



Título artículo / Títol article:

La asistencia tributaria a los contribuyentes

Autores / Autors

Modesto J. Fabra Valls, Germán Orón Moratal

Revista:Diritto e pratica tributaria internazionale, 2013,
núm. 1**Versión / Versió:**

Pre-print

**Cita bibliográfica / Cita
bibliogràfica (ISO 690):**FABRA VALLS, Modesto J. ; ORÓN MORATAL ,
Germán. *Diritto e pratica tributaria internazionale*,
2013, núm. 1**url Repositori UJI:**<http://hdl.handle.net/10234/93310>

LA ASISTENCIA TRIBUTARIA A LOS CONTRIBUYENTES¹

Abstract: Tax procedures, in the Spanish tax system and in many other jurisdictions, fall on the taxpayers, who must file returns and pay taxes after interpreting the applicable rules. However, the tax administration assists taxpayers by providing information on the interpretation of tax laws, as well as developing assistive software and even preparing drafts of their tax returns, directly or through partners.

This paper discusses some of these tax assistance instruments to taxpayers, and their nature and effects.

Abstract: La aplicación de los tributos, en el sistema tributario español y en otros muchos ordenamientos, recae sobre los obligados tributarios, que deben declarar e ingresar los tributos tras interpretar las normas que les resultan aplicables. Sin embargo, la Administración asiste a los contribuyentes, ofreciéndoles información sobre la interpretación de las normas tributarias, elaborando programas informáticos de ayuda e, incluso, elaborando borradores de las declaraciones, directamente o través de entidades colaboradoras.

En el presente trabajo se analizan algunos de estos instrumentos de asistencia tributaria a los contribuyentes, así como su naturaleza y sus efectos

Resumen: 1. Información administrativa, atención al ciudadano y asistencia tributaria - 2. Las concretas actuaciones de asistencia tributaria en el ordenamiento español - 2.1. La elaboración y difusión de programas informáticos de ayuda - 2.2. La asistencia en la elaboración de de declaraciones y autoliquidaciones - 2.3. El borrador de declaración - 3. Naturaleza y efectos de la asistencia tributaria - 4. Asistencia tributaria y calidad de servicio. El papel del Consejo de Defensa del Contribuyente - 5. La colaboración social en la asistencia tributaria. La experiencia italiana de los CAAF.

1. - *Información administrativa, atención al ciudadano y asistencia tributaria*

La información, consustancial a la sociedad actual, es susceptible de ser valorada desde muy diversos puntos de vista. Así, desde una perspectiva cuantitativa, el volumen de información disponible a través de las diversas

¹ Sobre esta materia, además de los trabajos citados con posterioridad de otros autores, puede consultarse G. Orón Moratal, *Responsabilidad e irresponsabilidad por asistencia al contribuyente*, *El Cronista del Estado Social y Democrático de Derecho*, 2010, 11, 56-64 y M. Fabra Valls, *Las actuaciones de asistencia tributaria*, en VV.AA., *Tratado de la Ley General Tributaria: Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, Aranzadi, 2010, Tomo I, 777-795.

fuentes ha ido creciendo, siendo inabarcable en toda su amplitud. Temporalmente, debe considerarse la inmediatez en su acceso, impulsada por la utilización de las tecnologías de la información y comunicación, que permiten calificar a la sociedad actual como la “sociedad de la información”. Por último, desde un punto de vista cualitativo, interesa el contenido y fiabilidad de la información.

Desde esta última perspectiva, si se trata de una información que emite una Administración Pública, ésta lo hace en el ejercicio de una función pública, sometida a unos principios y normas, y con determinados efectos según el tipo de información de que se trate.

El derecho a la “información administrativa” está reconocido en el ordenamiento jurídico español². Con carácter general, el artículo 35 g) de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común (LRJPAC), consagra el derecho de los ciudadanos a “obtener información y orientación acerca de los requisitos jurídicos o técnicos que las disposiciones vigentes impongan a los proyectos, actuaciones o solicitudes que se propongan realizar”.

En desarrollo reglamentario de este precepto, el RD 208/1996, de 9 de febrero, regula los Servicios de Información Administrativa y Atención al Ciudadano, parcialmente derogado por el Real Decreto 951/2005, de 29 de julio, por el que se establece el marco general para la mejora de la calidad en la Administración General del Estado, que también derogó el Real Decreto 1259/1999, de 16 de julio, por el que se regulan las cartas de servicios y los premios a la calidad en la Administración General del Estado.

La información administrativa, según el citado RD 208/1996, es un cauce a través del cual los ciudadanos pueden obtener información sobre sus derechos y obligaciones y sobre la utilización de los bienes y servicios públicos, pudiendo ser dicha información general (la relativa a la identificación, fines, competencia, estructura, funcionamiento y localización de organismos y unidades administrativas; la referida a los requisitos jurídicos o técnicos que las disposiciones impongan a los proyectos, actuaciones o solicitudes que los ciudadanos se propongan realizar; la referente a la tramitación de procedimientos, a los servicios públicos y prestaciones, así como a cualesquiera otros datos que aquellos tengan necesidad de conocer en sus relaciones con las Administraciones públicas, en su conjunto, o con alguno de sus ámbitos de actuación) o particular (la concerniente al estado o contenido de los procedimientos en tramitación, y a

² Actualmente se está tramitando un proyecto de ley de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno.

la identificación de las autoridades y personal al servicio de la Administración General del Estado y de las entidades de derecho público vinculadas o dependientes de la misma bajo cuya responsabilidad se tramiten aquellos procedimientos).

