

[6]

ALGUNAS DE LAS DEFICIENCIAS DE LA RELACIÓN FISCO-CONTRIBUYENTE EN LA ACTUALIDAD

🔗 (<https://doi.org/10.47907/livro/2023/desafiosaoestadofiscal/6>)

CÉSAR GARCÍA NOVOA*

I. El modelo de relación tributaria Administración Fiscal- -contribuyente. Problemas derivados de la generalización del sistema de autoliquidaciones

La relación que une al obligado tributario y a la Administración Tributaria ha adquirido, tradicionalmente, la forma jurídica de una obligación. Con esta configuración no sólo se faculta satisfacer el interés objetivo que preside la organización normativa del tributo y articularlo jurídicamente de manera adecuada. Además, la canalización de la relación entre contribuyente y Fisco a través de la figura de la obligación tributaria, en tanto supone acudir a un instituto acuñado en el Derecho Privado, es una garantía de la igualdad de las partes en la relación tributaria¹.

Dado el carácter preferente de deuda pecuniaria que el tributo tiene, sólo la categoría de la obligación, en su definición más clásica², permite articularlo jurídicamente. Pero es evidente que entre la Administración y el particular se da una variada gama de situaciones

* Catedrático de Derecho Financiero y Tributario, Universidad de Santiago de Compostela, España. ORCID: 0000-0002-9446-4468

¹ VALDÉS COSTA, R., *El Derecho Tributario como rama jurídica autónoma y sus relaciones con la teoría general del Derecho*, Montevideo: F.C.U., 1985, 32 y ss.

² Por todos, HERNÁNDEZ GIL, A., *Derecho de obligaciones*, Madrid: CEU-RA1983, 37 y ss.

jurídicas del particular y de la Administración, muchos de los cuales no son reconducibles al esquema clásico de la obligación tributaria. Así la dinámica del tributo, al margen del derecho de crédito respecto a la obligación tributaria principal, genera para la Administración situaciones jurídicas activas; que pueden ser derechos subjetivos de crédito a percibir prestaciones diferentes a la cuota tributaria (intereses, recargos...) así como otros derechos de crédito relacionados con obligaciones de carácter instrumental, como las obligaciones a cuenta, así como obligaciones accesorias o extratributarias, pero también – obligaciones de devolución. Pero también potestades administrativas, cuyo ejercicio puede generar deberes específicos a cargo de los particulares carentes de contenido patrimonial³. E, incluso, derechos subjetivos públicos como el derecho a la devolución de ingresos indebidos.

Todas estas situaciones jurídicas relacionales tratan de garantizar el cumplimiento de la obligación principal, lo que implica que las normas tengan en unos casos carácter preventivo, en otros represivo o resarcitorio. La variedad de estas *funciones normativas*, “justifica que tales vínculos y relaciones existan en ocasiones independientemente de la existencia o no existencia de una concreta obligación tributaria”⁴. La operatividad de su desarrollo está presidida por la idea organizativa del tributo, que no es otra que la de que todos contribuyan de acuerdo con los principios constitucionales de justicia material, fundamentalmente el de capacidad económica.

Quizás uno de los puntos más conflictivos para configurar todas estas situaciones como accesorias o “instrumentales” respecto a la obligación tributaria principal, es que se puede acudir a las mismas aun cuando dicha obligación principal no haya llegado a existir o se haya extinguido. Si configuramos el derecho de crédito de la Administración como un derecho subjetivo, no habría mayor problema en entender que nos encontramos ante un derecho subjetivo de crédito, que no confiere a su titular un poder que vaya a ser ejercitado de modo inmediato frente al deudor, de la misma manera que existen derechos sometidos a condición o a término, aunque resulte más convincente la

³ BAYONA DE PEROGORDO, J. J. / SOLER ROCH, M.T., *Materiales de Derecho Financiero*, Alicante: Librería Compás, 1987, 219.

⁴ FERREIRO LAPATZA, J. J., *Curso de Derecho Financiero Español*, vol. I, 24 ed., Madrid: Marcial Pons, 2004, 331.

explicación de SAINZ DE BUJANDA, acerca de que nazcan deudas ilíquidas que tendrán correspondencia con créditos de iguales características y para cuya concreción la ley habilite a la Administración con un conjunto de potestades⁵.

Finalmente, y en la fase estrictamente aplicativa del instituto tributario, cabe tener en cuenta la existencia de lo que PEREZ ROYO denomina “mecanismos procedimentales a través de los cuales se lleva a cabo la efectiva adquisición de la prestación por parte del ente público”⁶. Tales mecanismos han ido variando a medida que variaba el signo de las relaciones entre los particulares y la Administración Tributaria. Si bien en la etapa histórica en que la prestación tributaria no podía concebirse sin la participación de la Administración los procedimientos tributarios eran principalmente *liquidatorios* y *recaudatorios*, amén de *revisores*, y eventualmente, de *devolución*, con la generalización de las autoliquidaciones, los procedimientos pasan a ser fundamentalmente de *policía fiscal*; esto es, de control – procedimientos de *comprobación* e *inspección* – y *sancionadores*.

Pero la propia obligación tributaria y las potestades y facultades administrativas para la aplicación del tributo han tomado en los últimos años una deriva muy criticable desde la perspectiva de la seguridad jurídica y los derechos y garantías de los contribuyentes.

Esa deriva se pone de manifiesto en un contexto en el cual el sistema tributario se apoya en la actuación de los contribuyentes, que hacen buena parte del trabajo a la Administración. Aunque es ya un verdadero tópico, la implantación generalizada del sistema de autoliquidación supuso un cambio radical en la aplicación de los tributos, coincidiendo con el protagonismo que fueron adquiriendo los que podríamos denominar *impuestos de incidencia masiva*; en especial impuesto a la renta e IVA. En esta forma de gestionar los tributos quien aplica e interpreta la norma y realiza una primera cuantificación de la deuda tributaria acompañada del correspondiente ingreso es el obligado tributario a través de la presentación de la autoliquidación. A la Administración se le reserva la función de verificar el cumplimiento correcto de las

⁵ SAINZ DE BUJANDA, F., *Sistema de Derecho Financiero*, I, vol. 2º, t. I, Introducción, vol. I, Madrid: Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, 1977, 113.

⁶ PEREZ ROYO, F., *Derecho Financiero y Tributario*, Parte General, Madrid: Civitas, 2000, 187.

obligaciones fiscales por medio de las autoliquidaciones (función de control) y, en su caso, la potestad de imponer sanciones. Pero esta función de control no se lleva a cabo respecto a todos los contribuyentes, sino que es una fiscalización puramente aleatoria. Por ello, la autoliquidación puede ser comprobada pero también frecuentemente es la técnica para allegar recursos de forma definitiva a la Hacienda Pública, sin intervención de la Administración⁷. Ello supone que, ordinariamente, la aplicación del tributo se consuma con la sola intervención del contribuyente ya que, con mucha frecuencia, las autoliquidaciones no se comprueban en el plazo en que prescribe el derecho a liquidar.

