetivo voluntario, y el de definitiva a la determinación, puntualizaríamos o acotaríamos su realidad ontológica, por otra parte entroncada con dos conceptos de funciones de evidente naturaleza tributaria : declaración y liquidación. Pero la actividad de la inspección se intercala y crea verdaderas guardianas en este curso aparentemente lógico y justificado, pero que, a veces, pugna con la realidad legislativa histórica.

Esta realidad pone de manifiesto la existencia independiente de la inspección tributaria, y cuyo contenido haría que se configurase como una actividad de sustitución de la voluntaria exigida a los sujetos por razón de hechos imponibles desconocidos total o equívocamente e integradora y comprobadora de las liquidaciones o determinaciones de las deudas tributarias que, en último término, o definitivamente, se han girado en vía de gestión tributaria: La actuación de la inspección se realiza mediante un contacto directo y personal con el contribuyente, efectuado fuera del ámbito estricto y localizado de los organismos de gestión de la Administración tributaria.

La inspección tributaria tiene que contar, por tanto, con una actitud natural del contribuyente contra la propia obligación fiscal o, por lo menos, desprovista de cualquier estímulo para su cumplimiento espontáneo que no sea con el propósito de evitar otros males que puedan resultar del incumplimiento. El pago del impuesto y el incumplimiento general de las

obligaciones fiscales tiene también en el plano psicológico un frecuente aspecto de mera resignación ante lo inevitable.

La inspección produce, en general, en los contribuyentes y en los sujetos pasivos ciertos efectos: una alarma producida aun en los casos de reconocimiento, por el hecho de que los fraudes cometidos en los diversos impuestos van a ser completamente descubiertos, o incertidumbre en cuanto a la calificación que pueda resultar del control y juicio sobre las actitudes tomadas por el contribuyente, aun de buena fe, en base a la complejidad de la Ley o al consiguiente sometimiento a las incomodidades resultantes de una divergencia de interpretación.

Tiene que ser por principio el inspector un funcionario dinámico, capaz de conducir hasta el fin el resultado de su convencimiento, con suficiente conocimiento necesario para expurgar el fenómeno o situación que examina de todos los vicios internos o externos que sean susceptibles de afectar a su pureza. Su función, identificase en la comparación en el medio judicial, con la función del ministerio público, que, defendiendo los intereses de la sociedad, concreta su acción en una situación constante de vigilancia y de coacción para el cumplimiento de la Ley.

Para poder ejercer su importante función tiene, además de otros requisitos de orden moral o psicológico, que aquí se reseñan a título puramente significativo : personalidad formada en el culto de la honestidad, de la verdad y de la dignidad humana ; espíritu destacado para conocer las realidades y para distinguir con exactitud y claridad las situaciones de hecho entre lo lícito, la falta disculpable o la intención delictuosa ; firmeza y poder de convicción para encontrar argumentación para enfrentarse a argumentaciones capciosas o que llevan artificios o simulaciones; estructura moral refractaria a cualquier influencia que pueda prevenir de factores ajenos, pureza y claridad en cualquier juicio o ante cualquier efecto nacido de la amistad o enemistad y siempre ante eventuales seducciones que lo colocan en el plano de calificaciones de orden criminal.

El procedimiento de inspección debe ser, bajo todos los aspectos, un proceso preparatorio, indiciario, oficioso y desprovisto de funciones o de efectos vinculantes, mientras que, por el contrario, el proceso de decisión o de gestión, siendo constitutivo de derechos, ha de ser contradictorio y sujeto a preceptos más rigurosos. La acción de inspección debe ser facilitada o dejada a la libre iniciativa en los medios y en la forma. No hay inconveniente en que pueda también ser oficiosa o provocada por denuncia o por noticia. Debe provocar diligencias antes de llegar a la fase de contradicción. Pero los efectos de la inspección no deberán crear nunca obligaciones en relación a las personas a que se refieran. El procedimiento de inspección debe terminarse por un acto formal que constituya la reposición o el resumen de toda la materia indiciaria obtenida en la investigación o en la observación de la realidad o en la autoinformación.

Estas ligeras apreciaciones redactadas a vuelapluma ponen de manifiesto la influencia que en la conducta del Fisco tiene la de la

inspección tributaria. Se ha hecho una semblanza muy objetiva, al menos así lo creemos, de lo que representa y significa la actuación de la inspección, y para que la misma no sea un elemento contrario o perturbador a una mejora de las relaciones con el contribuyente, deben aceptarse por ella los juicios que los otros órganos del Fisco tengan sobre la misma situación delimitada o fijada. No debe producirse con una sensación de superioridad tanto ante el contribuyente como ante los demás órganos de la Administración, y las reflexiones que hemos hecho acerca de la actuación justa y justificada de la Administración en general tendrían aquí una clara manifestación.

d) Funciones de la gestión tributaria.