Hay veces en que la información por si sola es insuficiente y el ciudadano requiere actuaciones adicionales de “atención” en las que, conforme al artículo 4º del citado RD 208/1996, tiene cabida la función de “orientación e información, cuya finalidad es la de ofrecer las aclaraciones y ayudas de índole práctica que los ciudadanos requieren sobre procedimientos, trámites, requisitos y documentación para los proyectos, actuaciones o solicitudes que se propongan realizar, o para acceder al disfrute de un servicio público o beneficiarse de una prestación”. Como se puede apreciar, la descripción de esta función no es más que una singularización de la información administrativa general, realizada directamente a un ciudadano.

En ocasiones, el criterio interpretativo que se contiene en las instrucciones o en las respuestas a consultas, puede resultar de utilidad a los ciudadanos. En este sentido, el artículo 37.10 de la propia LRJPAC establece que serán objeto de publicación regular las instrucciones y respuestas a consultas planteadas por los particulares u otros órganos administrativos que comporten una interpretación del derecho positivo o de los procedimientos vigentes, a efectos de que puedan ser alegadas por los particulares en sus relaciones con la Administración. La atención al ciudadano es una vía adecuada para difundir este criterio interpretativo en relación con el asunto particular respecto al que se presta. Sin embargo, con el fin de evitar cualquier duda respecto a la posible asimilación de la atención con un asesoramiento técnico, el artículo 4º del RD 208/1996 señala que esta información en ningún caso podrá entrañar una interpretación normativa, ni consideración jurídica o económica, sino una simple determinación de conceptos, información de opciones legales o colaboración en la elaboración de impresos o solicitudes.

Esta norma reglamentaria pretende reducir los efectos que para la Administración tiene la prestación de este servicio administrativo, describiendo estas actuaciones como una actividad aséptica a la que no se anudan efectos interpretativos, ni trascendencia jurídica o económica. Sin embargo, como tendremos ocasión de analizar con más detenimiento, estas actuaciones administrativas no dejarán de producir los efectos consustanciales a su propia naturaleza. Por una parte, cuando la asistencia se apoya en un criterio interpretativo al ciudadano no se le podrá exigir responsabilidad si actúa en los términos indicados. En segundo lugar, si la información y atención prestadas presenta deficiencias que producen daños,

puede resultar aplicable el régimen de responsabilidad patrimonial de la Administración. Por último, los servicios de información se han vinculado con la calidad de servicios de las administraciones públicas, en cuya garantía se prevén instrumentos que pueden contribuir a una adecuada prestación del servicio y a que los ciudadanos cuenten con otras vías para exigir este adecuado cumplimiento. En este sentido, la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos, reconoce, en relación con los servicios que se presten mediante medios electrónicos, el principio de calidad y responsabilidad, que será exigible también cuando esos servicios sean de información y atención. Por otra parte, esos mismos principios de calidad y responsabilidad deben aplicarse cuando la información y atención se presten mediante medios no electrónicos, puesto que no tiene ningún sentido que las exigencias en cuanto al servicio administrativo prestado sean diferentes en función del medio a través del cual se prestan.

La atención al ciudadano puede ser más necesaria en determinados ámbitos administrativos que en otros, y uno en el que resulta imprescindible es el de la gestión tributaria, a causa del modelo de aplicación de los tributos apoyado en el deber de colaboración de los ciudadanos, que se traduce en la obligación de estos de facilitar la información de trascendencia tributaria que sea exigible con carácter general, o a partir de requerimientos particulares y en las autoliquidaciones como sistema generalizado de aplicación de los tributos

Por ello existe también un mayor detalle en la dirección contraria y, sin perjuicio de la información y asistencia que ya debían prestar los órganos de la Inspección en el marco del procedimiento inspector según el Reglamento General de la Inspección de 1986, fue el artículo 96 de la Ley General Tributaria (LGT) de 1963, en su redacción dada por la Ley 25/1995, de 20 de julio, el que contempló el deber de la Administración tributaria de prestar a los contribuyentes la necesaria asistencia e información acerca de sus derechos y obligaciones, lo que fue objeto de concreción pocos años después con la Ley de Derechos y Garantías del contribuyente de 1998, donde se plasmó el correlativo derecho a ser informado y asistido por la Administración Tributaria en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, y que hoy se reflejan en los artículos 34.1 (el derecho) y 85 y siguientes (el deber) de la LGT vigente, estando también prevista la asistencia a través de la colaboración social, esto es, a través de otras entidades públicas o privadas, en los términos previstos en el artículo 92 LGT, siendo clara expresión de ello el artículo 67 del vigente Reglamento del IRPF.

2. - Las concretas actuaciones de asistencia tributaria en el ordenamiento español

Aunque el artículo 34.1.a) de la Ley General Tributaria (LGT) reconoce, como se acaba de mencionar, el derecho de los obligados tributarios a ser informados y asistidos por la Administración tributaria sobre el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, que se traduce en el correlativo deber, por parte de la Administración, de prestar información y asistencia a los obligados tributarios, regulado en los artículos 85 y siguientes del mismo texto legal; el contenido de las actividades de asistencia tributaria resulta huérfano de regulación legal y la única referencia a las mismas se contiene en el artículo 85.2.e) de la LGT, en el que se aclara que la asistencia se proyecta en la realización de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones tributarias.

Los artículos 77 y 78 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (en adelante RGGIT) mitigan, aunque de forma insuficiente, este déficit de definición jurídica. El artículo 77 RGGIT se refiere a la asistencia en la confección de declaraciones y autoliquidaciones y a la elaboración de un borrador de declaración o autoliquidación. Por su parte, el artículo 78 RGGIT se refiere a la elaboración y difusión de programas informáticos de asistencia para la confección de declaraciones y autoliquidaciones y a la utilización de medios telemáticos en la asistencia a los obligados tributarios.