Tal es así que MARTÍN DELGADO ha señalado que no es conforme con la moderna concepción de los tributos “el que en todos ellos y, en cualquier caso, tenga que llegarse de modo inevitable e ineludible a un acto de liquidación por parte de la Administración”⁸. Hoy por hoy, los tributos se gestionan mayoritariamente sin actos administrativos porque, como ha recordado el Tribunal Supremo, en el Fundamento de Derecho Quinto de la sentencia de 4 de febrero de 2021 (núm. 145/2021) no hay acto administrativo tácito cuando una autoliquidación no se comprueba y ni siquiera hay acto de liquidación cuando se deniega la solicitud de rectificación de una autoliquidación.

Por tanto, la función tributaria se define hoy como una función pública en manos de los particulares, que son los que realmente aplican el sistema fiscal por medio de autoliquidaciones, retenciones y repercusiones. El sistema transfiere a esos particulares buena parte de la labor administrativa. La función de recaudar es hoy una función pública que, en buena medida, prescinde del acto administrativo como genuina expresión de la acción pública.

Y este sistema de aplicación de los tributos es una fuente permanente de conflictividad. Se trata de otra cuestión manida, pero que responde a la realidad. Esta tipología aplicativa de los tributos es un modelo basado en la confrontación. La facultad de comprobación en manos del Fisco sirve para, a la postre, aplicar definitivamente la norma

⁷ LUPI, R. ha denominado, fiscalidad basada en el *adempimento voluntario* propio de una “fiscalidad de masas”; *Diritto Tributario*, Parte Generale, segunda edición, 1994, Milano: Giuffrè Editore, 131 y ss.

⁸ MARTÍN DELGADO, J. M. “Los nuevos procedimientos tributarios: las declaraciones-autoliquidaciones y las declaraciones complementarias”, *Hacienda Pública Española*, 84 (1983), 47.

como consecuencia del denominado *privilegio decisorio* de la Administración Tributaria. Esto es, la Administración ejerce su capacidad para imponer la aplicación correcta de la ley. Y siempre *a posteriori*, pues un modelo donde prima la función comprobadora de la Administración se caracteriza por no priorizar la evaluación en tiempo real de los asuntos fiscales. En claro contraste con las fórmulas de cumplimiento cooperativo, donde lo fundamental es la prevención y la evaluación de los riesgos de modo simultáneo o concomitante.

A lo que hay que unir otras circunstancias que ponen en riesgo las garantías del contribuyente. En un sistema de autoliquidaciones, el contribuyente asume la carga de calificar los hechos e interpretar la norma y asume, también, el riesgo permanente de que se le impongan unas sanciones que se han venido aplicando con un manifiesto automatismo.

Además, en tanto la autoliquidación presentada por el contribuyente no sea objeto de comprobación por la Administración no existiría un acto administrativo susceptible de ser recurrido por el contribuyente. Y el sistema de recursos administrativos y contencioso-administrativos se estructuran como vías de enjuiciamiento a actos. Mientras no haya un acto administrativo, no puede desplegar toda su eficacia el sistema de recursos.

Así lo ha manifestado el Tribunal Supremo español en el Fundamento de Derecho Segundo de su sentencia de 12 de julio de 2021 (nº res. 1008/2021), donde dice que “las autoliquidaciones no son actos administrativos, mientras que la estructura básica de la actuación administrativa se hace pivotar sobre los actos administrativos, sobre los que se despliega todo el sistema impugnatorio de recursos para su control y procurar, en su caso, la satisfacción de los intereses legítimos de los administrados”. Lo que requiere de instrumentos que permitan al contribuyente provocar el acto para poder impugnarlo posteriormente. Esto es, cauces procedimentales que permitan la producción del acto administrativo, presunto o expreso, posibilitando su control mediante el sistema de recursos. Papel que tradicionalmente ha jugado en España el artículo 120,3 de la Ley General Tributaria, según el cual “cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente”.

Pero, además, es necesario destacar algunas falencias importantes del vigente modelo de relación entre los contribuyentes y el Fisco.

II. Alejamiento de la práctica tributaria de los límites que suponen los textos internacionales en materia de Derechos Humanos.

Los textos internacionales en materia de Derechos Humanos tienen una gran importancia en la construcción del Derecho Internacional posterior a la Segunda Guerra Mundial. En especial, la Declaración Universal de los Derechos Humanos adoptada por Naciones Unidas en su Resolución 217 A (III), el 10 de diciembre de 1948. Pero también el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos de 23 de marzo de 1976 y, sobre todo en Europa, el Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales o Convenio Europeo de Derechos Humanos, de 4 de noviembre de 1950, a lo que hay que añadir los distintos protocolos modificativos.

En relación con el Convenio Europeo de Derechos Humanos es de destacar el importante papel que juega el Tribunal Europeo de Derechos Humanos y su jurisprudencia declarando la eventual vulneración del Convenio por acciones, omisiones o leyes de un Estado. Las sentencias del Tribunal carecen de ejecutividad, ya que sólo pueden declarar que determinada acción, omisión, ley o decisión de un Estado vulnera el Convenio, más no pueden, por sí mismas, invalidar o anular esos actos o leyes. Pero ello no impide que su cumplimiento resulte obligatorio y que haya que modificar el ordenamiento interno si ello fuese necesario. Y ello, en tanto el incumplimiento de una sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos puede llevar a que se declare *persistencia en la violación*. En concreto, en España se han adoptado medidas para hacer efectivas las sentencias del Tribunal de Derechos Humanos. Así, la Ley 7/2015, de 21 de junio, prevé un recurso de revisión ante el Tribunal Supremo si existe una declaración del Tribunal Europeo de Derechos Humanos de que se ha violado el Convenio europeo. Y el Tribunal Constitucional español puede cambiar su doctrina para adaptarla a la de los órganos que aplican Tratados internacionales. Además de que la Constitución española, como buena parte de los textos constitucionales, establece que las disposiciones internas en materia de derechos fundamentales se interpretarán

de acuerdo con los Tratados Internacionales de protección de Derechos Humanos⁹.

En el caso del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, su gran aportación consiste en haber extendido el contenido de un texto internacional de protección de derechos humanos, de cariz prioritariamente político, a la esfera tributaria. Muchos han sido los ámbitos de incidencia de la jurisprudencia en materia de Derechos Humanos en el ámbito fiscal. Señalaremos las más destacables.