El funcionario o gestor debe tener una preparación análoga al inspector, y no debiera de haber una diferenciación de conocimientos entre uno y otro, puesto que si se admite la hipótesis de que el inspector necesita una mejor formación que el gestor, terminará imponiendo sus criterios a este último, y en la hipótesis opuesta el inspector encontrará dificultades para mantener esa actitud dinámica, rápida y que sirve de base para su éxito en esta relación. El gestor se desarrolla en un ambiente de mayor ecuanimidad, los hechos llegan a sus manos traídos por otros o revelados a través de elementos indiciarios existentes en la situación que examina no precisa investigar, no necesita luchar, no ha de vencer obstáculos, o de sufrir antipatías, no genera emociones, está ausente de la pasión del éxito ni del calor de haber triunfado contra las dificultades vencidas. Es un juez de hechos, un intérprete de la Ley y un cero en la balanza entre el hecho y la norma.

Debe de considerarse la gestión como un actuar normal y más normalizada o normalizable que la de inspección, que tendría o tiene un carácter excepcional, pues en el planteamiento lógico de aquella no podría alcanzar a la fase última y material de la ejecución. En la gestión se puede prever casi todas las hipótesis o variables ; en la inspección, sólo en parte. La inspección ha de aportar las pruebas que la gestión no puede o ha podido conseguir. Esto es así porque la inspección está más inmersa en la dinámica de la realidad económica particular o del caso concreto sobre la que opera la aplicación específica de cada uno de los impuestos de un sistema tributario.

Mientras se piensa en la realidad económica y social como algo de indiscutible continuidad, la gestión tiene una evidente justificación. Opera sobre algo que no tiene hueco, que con independencia de su fluidez es un proceso continuo conocido y conocible. Pero cuando a pesar de esta determinación la continuidad se rompe, se crean vacíos o lagunas en tal función que sólo pueden llenarse teniendo a punto el ejercicio y desarrollo de la función inspectora. Mientras se pueda programar hasta el último detalle existe la realidad indiscutible de una gestión; cuando esto no puede hacerse, tenemos que reconocer que la inspección se impone cualquiera que fuese el prejuicio o el punto de partida que se tenga sobre estos aspectos.

Dentro de la problemática de un sistema de impuestos, y con independencia del aspecto que cronológicamente resulte prioritario -el normativo-, figura el de la efectividad de los impuestos, y si se acepta esta realidad, una ordenación de la Administración tributaria no puede lograrse con la regulación o reforma solamente de una función, pues necesariamente ha de recoger las dos. Si una reforma administrativa debe admitir la diferenciación racional entre gestión e inspección tributaria, también debe considerar como algo obligado la regulación y resolución, al mismo tiempo, de ambas funciones o problemas.

Y aun cuando sobre estas cuestiones podrían decirse y hacerse otras muchas observaciones, se impone unas conclusiones sucintas :

I. Los impuestos se establecen para obtener de ellos los resultados previstos, y en este punto la consideración psicológica y sociológica adquiere extraordinaria importancia. Si las elaboraciones económicas y jurídicas son fundamentales *ex ante*, las sociológicas y psicológicas lo son también *ex post*.

II. La Administración tributaria tiene que dar extraordinaria importancia a su conducta, independizándola de la del contribuyente. Debe ser siempre ejemplo y excepcionalmente reacción.

III. La justificación evidente y la gestión adecuada son las metas que han de caracterizar la conducta de la Administración para alcanzar el fin de justicia y distribución de los tributos.

IV. El juicio del contribuyente sobre la conducta del Fisco se produce inicialmente por el ejercicio de la función de inspección y se ratifica o rectifica por la de gestión. Asistimos, sin embargo, a cambios en esta situación por la utilización cada vez mayor de nuevas técnicas de gestión mecanizada, que, no obstante, presenta el inconveniente de la deshumanización.

Y como final, aunque puede ser una conclusión intuitiva, la conducta de la Administración, como he dicho en algún momento, tiene que ser ejemplar, pastoral... La determinación de una deuda tributaria concreta no debe tener para ella la misma trascendencia personal que para el contribuyente. Labora para un mañana mejor en el mundo de las relaciones Fisco contribuyente.