2.1. - La elaboración y difusión de programas informáticos de ayuda

El artículo 78 del RGGIT, se refiere a la posibilidad de que la Administración facilite programas informáticos de asistencia para la confección y presentación de declaraciones y autoliquidaciones y, en general, para facilitarles el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

La utilización de los programas que distribuye la AEAT para la confección de las declaraciones de los principales impuestos estatales está ampliamente generalizada³. Resulta útil para los contribuyentes que, con su

³ En 2011, el 99,3 % de las declaraciones del IRPF, el 99,8 % de las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades y el 92,3 % de las declaraciones del IVA se efectuaron

utilización, evitan la realización de operaciones de cuantificación de modo manual, expuestas a mayores posibilidades de error. Y también a la propia Administración, que ve facilitado el proceso de mecanización de la información.

Aunque la aplicación de los programas de asistencia en la confección de declaraciones conlleva una necesaria tarea de calificación e interpretación del ordenamiento, razón por la cual los programas informáticos resultan útiles para profesionales tributarios y para aquellos contribuyentes con suficientes conocimientos del ordenamiento tributario.

La LGT española asimila indirectamente el régimen aplicable a las consecuencias derivadas de las deficiencias técnicas de los programas informáticos de asistencia a una deficiente información administrativa prestada a través de instrumentos formalizados. Respecto a estas segundas, según el artículo 179.2, d) no habrá lugar a responsabilidad por infracción tributaria cuando el obligado tributario haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración tributaria competente en las publicaciones y comunicaciones escritas a las que se refieren los artículos 86 y 87 LGT; y tampoco si el obligado tributario ajusta su actuación a los criterios manifestados por la Administración en la contestación a una consulta formulada por otro obligado, siempre que entre sus circunstancias y las mencionadas en la contestación a la consulta exista una igualdad sustancial que permita entender aplicables dichos criterios y éstos no hayan sido modificados. Por su parte, según el artículo 179.2.e) de la LGT, las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria cuando sean imputables a una deficiencia técnica de los programas informáticos de asistencia facilitados por la Administración tributaria para el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Decimos que se trata de una asimilación indirecta porque en este supuesto no se configuran como una manifestación del criterio exoneratorio de la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias sino como un supuesto autónomo de exención, aunque en ambos casos responden al principio común de ausencia de culpabilidad.

En ocasiones la aplicación del criterio no va a resultar sencillo. Así ocurrirá, en particular, cuando la deficiencia técnica no se encuentre en los algoritmos que efectúan la cuantificación del impuesto, sino en la configuración de los formularios de recogida de datos y en los mensajes de advertencia y ayuda, que pueden inducir a error a los contribuyentes. En este sentido, la Sentencia del TSJ de las Islas Canarias (sede de Santa Cruz de

utilizando los programas de ayuda distribuidos por la AEAT, según la Memoria AEAT 2011 (34).

Tenerife) de 28 de octubre de 2008 (JT 2009, 652) resuelve la impugnación de una sanción por un contribuyente que alegaba que la falta de declaración del rendimiento se debía a una deficiencia técnica en el programa, que exige introducir los datos que, por defecto se contabilizan como declaración conjunta, debiendo, posteriormente, rellenar la casilla destinada a la declaración individual. La Sala entiende que no se trata de una deficiencia técnica “dado que son otras las opciones que deben ser igualmente rellenas por los contribuyentes, entendiéndose que la falta de revisión de la autoliquidación ejecutada por el recurrente, supone la concurrencia del elemento culpabilístico aun a título de negligencia”.

El problema podría evitarse mediante advertencias o controles de verificación del propio programa informático que, según entiende ÁLVAREZ ARROYO⁴, deberían formar parte de las obligaciones de la administración de asistencia al obligado tributario. A nuestro juicio, se deberá analizar si esta falta de verificación o de mensaje de advertencia en el contexto de las restantes previstas en el programa es suficiente como para inducir el error a pesar de poner la necesaria diligencia.

2.2. - *La asistencia en la elaboración de declaraciones y autoliquidaciones*

El artículo 77 RGGIT configura la actividad de asistencia en la confección de declaraciones y de autoliquidaciones como una mera actuación fáctica, al disponer que consistirá “en la transcripción de los datos aportados por el solicitante y en la realización de los cálculos correspondientes”, como si fuese el propio solicitante quien además de facilitar los datos fuera indicando la calificación jurídico-tributaria que deben tener los mismos, para que “el asistente” realice el cálculo correspondiente. Para reafirmar esta realidad, el precepto dispone: “Ultimado el modelo se entregará para su revisión y para la verificación de la correcta transcripción de los datos y su firma por el obligado, si éste lo estima oportuno”, lo que no es otra cosa que confirmar la responsabilidad del solicitante de la asistencia, o “asistido”, sobre el documento que va a suscribir. Además, lógicamente, en el número 4 se prevé que los datos, importes o calificación contenida en los documentos para los que se asistió

⁴ F. Álvarez Arroyo, *El uso de tecnologías informáticas y telemáticas en el ámbito tributario: régimen jurídico*, en VV.AA., *Tratado sobre la Ley General Tributaria, Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo, Tomo I*, Aranzadi, 2010, 229, 230.

no vinculan a la Administración en el ejercicio de las actuaciones de comprobación o investigación que puedan desarrollarse con posterioridad.

Analizando la evolución de las primeras manifestaciones de la asistencia administrativa en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, parecía apuntarse una tendencia hacia la implicación entre las actividades de asistencia y la fase posterior de comprobación; implicación favorecida por estar confiadas ambas tareas a los órganos de gestión.