1.º - Aplicación a las sanciones administrativo-tributarias de buena parte de las garantías contempladas en la Convención para los delitos. El precedente más inmediato de esta tesis está en la doctrina del Tribunal Europeo de Derechos Humanos sobre el derecho a no autoinculparse, que la jurisprudencia del órgano judicial deriva del artículo 6 de la Convención, donde se recoge el *derecho a un juicio equitativo*. Criterio consagrado por las sentencias *Funke v. Francia* (1993), *Bendenoun v. Francia* (1994) o *Saunders v. Reino Unido* (1996), entre otras, culminando con la resolución *JB v. Suiza* de 3 de mayo de 2001. Según este criterio jurisprudencial, el derecho a no autoinculparse se aplica a todo procedimiento administrativo que pueda derivar en una sanción o pena. De manera que no es factible admitir que se coaccione mediante sanción la aportación de información que pueda autoincriminar al aportante. Ello ha supuesto que en España se haya decidido separar formalmente los procedimientos de comprobación y los de imposición de sanciones tributarias.

Esta tesis entró en cierto declive a raíz de un supuesto agotamiento del discurso del Tribunal Europeo de Derechos Humanos al respecto, pero ha experimentado una renovación inesperada con la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 2 de febrero de 2021 (Asunto C-481/19), *DB/Commissione Nazionale per le Società e la Borsa (Consob)*, donde el Tribunal proclama que *toda persona física sometida a una investigación administrativa... tiene derecho a guardar silencio cuando de sus respuestas pueda resultar su propia responsabilidad por una*

⁹ En el caso de la Constitución española de 1978, al misma señala en su artículo 10,2 que *las normas relativas a los derechos fundamentales y a las libertades que la Constitución reconoce se interpretarán de conformidad con la Declaración Universal de Derechos Humanos y los tratados y acuerdos internacionales sobre las mismas materias ratificados por España*.

infracción que conlleve sanciones administrativas de carácter penal o su responsabilidad penal. La sentencia añade que no se ampara un abuso del derecho a guardar silencio: *sin embargo, el derecho a guardar silencio no puede justificar la falta de cooperación con las autoridades competentes, como sucede en el caso de una negativa a presentarse a una audiencia o del recurso a maniobras dilatorias.*

2.º - Reconocimiento del derecho a una doble instancia judicial para todas las sanciones administrativas que tengan carácter penal, en especial, las tributarias. Así lo hace la sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos de 30 de junio de 2020, en el asunto *Saqueti Iglesias vs. España*. El Tribunal aplicando el artículo 2.º del Protocolo n.º 7 del Convenio Europeo de Derechos Humanos concluye que, cuándo una sanción administrativa es equiparable a una pena procede reconocer el derecho a una segunda instancia que la literalidad del Convenio refiere a *toda persona declarada culpable de una infracción penal por un tribunal*. Para asimilar una sanción administrativa a una pena a efectos de derecho a la segunda instancia hay que acudir al criterio de la sentencia *Engel y otros v. Países Bajos*, 5100/71, de 8 de junio de 1976. Esta sentencia consagra tres parámetros para llevar a cabo la asimilación de una sanción administrativa a una pena. En primer lugar, que la sanción pueda suponer privación de libertad, aunque no es un factor decisivo. Además, que la sanción tenga alcance general. Y, sobre todo, el criterio de la gravedad de la misma. De manera que en sanciones graves (y la del caso *Saqueti*, que se eleva al 100 % del importe defraudado, lo es) la resolución administrativa debe poder acceder a una segunda instancia que revise de manera plena la primera sentencia confirmatoria de la sanción.

3.º - Extensión de derechos fundamentales previstos constitucionalmente a las actividades de comprobación e investigación de incumplimientos tributarios desarrolladas por la Administración. Así, por ejemplo, el reconocimiento del derecho a la inviolabilidad del domicilio, que ha de extenderse a las personas jurídicas, aunque las mismas carezcan de *intimidad personal y familiar* (sentencia *Chappell v. Reino Unido*, de 30 de marzo de 1989 - nº 10461/1983-). O la exigencia de referir el derecho a la intimidad en relación con la intervención de comunicaciones, aplicando a las actuaciones del Fisco el artículo

8,1,1, del Convenio de Derechos Humanos, según el cual *toda persona tiene derecho al respeto de su vida privada y familiar, de su domicilio y de su correspondencia* (sentencia de 2 de agosto de 1984 *Malone v. Reino Unido* y sentencia de 30 julio de 1998 (sentencia *Valenzuela Contreras v. España*).

4.º - Esgrimir el derecho de propiedad como límite a la aplicación de los tributos, en paralelo al reconocimiento, en los órdenes constitucionales domésticos, del principio de no confiscatoriedad. Así lo hace el Tribunal, derivando la proporcionalidad en el uso del poder tributario del derecho recogido en el artículo 1 del Protocolo nº 1 del Convenio Europeo de Derechos Humanos. Según este precepto *toda persona física o jurídica tiene derecho al respeto de sus bienes. Nadie podrá ser privado de su propiedad sino por causa de utilidad pública y en las condiciones previstas por la ley y los principios generales del Derecho Internacional*. No obstante, el precepto admite lo que se ha llamado *excepción fiscal*, ya que se dice que *las disposiciones precedentes se entienden sin perjuicio del derecho que tienen los Estados de dictar las leyes que estimen necesarias para la reglamentación del uso de los bienes de acuerdo con el interés general o para garantizar el pago de los impuestos, de otras contribuciones o de las multas*. En función de ello, la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos ha consagrado la interdicción de la *carga fiscal excesiva* (*excess burden of taxation*). Interpretando el derecho de propiedad, el Tribunal de Estrasburgo ha aceptado alegar que se viola el derecho de propiedad por intervenciones del poder público, atendiendo a la concurrencia de cinco elementos; a saber: que el recurrente tenga algún *interés patrimonial*, que el Estado demandado haya llevado a cabo una injerencia en el derecho de propiedad del recurrente, que dicha injerencia estuviese prevista legalmente, que se persiga un fin legítimo y, por último, que hubiese tenido lugar una justa ponderación entre los intereses públicos concurrentes y el interés privado y, en concreto, que existiese una *proporcionalidad razonable* (sentencia *N.K.M v. Hungría* de 14 de mayo de 2013, *R.Sz. v. Hungría* de 2 de julio de 2013).

En este último caso, se ha evaluado casuísticamente si una determinada medida fiscal es desproporcionada constituyendo una carga fiscal excesiva en asuntos como la sentencia de 23 de octubre de 1990, *Darby v. Suecia* (mayor tributación para los no residentes), de 22 de junio de

1999, *Galeotti Otteri v. Italia*, sobre tratamiento discriminatorio de las grandes fortunas en el Impuesto sobre Sucesiones o de 16 de febrero de 2006, *Burden & Burden v. Reino Unido*, también sobre impuesto de sucesiones. Por tanto, los contribuyentes de los países firmantes del Convenio Europeo de Derechos Humanos disponen de un elemento adicional de control de la presión fiscal que soportan, a partir de la tesis del Tribunal de Estrasburgo sobre prohibición de carga fiscal excesiva.