A este respecto, en la lejana campaña del Impuesto sobre la Renta de 1997 —correspondiente al ejercicio 1996—, se ensayó la realización, a título experimental, de la asistencia en la elaboración de la declaración, al tiempo que se efectuaba un “contraste de imputaciones”, o lo que es igual, una primera comprobación de los hechos declarados mediante su comparación con aquellos que a la Administración le constan a través de retenciones u otras declaraciones informativas. Con esta prueba piloto se pretendía intensificar la incidencia de la actuación de la Administración en el cumplimiento voluntario de deberes por los obligados tributarios. El servicio de asistencia se configuró como un mero servicio de ayuda al contribuyente para confeccionar sus declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y, por tanto, no suponía una liquidación ni una comprobación administrativa. De este modo, en supuestos de discrepancia, se confeccionaba la declaración con los datos que aportaba o manifestaba el contribuyente, que es quien está obligado a presentar la autoliquidación y, por tanto, único responsable de la autoliquidación ante la Administración.

No obstante, como en la elaboración de la declaración se contrastaban los datos aportados por el contribuyente con aquellos que tenía la Administración, en caso de que existiesen discrepancias podía efectuarse la declaración con los segundos si el contribuyente manifestaba su conformidad, bien en ese momento, o bien tras comprobarlos en una ulterior cita. También podía efectuarse la declaración con los datos del contribuyente pudiendo, además, el contribuyente, dejar constancia de su disconformidad por escrito, a través de la oportuna diligencia. En este caso, el propio proceso de elaboración de la declaración ponía en marcha una comprobación de las causas de la discrepancia, con lo que autoliquidación e inicio de la comprobación confluían en un único momento, aprovechándose el esfuerzo empleado en la asistencia en la confección de la autoliquidaciones a efectos de comprobación y control. Y eliminando, al mismo tiempo, los supuestos de comprobaciones y regularizaciones por simples errores.

Este sistema de contraste o verificación entre los datos declarados y los datos fiscales de la Administración supuso además un punto de inflexión en el uso de la información en poder de la Administración, que dejó de ser utilizada con una finalidad exclusivamente represiva de las actuaciones de

los obligados tributarios para utilizarse en tareas previas de asistencia en la confección de sus declaraciones.

Este procedimiento no pasó de tener carácter experimental, no tanto a causa de los resultados obtenidos como de los medios necesarios, puesto que el sistema requería de una dotación informática que permitiese que todos los participantes en estas tareas de asistencia en la confección de declaraciones o autoliquidaciones (funcionarios o contratados) dispusiesen de conexión “on line”, a las bases de datos de la Agencia. Además, si el contribuyente expresaba su intención de reflejar las discrepancias en una diligencia era necesaria la presencia de un funcionario. El procedimiento diseñado y la vinculación entre asistencia y comprobación ponía de manifiesto que, a pesar de que la asistencia se configurase como una mera transcripción de datos y de que se señalase que el contribuyente era el obligado a la revisión y aceptación de la declaración o autoliquidación, existía en ese momento una calificación de los hechos efectuada por la Administración.

El abandono de esta vinculación entre asistencia y comprobación no supuso la vuelta al carácter reservado de la información sino que, a partir de la siguiente campaña, se generalizó la difusión de la información con trascendencia tributaria en poder de la administración (los “datos fiscales” del ejercicio) a todos aquellos contribuyentes que la solicitasen. E incluso se permitió su obtención, por los propios contribuyentes desde la página web de la agencia tributaria, mediante la oportuna identificación, que puede realizarse mediante certificado de firma electrónica reconocido por la AEAT o utilizando un secreto compartido (número de referencia facilitado por la AEAT). Esta difusión de datos fiscales de contribuyentes, que ha crecido exponencialmente desde 1998⁵, resulta loable y está generalizada aunque, como resulta obvio, tiene un contenido más limitado que el contraste de imputaciones, realizado en el momento de la asistencia en la confección de la autoliquidación.

La generalización de los programas de asistencia al contribuyente en las campañas del Impuesto sobre la Renta se organizó, con posterioridad, en torno a dos fases. Una primera, de calificación, efectuada por funcionarios o personal contratado y formado por la propia Agencia. Y una segunda, de mecanización, en la que se procesaban informáticamente los datos que constaban en las plantillas, facilitadas por los primeros. Aunque se tratase de un aspecto esencialmente organizativo (el mismo funcionario o personal contratado podría calificar y, a continuación, mecanizar la información), esta diferenciación ponía nuevamente de relieve que tampoco para la

⁵ En 1998 se repartieron los datos fiscales a 335.946 contribuyentes. En 2011 la cifra ascendió a 22.298.029 contribuyentes.

Administración, la tarea de asistencia tributaria, que se prestaba mediante la confección de las autoliquidaciones, era una mera tarea mecánica de introducción de datos en un programa informático, sino que requería de una previa fase de interpretación y aplicación de las normas, mediante la determinación de los rendimientos sujetos y su calificación. Perspectiva desde la cual puede cuestionarse nuevamente el atributo más característico del régimen jurídico de los sistemas de asistencia, consistente en la ausencia de vinculación⁶ y de efectos para la Administración de su utilización.

2.3. - *El borrador de declaración*

Según el artículo 77.3 del RGGIT en los casos y en los términos que establezca la normativa de cada tributo, la asistencia también podrá prestarse mediante la confección por la Administración tributaria de un borrador de declaración a solicitud del obligado tributario. Esta posibilidad se introdujo para el IRPF por la Ley 46/2002, de 18 de diciembre y actualmente se regula en el artículo 98 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre (LIRPF).

Según señala el artículo 98.1 LIRPF, los contribuyentes podrán solicitar que la Administración tributaria les remita, a efectos meramente informativos, un borrador de declaración. Se abunda en el carácter meramente informativo del borrador de declaración, al que también se refiere el artículo 77.3 del RGGIT, cuando desvincula el borrador de cualquier calificación por parte de la Administración, al señalar expresamente que la Administración tributaria incorporará en el borrador los datos obrantes en su poder que sean necesarios para la declaración, con el importe y la calificación suministrada por el propio obligado o por un tercero que deba suministrar información con trascendencia tributaria.