III. Consagración de instrumentos anti-elusivos sin respeto a las categorías tradicionales

Pero si hay un ámbito en el que la legalidad tributaria se ve afectada hoy en día es en lo relativo a la política antielusiva. Desde la ortodoxia jurídica, lo razonable sería mantener el criterio tradicional de la teoría de la elusión según el cual la diferencia entre la elusión y la planificación fiscal lícita estaría en que, en el caso de la elusión habría un aprovechamiento abusivo de ventajas. Según esta tesis tradicional, el mero hecho de obtener ventajas derivadas de un aprovechamiento de los defectos de la legislación supone una lícita planificación fiscal si no va acompañada de prácticas abusivas¹⁰. El contribuyente no está obligado a realizar los actos o negocios que tengan una tributación comparativamente mayor, pudiendo aprovechar las ventajas que le ofrece el ordenamiento ya que “el contribuyente debe resultar gravado por los hechos imposables que ha realizado efectivamente, no por los que habría podido hacer”¹¹.

¹⁰ GIULIANI FONROUGE, C. M., *Derecho Financiero*, vol. II, 5.ª ed., Buenos Aires: Depalma, 1993, 681.

¹¹ Así se expresó en Gran Bretaña la Cámara de los Lores al resolver el caso *Duque de Westminster*. El caso *Duque de Westminster* lo explica SHIPWRIGHT, A., “L’esperienza britannica”, en *L’elusione fiscale nell’esperienza europea*, coord. Di Pietro, A., Milano: Giuffrè Editore, 1999, 118. Describe este caso, señalando que a principios de los años ochenta el Duque de Westminster acordó, en documento escrito, el pago a sus empleados de una serie de cantidades que, en sustancia, equivalía a sus salarios. Al mismo tiempo comunicó a sus empleados que mientras éstos conservaran el derecho a percibir el salario deberían renunciar al cobro de esas cantidades. La razón de esta estrategia era reducir las liquidaciones adicionales que correspondían al Duque. La Cámara de los Lores admitió el esquema negocial como absolutamente válido, aunque lo más criticable sea que se reconozca que, en todo caso, la forma prevalece sobre la sustancia.

Este esquema ha quedado superado en la actualidad, sobre todo a partir de la proliferación de esquemas de ahorro fiscal en ciertas multinacionales. Esquemas que podrían neutralizarse con modificaciones puntuales en la legislación interna de ciertos países. Sin embargo, la aparición de estos esquemas ha sido consecuencia de la implementación de ciertos conceptos que, progresivamente han ido desplazando a los clásicos términos de elusión y abuso.

Así, por ejemplo, la OCDE ha acuñado la categoría de la *planificación fiscal agresiva*, como modalidad de planificación fiscal inadmisibles y equiparable a las conductas elusivas. Fue en el Tercer Foro OCDE sobre Administración Tributaria, celebrado en Seúl, en 2006, en el que se decía que *los intercambios comerciales, la liberalización de capitales y las nuevas tecnologías han abierto el mercado global a una gama de contribuyentes mucho más amplia, lo que ha puesto muy difícil asegurar que nuestras respectivas normativas fiscales se cumplen*”, además de incluir una directa acusación a las empresas de “asesoría jurídica y fiscal”, como responsables de estos comportamientos de planificación agresiva.

De esta manera se concebía un auténtico oxímoron: una modalidad de planificación fiscal, por tanto, de conducta lícita de aprovechamiento de lagunas legales o ausencias de armonización legal, que, no obstante, debía ser evitada y perseguida por producir “efectos indeseados”¹². La licencia argumental que permitía defender esto no era otra cosa que la pretendida imposibilidad natural de construir un concepto apriorístico de planificación fiscal. Pero una cosa es que el concepto de planificación fiscal dependa del concepto de elusión. Otra muy distinta, que se pueda reducir el ámbito de la planificación fiscal lícita sin respetar las notas abusivas que caracterizan, en lo sustancial, el término “elusión”. Así, nos encontraríamos ante lo que podríamos llamar *elasticidad negativa* del término *planificación fiscal*, de manera que el mismo podría comprimirse conceptualmente aumentando los supuestos en que las ventajas fiscales perseguidas podrían ser denegadas por el ordenamiento¹³.

¹² CORDON EZQUERRO, T., “La planificación agresiva y la estrategia de la UE para combatirla”, *Crónica Tributaria*, Boletín de Actualidad, 7 (2013), 4.

¹³ VAN DEN HURK, H., “Starbucks contra el pueblo”, *Nueva Fiscalidad*, marzo-abril (2014), 34.

La planificación agresiva se ha manifestado como la nueva modalidad de elusión tributaria, frente a la cual se están articulando las diversas políticas contra la elusión transfronteriza de los diversos Estados.

Así, los comportamientos elusivos de los contribuyentes pueden ser enfrentados mediante cláusulas especiales o cláusulas generales antiabuso. Mientras que las primeras se reconducen a presunciones, verdades interinas o ficciones, las GAAR (*General Anti-Avoidance Rules*) son instrumentos normativos de expresión abierta y abstracta, que atribuyen a la Administración la facultad de denegar ventajas fiscales a ciertas operaciones o transacciones por anómalas y abusivas. Las GAAR tienen un trasfondo analógico y, al desconocer las operaciones realmente realizadas por los obligados tributarios, son potencialmente lesivas de la seguridad jurídica.

La proliferación de cláusulas generales en los ordenamientos jurídicos en los últimos años ha sido un signo distintivo de la lucha contra el abuso, sobre todo a partir del impulso a la política antielusiva por el Plan *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS) de 2013. Y aunque el Plan no contemplaba en ninguna de sus 15 acciones la necesidad de que los países incorporasen una cláusula antielusiva, sí parecía desprenderse esta posibilidad de la Acción 5, que hacía referencia a *combatir las prácticas tributarias perniciosas, teniendo en cuenta... la sustancia*. La era post-BEPS supuso la incorporación de cláusulas generales antiabuso en países que no las tenían. Así se fueron implementando medidas generales antiabuso en jurisdicciones del área anglosajona, como Australia, Reino Unido, y, sobre todo, Estados Unidos, con la *US Health Care and Education Reconciliation Act*, que modificó la Sección 7701 del *Internal Revenue Code*. Pero también en estados del ámbito continental europeo como Italia. Y también en países emergentes como China o India.

Destacan sobre todo los países del área LATAM, en los que era infrecuente que los sistemas tributarios contasen con cláusulas generales contra la elusión, salvo casos excepcionales como Brasil o Argentina. Pero, en los últimos tiempos resultó ser habitual la incorporación de estas medidas generales como la Norma XVI en Perú (Decreto Legislativo No. 1121 de 2012), la reforma en 2013 del artículo. 869 del Estatuto Tributario en Colombia o la Ley 20.780 de 2014 de Chile. Y el caso más reciente de México que desde 2019 cuenta con cláusula general, incorporada mediante el nuevo artículo 5º A del Código Fiscal de la Federación.