El borrador de declaración supone una actuación intermedia entre la mera remisión de datos fiscales, en la que la administración tributaria se limita a informar a los contribuyentes de los datos con trascendencia tributaria que tiene en su poder, y la asistencia presencial efectuada tras la solicitud de cita previa, en la que funcionarios o personal contratado por la AEAT, confeccionan la autoliquidación del IRPF a la vista de los datos y documentos aportados por el contribuyente el día de la cita.

⁶ Esta ausencia de vinculación ha sido criticada por J. Ramallo Massanet, *Artículo 5*, en VV.AA., *El estatuto del contribuyente*, Francis Lefevre, Madrid, 1999, 46, la asistencia “debería impedir futuras actuaciones de la Administración a partir de datos que ya poseía cuando cumplió su deber de asistencia”. En este mismo sentido J.A. Rozas Valdés, *Información y asistencia al contribuyente*, en VV.AA., *Comunicación Pública. La información administrativa al ciudadano*, Madrid, 2000, 333.

En realidad tiene una íntima conexión con el programa informático de asistencia en la declaración de la renta, puesto que supone la utilización de un programa similar al que se difunde gratuitamente para su utilización por los obligados tributarios, con carácter previo a la remisión de los datos fiscales a aquellos contribuyentes, respecto a los cuales la Administración tributaria dispone de toda la información tributaria necesaria para la elaboración de su autoliquidación. Así se desprende de la limitación de los contribuyentes que pueden solicitar el borrador, en función del tipo de rentas percibidas. Y también explica que, cuando la Administración constate que carece de la información necesaria para la elaboración del borrador de declaración, se remitan al contribuyente los datos fiscales que puedan facilitarle la confección de su declaración.

El borrador de declaración también presenta relación con los servicios de asistencia como la cita previa, tal como se constata con la evolución de unos y otros, dado que el incremento en el número de borradores enviados produce, como efecto, la disminución del número de citas previas, tal como se señala en las distintas memorias anuales de la AEAT.

Más aún, la remisión del borrador permite la modificación de los datos ya que si el contribuyente, una vez recibido el borrador, encuentra algún error o imprecisión puede solicitar la rectificación del mismo. Si, por el contrario, constata que el borrador se ajusta a su declaración tributaria, podrá suscribirlo o confirmarlo, con lo que adquirirá la condición de declaración del impuesto.

El obligado tributario debe revisar y aceptar el borrador de declaración o autoliquidación y, de acuerdo con el artículo 77.4 RGGIT no se produce vinculación para la administración de los datos, importes o calificaciones contenidos en el borrador, en el ejercicio de las actuaciones de comprobación o investigación posteriores.

3. - Naturaleza y efectos de la asistencia tributaria

La premisa de la que se parte para negar los posibles efectos derivados de la asistencia consiste en entender que la autoliquidación no deja de tener tal carácter, es decir, que la asistencia en la confección de autoliquidaciones no constituye una liquidación administrativa. Y a la vista de nuestro ordenamiento no cabe ninguna duda de que la asistencia se produce sin

alterar la naturaleza de la autoliquidación. La Administración asiste al contribuyente a cumplir con el deber que el ordenamiento le impone, pero ni el ordenamiento le releva de tener que confeccionar y presentar su autoliquidación, ni el resultado de estas actuaciones tienen naturaleza de acto administrativo.

Estas diferencias en cuanto al régimen jurídico, se sentirán en los plazos para recurrir —que respecto a los actos administrativos son fugaces (un mes, según el artículo 223 LGT para el recurso de reposición y el mismo plazo según el artículo 235 LGT para las reclamaciones económico administrativas)—, mientras que en el supuesto de las autoliquidaciones se aplica el plazo de prescripción, [artículos 120.3 y 66.1.c) de la LGT]. Y también difiere la vinculación que se deriva de unas y otras, que es mayor cuando se trata de una manifestación de voluntad de la Administración, plasmada en un acto administrativo, que cuando estamos ante actuaciones de asistencia tributaria. Esta distinta vinculación se proyecta en relación con los obligados tributarios, que deben cumplir con el contenido de las liquidaciones administrativas, sin perjuicio de su derecho a interponer los correspondientes recursos. Por el contrario, en relación con las autoliquidaciones asistidas, los obligados tributarios pueden optar por presentar la autoliquidación confeccionada por la Administración, u otra distinta. Y la vinculación también es distinta para la Administración, puesto que las liquidaciones provisionales podrán ser modificadas dentro del periodo de prescripción en atención al resultado de comprobaciones administrativas efectuadas respecto a motivos distintos a los que las originaron, pero van a vincular a la Administración en cuanto a la interpretación contenida⁷ y, también, respecto a los hechos parcialmente comprobados (artículos 140.1 y 148.3 LGT). Por contra, las autoliquidaciones asistidas pueden ser rectificadas dentro del plazo de prescripción, mediante una liquidación provisional o definitiva.

Aunque este diferente grado de vinculación no significa que la asistencia tributaria vaya a ser huera de efectos. Las consecuencias de la actuación de la Administración no se ciñen, en exclusiva, a los actos administrativos que dicte, pues otro tipo de actividades o actuaciones también los producen.