Y esta tendencia a la implementación de cláusulas generales antiabusos como remedio contra los comportamientos elusivos tuvo su contrapunto en Europa por medio de lo que se dio en denominar *BEPS europea* y que tiene en la ATAD (*Anti Tax Abuse Directive* -UE- 2016/1164 del Consejo de 12 de julio) su más lograda expresión. En concreto, el artículo 6 de la Directiva Antiabuso incluye un modelo de norma general contra las prácticas abusivas, que se pretende sea objeto de transposición por los Estados miembros. Según el considerando 11 de la ATAD, el objetivo de esta propuesta de cláusula antiabuso es *garantizar la aplicación uniforme de esas normas generales en situaciones de ámbito nacional, dentro de la Unión y en relación con terceros países, de modo que su alcance y los resultados de su aplicación en situaciones nacionales y transfronterizas no difieran*. La medida se define como un nivel mínimo de protección, ya que, según el artículo 3 de la ATAD, la cláusula armonizada no es óbice para la aplicación de disposiciones nacionales dirigidas a salvaguardar un nivel de protección más elevado.

En suma, las cláusulas generales están proliferando en un entorno legislativo donde las mismas se están convirtiendo en instrumentos legales habituales. No obstante, su regulación toma como referencia un patrón que no siempre respeta las exigencias más elementales de la seguridad jurídica. Muestra de ello es la redacción de la cláusula de *Principal Purpose Test* (PPT) del Instrumento Multilateral y en el nuevo artículo 29 del Modelo OCDE, según la cual *no se concederá un beneficio en virtud de este Convenio respecto de un elemento de renta o patrimonio si resulta razonable concluir, a la vista de todos los hechos y circunstancias pertinentes, que la obtención de ese beneficio era uno de los propósitos principales de cualquier acuerdo u operación que tuviera como resultado, directa o indirectamente, la obtención de ese beneficio, a menos que se determine que la concesión de dicho beneficio en tales circunstancias sería conforme con el objeto y finalidad de las disposiciones en cuestión del presente Convenio*. Es decir, se asume que puede haber elusión cuando el ahorro fiscal sea uno de los motivos del negocio, aunque haya otros. Sin exigir una ponderación de motivos, como hizo en Europa la sentencia *Foggia* de 10 de noviembre de 2011, (C-126/10).

Recordemos que, como en su momento defendió LEITE DE CAMPOS, glosando la cláusula general antiabuso de Portugal del artículo 38, 2 de su *Lei Geral Tributaria*, el modelo de cláusulas generales antiabuso supone, en la práctica, hacer tributar al contribuyente por el “negocio

fiscal más oneroso”. Y ello porque la cláusula permite al Fisco gravar el “negocio jurídico de resultado económico equivalente”, lo que difícilmente se cohonesta con las exigencias constitucionales de seguridad jurídica¹⁴. Es necesario advertir de estos riesgos ante la proliferación de cláusulas generales.

IV. Reducción notable de derechos de los contribuyentes con ocasión de la aplicación de nuevas tecnologías en la relación contribuyente-Administración.

La aplicación de nuevas tecnologías en las relaciones de la Administración con los contribuyentes viene generando muchos problemas ante la necesidad de adaptar los derechos tradicionales de los obligados tributarios a este nuevo contexto caracterizado por formas de relacionarse con el ciudadano innovadoras y disruptivas. En España, destaca toda la problemática generada por las notificaciones electrónicas. Surgidas en el artículo 27,6 de la Ley 11/2007 de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos, esta norma, entre otras cosas, deslegalizaba la posibilidad de obligar a ciertos sectores de contribuyentes a recibir notificaciones electrónicas. El Tribunal Supremo admitió esta posibilidad en sentencia de 22 de febrero de 2012, siempre que los contribuyentes a los que se conminaba a adoptar la notificación electrónica fuesen contribuyentes de los que cabría presumir una familiaridad con las nuevas tecnologías. Se trataba de conjurar los efectos negativos de la llamada brecha digital. Posteriormente, el propio Tribunal Supremo, en sentencia 25 de marzo de 2021 (RC 6099/2019), establecería la necesidad de una primera comunicación al contribuyente de su inclusión en el sistema de notificación obligatoria, como requisito de validez. Y en la resolución de 6 de octubre de 2021, proclamaría que, para aquellos contribuyentes no obligados legalmente a recibir notificaciones electrónicas, la validez de las mismas requerirá que se haya autorizado expresamente la recepción por este cauce.

Pero, sin lugar a duda, la mayor revolución en la relación del Fisco con el contribuyente, así como el mayor riesgo para sus derechos y garantías, se sitúa en el uso de instrumentos de inteligencia artificial.

¹⁴ LEITE DE CAMPOS, D., SILVA RODRIGUES, B., LOPES DE SOUSA, J., *Lei Geral Tributária*, 2.ª ed., Lisboa: Vislis, 2000, 165.

Varios son los ámbitos donde tal recurso a dispositivos capaces de reproducir acciones humanas genera inquietud, en tanto puede suponer una merma de la posición de los administrados frente al poder público. En primer lugar, hay que señalar que ya se admite que determinados actos o resoluciones puedan proceder de dispositivos automatizados y no de seres humanos. En la legislación española, en el artículo 41,1 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre del Régimen Jurídico del Sector Público, se prevé la *actuación administrativa automatizada* y se la define como *cualquier acto o actuación realizada íntegramente a través de medios electrónicos por una Administración pública en el marco del procedimiento administrativo y en la que no haya intervenido de forma directa un empleado público*. Y el artículo 100.2 de la Ley General Tributaria, en relación con las respuestas formuladas de modo automático, dice que *tendrá la consideración de resolución la contestación efectuada de forma automatizada por la Administración tributaria en aquellos procedimientos en que esté prevista esta forma de terminación*.

Varios son los desafíos de este tipo de resoluciones automáticas. Así, en primer lugar, hay que asimilarlas todo lo que se pueda a los actos clásicos, adoptados íntegramente por seres humanos. En los actos dictados por éstos hay un razonamiento lógico que está condicionado por el contenido positivo de la ley (vinculación positiva de la Administración) ya que la ley es objeto de aplicación singular mediante un proceso intelectual de subsunción. Y en los actos automatizados, la singularización de la ley se suple, en parte, por la aplicación de un algoritmo. La generalización de la adopción automatizada de decisiones o actos administrativos singulares supondrá, en un futuro, que los algoritmos aprobados para programar la emisión de tales decisiones tendrán naturaleza de normas. Algo de esto ya se atisba, cuando ya empieza a requerirse la publicidad de tales algoritmos o, al menos, de su código fuente. Véase, en España, la resolución 825/2019, de 13 de febrero de 2020, del Consejo de Transparencia y Buen Gobierno, que por primera vez se pronuncia sobre el derecho de acceso a la información pública en relación con algunas de las aplicaciones informáticas (ZÚJAR, TESEO, DÉDALO, PROMETEO, INEX, INTER, GENIO, etc.) utilizadas por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria.