Aunque se pretenda lo contrario, las actuaciones de asistencia no siempre son fácticas, esto es, no suponen en todo caso una mera transcripción de datos que pueden estar previamente calificados jurídicamente por el obligado o un tercero (ej., como rendimientos del

⁷ SSTS 9 de octubre de 1989 (RJ. 7033) y 23 de mayo de 1990 (RJ. 4255) y SAN 2 de marzo de 1993 (JT 297).

trabajo, de actividades económicas, del capital), o no (satisfacción de una beca/ayuda o de indemnización por una compañía de seguros por un concepto de daños por una causa no claramente identificada y que puede dar lugar a una renta exenta, o no sujeta, y caso de estar gravada a un rendimiento del trabajo o ganancia patrimonial). Esta calificación requiere de unos conocimientos técnicos que son precisamente los que requiere el solicitante de la asistencia por carecer de ellos. En definitiva, junto a las actividades meramente fácticas o aritméticas están aquellas que indudablemente requieren unos conocimientos técnicos y que van más allá de la mera transcripción de información en el programa informático o el cálculo aritmético, circunstancia que aflora en diversos casos de deducciones sobre la cuota, pero no sólo, y por poner un solo ejemplo, cabe citar la deducción por maternidad para mujeres con hijos menores de 3 años, que para su aplicación no basta tener rendimientos del trabajo o de actividades económicas, sino que además se requiere haber cotizado a la Seguridad social o mutualidad correspondiente, y en alguna ocasión la asistencia tributaria en la confección de la declaración por el IRPF ha aplicado la deducción siendo la madre perceptora de prestación por desempleo, sujeta al IRPF, pero que no ampara la deducción por maternidad.

Cuando la asistencia tributaria comporte una aplicación del Derecho, una interpretación jurídica, que el solicitante de la asistencia requiere, no debiera comportar para el asistido la posibilidad de ser sancionado, por ejemplo, por haber aplicado una deducción improcedente que el propio servicio de asistencia tributaria incluyó en el modelo que le entregó para suscribir. Y esta ausencia de sanciones en los casos de declaraciones asistidas que incorporan interpretaciones jurídicas incorrectas no sólo debe aplicarse en el supuesto en que el programa informático distribuido tenga deficiencias técnicas, sino en cualquier otro caso. Conviene recordar que según el artículo 179.2.e) LGT las acciones u omisiones tipificadas en las Leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria cuando sean imputables a una deficiencia técnica de los programas informáticos de asistencia facilitados por la Administración tributaria para el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Los servicios de asistencia se prestan utilizando estos programas, por lo que cuando la deficiencia técnica esté detrás del error que ha originado el incumplimiento tributario, la exoneración de responsabilidad por infracción tributaria está expresamente prevista. Y la misma consecuencia se debe aplicar cuando la “deficiencia técnica” no se deba al programa informático sino a la falta de pericia de quien lo utiliza. Por una parte, porque el obligado tributario usuario de los servicios de asistencia pone una mayor diligencia que quien se limita a utilizar el programa informático de asistencia. Y, además, porque igual que a la

administración le corresponde velar por la corrección técnica del programa, también debe hacerlo por la cualificación técnica de quienes, utilizándolo, prestan tareas de asistencia.

En este sentido parece que puede interpretarse la consideración del Tribunal Supremo en la sentencia de 4 de marzo de 2009 (nº 1338/2009) al enjuiciar la legalidad del artículo 77 RGGIT, por poder encontrar ausencia de dolo o culpa en el asistido.

Según el Fundamento Jurídico 5º: “si el eventual infractor sigue el borrador de la Administración faltando el elemento subjetivo podrá haber rectificación de la autoliquidación pero no un ilícito”, y entendemos que ese elemento subjetivo no existirá en aquellos casos en que habiendo solicitado asistencia, el origen de la posible infracción se encuentre en una interpretación jurídica, como también lo entiende Bunes Ibarra⁸, no así en cambio cuando aun habiendo acudido a los servicios de asistencia no se declararon todos los elementos integrantes del hecho imponible.

Sin embargo, no podemos mostrarnos igualmente de acuerdo con otras consideraciones que realiza el TS en la misma sentencia y fundamento jurídico, en torno al art. 77.4, que prevé la ausencia de vinculación administrativa ante futuras actuaciones de comprobación o investigación. En concreto el alto Tribunal entiende que ese apartado “se limita a exonerar a la Administración de toda responsabilidad en relación con las actuaciones de asistencia tributaria, lo que parece razonable, dado que la asistencia se realiza siempre a solicitud del obligado, el cual tiene que verificar luego la información recibida, validando la actuación realizada por la Administración al integrar los datos en la declaración, o negándose a ello sin firmar. Por tanto, nada hay que objetar al precepto que excluye toda responsabilidad de la Administración tributaria por error en los casos de asistencia, pues otra solución supondría atribuir a una mera actuación de asistencia los efectos de una verificación de datos o de una comprobación limitada”. Sin perjuicio de que en la interpretación de este apartado el TS lo conjuga con el contenido del número 2, no pensamos que el artículo 77, en ninguno de sus párrafos, exonere de toda responsabilidad a la Administración en relación con sus actuaciones de asistencia tributaria, ni mucho menos en los que haya error.

Lo que excluye es la vinculación respecto de actuaciones posteriores, pues como dice el alto Tribunal una mera actuación de asistencia no puede tener los efectos de una verificación de datos o de una comprobación limitada (procedimientos que por otro lado tampoco impiden actuaciones

⁸ J.M. de Bunes Ibarra, La información y asistencia al contribuyente en la Ley General Tributaria y en su desarrollo reglamentario, en Estudios jurídicos en memoria de Don Cesar Albiñana García-Quintana, IEF, Madrid, 2008, vol. I.

comprobadoras posteriores, pero que sólo podrán modificar las anteriores si hay descubrimiento de nuevos hechos, no pues basadas en una nueva calificación jurídica de hechos ya conocidos), pero no excluye toda responsabilidad, ni además podría hacerlo, pues ello supondría al menos vulnerar el régimen de la responsabilidad patrimonial de la Administración. Entendemos que la existencia de la actuación de asistencia no puede ser inocua en relación al cumplimiento de deberes y obligaciones tributarias, pues aunque en la generalidad de los casos los facilita, y ahí su virtud, excepcionalmente puede afectar negativamente al adecuado cumplimiento de ellos, y debiera existir un instrumento para ponderar en qué medida ha podido influir.