Pero, además, la publicidad de los algoritmos, el acceso a los mismos y la posibilidad de que el contribuyente pueda solicitar una prueba pericial sobre los mismos para evitar sesgos indeseados (como el

detectado en Holanda por la sentencia del Tribunal del Distrito de La Haya de 5 de febrero de 2020, caso C/09/550982, sobre el *System Risk Indication* (SyRI) de Holanda, declarado contrario a la Convención Europea de Derechos Humanos) tiene una enorme importancia a otros niveles. Esencialmente para excluir la sensación de que, en las resoluciones automatizadas, existe un principio tecnológico que puede consagrar una interpretación única de la Administración. Especialmente si surge la sospecha de que estamos en presencia de sistemas basados en *deep learning*, o cajas negras (*black boxes*) cuyo proceso de toma de decisiones no puede ser trazado o explicado, pues es sumamente difícil conocer cómo ha llegado el programa informático al resultado o conclusión de que se trate.

Para conjurar estas situaciones resulta esencial, como señala DORIGO en Italia (a rebufa de las resoluciones del *Consiglio di Stato* 2270/2019, 30/2020 y 881/2020) la motivación específica de toda resolución automatizada. Tal motivación es fundamental para garantizar la cognoscibilidad de la decisión. Y ello, en tanto el carácter técnico del algoritmo no exime de una explicación fundada para hacerlo comprensible¹⁵.

Además, el uso de la inteligencia artificial está proliferando como instrumento de control del cumplimiento por el contribuyente de sus obligaciones tributarias. Y ello con aval, por ejemplo, del Consejo Constitucional francés que, en su decisión de 27 de septiembre de 2019 (Decision n° 2019-796 DC) sobre la ley francesa de presupuestos para 2020, como lo había hecho con anterioridad en la Decision n° 2018-765 DC, de 12 de junio de 2018, admite el uso de estos mecanismos de inteligencia artificial, incluida la geolocalización, siempre que se salvaguarden los derechos del contribuyente. También en España se utilizan estos instrumentos de control, especialmente aplicables para verificar la residencia de los sujetos, desde su aceptación en el Plan de Control Tributario de 16 de enero de 2021.

Y los elementos de inteligencia artificial no sólo se utilizan para una verificación *a posteriori* del cumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente, sino también para un control preventivo, mediante la elaboración de perfiles de riesgo. En estos casos debe

¹⁵ DORIGO, S., Il ragionamento giuridico nell'era dell'intelligenza artificiale, Firenze: Pacini Giuridica, 2020, 32.

asegurarse que los algoritmos no incluyan sesgos inadmisibles, como en el caso mencionado enjuiciado por el Tribunal del Distrito de La Haya en 2020. Debe aceptarse la aplicación del régimen de protección de datos, que en Europa cuenta con el alto estándar de tutela comprendido en el Reglamento (UE) 2016/679 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 27 de abril de 2016, relativo a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos. Ciertamente existe una excepción fiscal que permite inaplicar a la captación de datos con finalidad fiscal los derechos de notificación, acceso, cancelación y anulación reconocidos con carácter general¹⁶. Pero la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea *Valsts SIA* de 24 de febrero de 2022, As. C-175/20, recordando que las excepciones al derecho a la intimidad no deben exceder de lo estrictamente necesario según cánones de proporcionalidad, pone en tela de juicio que el derecho al tratamiento de datos con fines fiscales, sin el límite del Reglamento de Protección de Datos, pueda referirse a solicitudes generalizadas de datos. En cualquier caso, esta sentencia remite la decisión última sobre esta cuestión a lo que dispongan los ordenamientos domésticos de cada Estado.

Lo que sí no ayuda es que la Propuesta de Reglamento del Parlamento europeo y del Consejo por el que se establecen normas armonizadas en materia de inteligencia artificial no califique el tratamiento de información como fines fiscales como de alto riesgo, sometiéndola de esta manera a las exigencias de transparencia, vigilancia humana, precisión, solidez y ciberseguridad.

V. Insistencia en el mantenimiento de un modelo de relación tributaria no cooperativa, basada en el control a posteriori

Antes de referirnos a algunas cuestiones concretas, relativas a anomalías específicas que en materia de aplicación de los tributos existen en los modernos sistemas fiscales, vamos a hacer una breve mención al modelo de relación entre la Administración fiscal y el contribuyente que sigue presidiendo la gestión tributaria en nuestros días.

¹⁶ La sentencia *Sentencia Peter Púskar* de 27 de septiembre de 2017 (C-73/16): la recaudación y la lucha contra el fraude fiscal son misiones de interés público que avalan la injerencia en los datos.

Ese modelo sigue respondiendo a un esquema en el que el contribuyente está obligado a autoliquidar y pagar el tributo, frente a una Administración que *a posteriori*, comprueba, liquida y sanciona, en un rol que algunos llaman de *policía fiscal*. Y donde, como veremos, las sanciones se aplican de manera cuasi-automática, sin una rigurosa evaluación de la concurrencia de culpabilidad.

Frente a ello es imprescindible ir promoviendo una cultura de relación cooperativa, sobre todo respecto a obligados tributarios que sean empresas, tanto individuales como sociedades mercantiles. El epicentro de la relación cooperativa es la elaboración por la empresa de protocolos de prevención de riesgos fiscales, mediante programas de adopción voluntaria, normalizados y certificables¹⁷.

Así, cabe afirmar que los protocolos de *compliance* tributario son el contrapunto de un nuevo modelo de relaciones que se está abriendo paso entre los obligados tributarios y la Administración Tributaria. En especial, entre los contribuyentes personas jurídicas, que desarrollan una actividad empresarial o profesional.

En relación con la necesidad de ir hacia un modelo de relación cooperativa entre los contribuyentes empresarios y el Fisco milita también la necesidad de mitigar la inseguridad jurídica a que aboca el concepto de *planificación fiscal agresiva*, a partir de su elaboración por el Foro de la OCDE de Seúl de 2006 y del Plan BEPS. Este concepto de *planificación fiscal agresiva* (concepto político, ni jurídico) se sustenta, como ya dijimos, en la idea de que los intermediarios fiscales pueden ofrecer a sus clientes opciones de planificación fiscal agresiva, pero es el contribuyente quien establece su propia estrategia de gestión del riesgo tributario y quien determina el grado de riesgo tributario al que se quiere exponer. Por eso la gestión de riesgos constituye un instrumento esencial para las administraciones tributarias. Si las administraciones tributarias pueden poner de manifiesto que los procesos de gestión

¹⁷ En España, el Boletín Oficial del Estado publicó la resolución de 3 de diciembre de 2018, de la Dirección General de Industria y de la Pequeña y Mediana Empresa, por la que se somete a información pública el proyecto de Norma UNE 19602. Las Normas UNE son, por lo general, de cumplimiento voluntario, aunque pasan a tener carácter obligatorio si vienen impuestas por la ley o disposición de rango inferior, si se contienen en un pliego o si vienen impuestas por los propios particulares en el marco de proyectos privados. De entre todas las reglas que se incluyen dentro de la genérica definición de Normas UNE, destaca la UNE ISO 19600 de 2015, como conjunto de pautas para gestionar determinados riesgos.

de riesgos que ponen en práctica son eficaces, será más probable que los grandes contribuyentes corporativos establezcan relaciones con las administraciones tributarias basadas en la cooperación y la confianza. Son el tipo de vínculo con la Administración Tributaria que el Foro de Seúl, donde surgió el término de planificación agresiva, subsume en el concepto de *relación cooperativa*.