Ciertamente se trata de un reconocimiento que, como ha señalado Barquero Estevan respecto a la información administrativa es complejo⁹ aunque similar complejidad se plantea en otros ámbitos de la actuación administrativa en los que se reconoce abiertamente.

El derecho de los ciudadanos a ser indemnizados por los daños que les cause el funcionamiento de los servicios públicos tiene reconocimiento constitucional (artículo 106 CE) y es concretado por el artículo 139 de la LRJPAC, según el cual, para que surja el derecho a la indemnización los particulares deben sufrir una lesión en sus bienes y derechos, que resultará indemnizable salvo casos de fuerza mayor siempre que sea consecuencia del funcionamiento normal o anormal de los servicios públicos. De la citada expresión se deriva que no se requiere culpa o ilegalidad en la actuación administrativa, por lo que la responsabilidad resultará exigible tanto en relación con las lesiones producidas por una actividad culpable o negligente de la Administración, como por actos que, sin serlo, causen un perjuicio patrimonial, como puede ocurrir en supuestos de deficiencias en la asistencia tributaria o en la información administrativa utilizada para su prestación. Así se admite genéricamente por la doctrina¹⁰, y también la jurisprudencia, aunque los casos en los que, además de admitirse la posibilidad de la responsabilidad patrimonial, se ha considerado procedente es en relación con informaciones urbanísticas (ej., en sentencias del TSJ del País Vasco, sentencia núm. 555/2002 de 21 junio, RJCA 2003\480; TSJ Andalucía, Málaga, sentencia de 28 abril de 2000, JUR 2000\304606 y TSJ Madrid,

⁹ J.M. Barquero Estevan, *La Información Administrativa a los Contribuyentes*, Pamplona, 2002, 126.

¹⁰ A. Galán Galán, *La comunicación pública*, en *Comunicación pública. La información administrativa al ciudadano*, Marcial Pons, Madrid, 2000; J.M. Barquero Estevan, *La información administrativa a los contribuyentes*, 2002; A.Mª. Delgado García, R. Oliver Cuello, *El deber de información y asistencia a los obligados tributarios*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2004.

sentencia núm. 8/1999 de 12 enero, RJCA 1999\464), si bien en sentido contrario es necesaria la mención de la sentencia de la Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 4ª, de 28 junio de 2000 (RJCA 2000\2169), en la que se declaró la inexistencia de responsabilidad patrimonial de la Administración en un caso en que una empresa debió indemnizar a alguno de sus trabajadores, contratados bajo la modalidad de contrato en prácticas por causa de nulidad de dicho contrato declarada judicialmente, cuando previamente y por escrito la Administración le hizo creer en la cobertura legal del referido contrato. Quizá hubiese sido otra la respuesta judicial si hubiera sido la propia Inspección de Trabajo la que hubiera cuestionado la legalidad de los contratos y sido ello el origen del daño.

Más problemáticos resultarán aquellos casos en que el normal o anormal funcionamiento se hubiese producido ante información o asistencia requerida verbalmente, al no quedar constancia fehaciente de la información facilitada, que pudo ser incorrecta o siendo correcta pudo ser mal interpretada por el “asistido”, reconduciéndose a un difícil problema de prueba, por lo que es recomendable para esos casos haber hecho uso de la asistencia telefónica que deje grabada la consulta y la correlativa respuesta.

Pero esos problemas no deben darse cuando la asistencia se documenta en la confección de declaraciones o autoliquidaciones, y las consecuencias perjudiciales para el contribuyente derivan de una errónea aplicación del Derecho, aun cuando esta interpretación no la facilita en absoluto el artículo 4 del RD 208/1996, en virtud del cual, y como ya hemos tenido ocasión de señalar, la atención personalizada al ciudadano que consista en una función de orientación e información en ningún caso podrá entrañar una interpretación jurídica, algo que difícilmente puede negarse sin embargo cuando se trata de una asistencia para la confección de una autoliquidación, en la que además de la constancia de unos hechos, hay una voluntad de aplicación de un determinado derecho a esos hechos, y por mucho que la suscriba el obligado tributario, quien la confecciona es el personal del servicio público de asistencia tributaria.

Para que resulte aplicable la responsabilidad patrimonial de la Administración deben concurrir sus presupuestos y, en consecuencia, entre el comportamiento de la Administración y el daño causado debe producirse una relación de causalidad, aspecto cuya determinación se verá facilitada cuando haya mediado una actividad de asistencia administrativa documentada o el programa informático utilizado tuviese deficiencias técnicas.

El daño, según establece el artículo 139.2 de la LRJPAC, reflejando presupuestos que habían sido recogidos por la jurisprudencia¹¹, debe ser “efectivo, evaluable económicamente e individualizado con relación a una persona o grupo de personas”.