El cumplimiento cooperativo ha tenido una primera expresión que aprovecha la consolidada tendencia a implantar en todas las empresas políticas de responsabilidad corporativa y de códigos de buenas prácticas. Con el ejemplo, en España, del Foro de Grandes Empresas, creado en el seno de la Agencia Tributaria en 2008. La experiencia no estuvo privada de reproches basados en la posible vulneración de la igualdad, pues se trataba de una modalidad de cooperación centrada en sociedades cotizadas y reservada prácticamente a las entidades del IBEX 35. No obstante, parecía claro que esta vía era la que se iba a seguir en el futuro para todas las empresas y otros obligados tributarios.

Tal es así que la reforma de la Ley General Tributaria, por Ley 34/2015, de 21 de septiembre, incorporó el principio de cumplimiento cooperativo en materia tributaria en su artículo 92.2, al reconocer que los contribuyentes pueden colaborar con la Administración Tributaria “con el objeto de facilitar el desarrollo de su labor en aras de potenciar el cumplimiento cooperativo de las obligaciones tributarias”. De lo que se trata, en suma, es de sustituir, para los obligados tributarios que accedan a la relación cooperativa, el vínculo con el Fisco que concibe a un contribuyente obligado a autoliquidar y pagar el tributo y a una Administración que, con posterioridad, comprueba, liquida y sanciona, por un modelo basado en un procedimiento preventivo y de discusión jurídica, acompañada de una monitorización de los contribuyentes atendiendo a su perfil de riesgo (*tax profiling*). De manera que un elemento esencial en la consolidación de un modelo de cumplimiento cooperativo es la transparencia por parte de los contribuyentes. Y esa transparencia requiere la implantación de sistemas de gestión del riesgo fiscal.

VI. Automatización en la imposición de sanciones y escasa relevancia del error del contribuyente

Como ya hemos apuntado, el actual modelo de relación entre el contribuyente y el Fisco es un modelo escasamente cooperativo,

donde la Administración controla el cumplimiento de los deberes fiscales por el contribuyente y sanciona tales incumplimientos, muchas veces a partir de simples discrepancias en la interpretación de las normas aplicables.

La confirmación de esta forma de proceder de la Administración está llevando a que la potestad sancionadora, lejos de ser fruto de una pormenorizada valoración de la culpabilidad del presunto infractor, se haya convertido en un mero correlato de un previo procedimiento de comprobación de gestión o inspección. En España, ello contrasta con una sólida jurisprudencia del Tribunal Supremo que niega que se pueda sancionar por la mera referencia al resultado de la regularización practicada por la Administración tributaria o por la simple constatación de la falta de un ingreso de la deuda tributaria (sentencias de 6 de junio de 2008 - casación para la unificación de doctrina 146/04, FJ 6.º-, 18 de abril de 2007 - casación 3267/02, FJ 8.º- y 11 de abril de 2011 - casación 3768/08 FJ 1.º-, entre otras). De una manera rotunda, la sentencia del Tribunal Supremo 309/2020 de 15 de octubre, en su Fundamento de Derecho Primero, señala que *no puede fundarse la existencia de infracción en la mera referencia al resultado de la regularización practicada por la Administración tributaria y que el principio de presunción de inocencia garantizado en el art. 24.2 CE no permite que la Administración tributaria razone la existencia de culpabilidad por exclusión...* Es lo que CRUZ AMORÓS ha descrito diciendo que “...hoy en día las sanciones se imponen prácticamente de manera automática y han perdido la connotación social culposa y la excepcionalidad que deberían tener siempre”¹⁸.

Esta realidad del automatismo en la aplicación de sanciones dispara la conflictividad respecto a las mismas y confina en un segundo término pronunciamientos como el de la sentencia del Tribunal Supremo de 23 de julio de 2020 (recurso 1993/2019), que permite que se inicie el procedimiento tributario antes de dictar liquidación o la anterior de 9 de julio de 2020 (2423/2020), que limita la aplicación del artículo 209,2 de la Ley General Tributaria al caso de procedimientos sancionadores incoados como consecuencia de un procedimiento de verificación de datos, comprobación o inspección.

¹⁸ CRUZ AMORÓS, M., “Legislación fiscal 2021 (II): medidas anti-fraude”, *Actum Fiscal*, 166. Diciembre (2020), 152.

Además, esta forma de proceder, genera importantes problemas referidos al recurrente tema de la posible colisión del deber de colaborar y de las sanciones por no desarrollar dicha colaboración con el varias veces mencionado derecho a no autoincriminarse, a partir de la *vuelta de tuerca* sobre este tema provocada por la sentencia *Consob* del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 2 de febrero de 2021 (C-481/19 DB), según la cual colaborar bajo amenaza de sanción supone una vulneración del derecho a no declararse culpable, desde la perspectiva de los artículos 47 y 48 de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea.

Ante esta realidad, iniciativas como la de reconocer al contribuyente un derecho al error, son fundamentales para mitigar anomalías como la expuesta. En Francia, el Parlamento aprobó la Ley núm. 2018-727, de 10 de agosto de 2018, sobre “Un Estado al servicio de una sociedad de confianza” (*Loi pour un État au service d’une société de confiance*) que introduce el “derecho al error” (*droit à l’erreur*). Según la regulación de este nuevo derecho, se excluye la sanción cuando el contribuyente se equivoque por primera vez. Se acepta que pueda rectificar, espontáneamente o durante un control, cuando su error se haya llevado a cabo de buena fe, es decir, cuando no haya ignorado, “deliberadamente una regla aplicable a su situación” (art. 123-2 del *Code des Relations entre le public et l’Administration*).

En la misma línea, en España, el Consejo para la Defensa del Contribuyente ha elaborado una propuesta de reforma legislativa que reconoce la no sancionabilidad de errores *no dolosos*, aunque delimitando el número de errores que se admiten y sin que la aceptación de este *derecho al error* pueda suponer una reducción de la cuota tributaria o importe a pagar, afectando únicamente a recargos, intereses y sanciones. Para acogerse a este derecho, el contribuyente deberá llevar a cabo una regularización completa, en la línea de la exención de recargos que prevé la nueva regulación del art. 27 de la Ley General Tributaria, la cual podría llevarse a cabo incluso cuando se haya requerido al obligado tributario. E incluso, la Propuesta del Consejo para la Defensa del Contribuyente sugiere tomar en consideración el historial del contribuyente a la hora de valorar su responsabilidad. El derecho al error no sólo debe reconocerse a los contribuyentes sino también, de modo añadido, a los asesores o intermediarios fiscales.

VII. Necesidad de mecanismos alternativos que neutralicen la creciente conflictividad tributaria

El sistema de aplicación de los tributos a que nos estamos refiriendo, es una fuente permanente de conflictividad. Se trata de otra cuestión manida, pero que responde a la realidad. Esta tipología aplicativa de los tributos es un modelo basado en la confrontación, lo que genera la legítima reacción del contribuyente para defender sus derechos mediante los oportunos recursos. El resultado es un crecimiento exponencial del conflicto tributario.

La facultad de comprobación en manos del Fisco sirve para, a la postre, aplicar definitivamente la norma como consecuencia del denominado *privilegio decisorio* de la Administración Tributaria. Esto es, la Administración ejerce su capacidad para imponer la aplicación correcta de la ley. Y siempre *a posteriori*, pues un modelo donde prima la función comprobadora de la Administración se caracteriza por no priorizar la evaluación en tiempo real de los asuntos fiscales. En claro contraste con las fórmulas de cumplimiento cooperativo, donde lo fundamental es la prevención y la evaluación de los riesgos de modo simultáneo o concomitante¹⁹.

Pero, además, la propia tipología de las normas tributarias fomenta el conflicto. El Derecho Tributario es una rama del Derecho de gran complejidad técnica y con categorías y figuras que no tienen parangón en otros sectores del orden jurídico. Además, abundan en las leyes fiscales los conceptos jurídicos indeterminados, por ejemplo, en las normas que regulan bases imponibles normativas (valor real, valor de mercado...) y su abundancia produce una falta de plenitud en la ley, que genera divergencias sobre el significado que, en cada caso, debe darse a estos conceptos²⁰. Las divergencias entre el contribuyente y

¹⁹ ROZAS VALDÉS, J. A., *Los sistemas de relaciones cooperativas: una perspectiva de derecho comparado desde el sistema tributario español*, Instituto de Estudios Fiscales, Documento n.º 6, 2016, 31.

²⁰ Los conceptos jurídicos indeterminados serían fruto de lo que RAMALLO MASSANET, J., denomina "limitación del lenguaje para aprehender la realidad". Ello supone que los términos empleados por el legislador pueden ser llenados con distintos contenidos; más aún cuando se utilizan conceptos jurídicos indeterminados; «La eficacia de la voluntad de las partes en las obligaciones tributarias (I), *Crónica Tributaria*, 76 (1995) 81 y 82, lo que deriva en lo que podemos denominar "ausencia de plenitud" de la norma (FERNÁNDEZ, T. R., *De la arbitrariedad de la Administración*, Madrid: Civitas, 1997, 10).

la Administración sobre los valores es una de las mayores fuentes de conflictividad tributaria. Y también la aplicación de cláusulas generales antiabuso, expresamente previstas en el ordenamiento, tanto de carácter general como especiales (transparencia fiscal, no deducibilidad de gastos financieros, ausencia de motivo económico válido en operaciones de reestructuración...). La implementación de estos mecanismos antileusivos suscita constantes enfrentamientos con la Administración por parte de los particulares.

Por ello, y para neutralizar esta patología, deben proponerse medidas para atenuar y resolver el conflicto tributario. Teniendo en cuenta que no es obstáculo para ello la tradicional referencia a la indisponibilidad del tributo. Podemos hablar de tres versiones de la indisponibilidad: la indisponibilidad de la potestad para crear el tributo, la indisponibilidad de los elementos del tributo por los obligados tributarios mediante pactos o contratos y la acepción más importante: la indisponibilidad del crédito tributario, vinculado a la legalidad de la Administración tributaria y recogido en el artículo 18 de la Ley General Tributaria española. Este significado de la indisponibilidad entronca conceptualmente con la vinculación positiva de la Administración a la ley (la Administración no puede disponer porque está vinculada al contenido de la ley). Como consecuencia de ello se afirma que la ley encarna el interés público que justifica la exigencia de los tributos, por lo que la Administración está incapacitada para alterar los elementos esenciales de la obligación tributaria.

Pues bien; ninguna manifestación de la indisponibilidad impide formular vías alternativas o extraordinarias para prevenir y resolver el conflicto. Es cierto que la Administración debe aplicar el tributo atendiendo al contenido de la ley, que es la esencia del principio de legalidad como expresión de la *vinculación positiva* al ordenamiento. Pero esa ley no va a dejar de aplicarse ante supuestos de prevención del conflicto tributario -conciliación, mediación o transacción- o de composición heterónoma de tal conflicto -arbitraje-.

A la hora de perfilar un sistema administrativo de recursos no cabe desconocer la posibilidad de prever, junto a los recursos administrativos puros, ciertas soluciones arbitrales. Y cuando hablamos de soluciones arbitrales nos estamos refiriendo a fórmulas consensuales de resolución de conflictos basadas en el recurso a terceros independientes y cuyas decisiones, fundadas en Derecho, resulten fáciles de ejecutar. Tampoco

el derecho a la tutela judicial efectiva y al debido proceso justifican que sólo se puedan resolver conflictos ante los tribunales ordinarios.

Extracto: La relación entre la Administración Tributaria y los contribuyentes tiene en la actualidad deficiencias. Estas deficiencias se deben a varias cuestiones, entre ellas la privatización de la aplicación de los tributos y el uso de la inteligencia artificial. Estas deficiencias suponen una merma en los derechos y garantías de los contribuyentes.

Palabras clave: tributos, aplicación de los tributos, derechos y garantías de los contribuyentes, inteligencia artificial, elusión tributaria, derechos humanos.

Resumo: A atual relação entre a Administração Tributária e os contribuintes apresenta deficiências. As causas são diversificadas, mas podem destacar-se a privatização da cobrança dos impostos e a utilização da inteligência artificial. Estas vicissitudes conduzem a uma redução dos direitos e garantias dos contribuintes.

Palavras-chave: impostos, execução de impostos, direitos e garantias dos contribuintes, inteligência artificial, elisão fiscal, direitos humanos.

Abstract: Today, the relationship between the Tax Administration and taxpayers has deficiencies. These deficiencies are due to several issues, including the privatization of the enforcement of taxes and the use of the artificial intelligence. These deficiencies lead a reduction in the rights and guarantees of taxpayers.

Keywords: taxes, enforcement of taxes, rights and guarantees of taxpayers, artificial intelligence, tax avoidance, human rights.