Características con las que se excluyen como indemnizables “los simples perjuicios o meras molestias subjetivas”¹² o los “meramente conjeturados, eventuales o hipotéticos”¹³. Proyectando esta exigencia en la materia que nos ocupa resulta evidente que no será un daño indemnizable la existencia de una carga fiscal, ajustada al ordenamiento, pero superior a la esperada en virtud de la asistencia prestada por la Administración. La previsión de resultar gravado con una carga tributaria inferior a la que se deriva de la aplicación de las normas tributarias será, en principio, una mera expectativa no una lesión indemnizable por la vía de la responsabilidad extracontractual. Mayores dudas se suscitan respecto a aquellos supuestos en que se pueda optar por una tributación familiar o individual, o que un miembro que no esté obligado a declarar en el IRPF lo haga para obtener una devolución inferior al ahorro que supondría incluirlo entre los computables en el mínimo familiar. Aunque se ha señalado que no deba formar parte de la asistencia indicar las economías de opción que tenga el contribuyente¹⁴, afirmación que compartimos en la medida en que la utilización de una opción o la otra implique una planificación y asesoramiento fiscal que no tiene porqué ofrecerse por los servicios de asistencia tributaria, entendemos que las opciones básicas, de las que derivan importantes consecuencias, como la presentación de declaración individual o conjunta, cuya determinación se ve facilitada por el propio programa de asistencia, sí deben formar parte del contenido de la asistencia tributaria y, por tanto, una incorrecta indicación en este sentido, podría producir responsabilidad patrimonial de la Administración, teniendo en cuenta que una vez concluido el periodo voluntario, no se permitirá su rectificación¹⁵.

¹¹ Entre otras las STS de 2 de enero y 20 de noviembre de 1990 (Ar. 147 y 9174).

¹² E. García de Enterría, *Los principios de la nueva Ley de Expropiación Forzosa*, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1959, 183.

¹³ STS de 3 de febrero de 1989 (Ar. 809).

¹⁴ J. Ramallo Maassanet, *Comentario al art. 5 de la ley de derechos y garantías del contribuyente*, en *Estatuto del contribuyente*, Francis Lefebvre, Madrid, 2ª ed., 1999, 44.

¹⁵ Así lo ha entendido la administración y diversos tribunales superiores de justicia en interpretación del apartado del artículo que regula la opción por la tributación conjunta (actualmente el artículo 83.2.2º párrafo) que establece que “la opción ejercitada para un periodo impositivo no podrá ser modificada con posterioridad respecto del mismo una vez finalizado el plazo reglamentario de declaración”. Pueden consultarse, en este sentido, las Sentencias del TSJ de Madrid de 28 de mayo de 1998 (*JT* 933) o de 10 de diciembre de 1998 (*JT* 1824) y 16 de marzo de 2007 (*JT* 2007/767) o la Sentencia del

Una vez constada la procedencia de responsabilidad, corresponderá determinar la cuantía de la indemnización, que deberá ser susceptible de reparar el daño causado. Habitualmente ocurrirá que, dado que la información se presta para facilitar deberes cuyo cumplimiento corresponde a los obligados tributarios, los perjuicios que puedan causarse serán, normalmente, las sanciones que puedan exigirse por la infracción cometida, los recargos del artículo 27 LGT, si la regularización se produce de modo espontáneo y los intereses de demora, cuando resulten procedentes. Supuestos en los que, más que la exigencia de sanciones, recargos e intereses y la correlativa indemnización por los daños causados, la solución debe ser, sencillamente, su inexistencia¹⁶. Sin perjuicio, claro está, de que pueda acreditarse un daño de cuantía distinta.

A similares concusiones llegamos respecto a los efectos derivados del borrador de declaración. De nuevo, la pretendida ausencia de efectos deberá matizarse y si el borrador incorpora errores debidos a la deficiencia técnica del programa informático utilizado para su confección, a deficiencias técnicas del proceso de aplicación del programa informático a los datos fiscales en disposición de la Administración, e incluso a deficiencias en la información ofrecida respecto al proceso de rectificación de la declaración, que induzcan al contribuyente a pensar que el proceso ya está concluido, cuando todavía está pendiente de suscripción o aceptación, los efectos deberán ser también exoneratorios de responsabilidad por las infracciones cometidas.

Y si como consecuencia de un error en el tratamiento de la información se remiten borradores incorrectos que generan un perjuicio a los contribuyentes (deducciones en cuota por inversiones en vivienda habitual inferiores a las procedentes, ausencia de deducciones establecidas por la comunidad autónoma, cuando la administración dispone de toda la información para poder aplicarlas), la propia administración debiera desplegar los procedimientos adecuados para reparar los perjuicios causados,

TSJ de Asturias, de 22 de julio de 1999 (*JT* 1713). Sin embargo, la solución adecuada, más que la exigencia de responsabilidad patrimonial, sería a nuestro juicio la posibilidad de modificar la opción dentro del plazo de prescripción, cuando su ejercicio obedezca a una indicación efectuada por la propia Administración tributaria, tal como ha entendido el TSJ de Cataluña en un supuesto en que el ejercicio de la opción se justificaba en la declaración de inconstitucionalidad de un precepto de la Ley del IRPF, señalando que “no existe fundamento constitucional alguno para, amparándose en el error provocado por el propio legislador, sujetar a tributación separada unas rentas cuando, de no concurrir tal error, siempre se hubiera optado por la tributación conjunta, lo que supondría un enriquecimiento injusto, carente de cobertura constitucional”.

¹⁶ Así lo señala, respecto a los intereses, M.T. Mata Sierra, *La responsabilidad patrimonial de la Administración tributaria*, 1997, 160.

sin descartar posibles supuestos de responsabilidad extracontractual si dicha reparación no fuera posible.

Sin duda el obligado tributario debe asumir las consecuencias de los incumplimientos que él haya cometido por su culpa, pero no debiera soportar los perjuicios que se deriven de un servicio público prestado deficientemente y al que acude precisamente para cumplir correctamente con sus obligaciones tributarias, pues aunque no estemos ante actos administrativos, sí lo estamos ante actuaciones administrativas, y los particulares tienen derecho a ser indemnizados por toda lesión que sufran en cualquiera de sus bienes y derechos, cuando la lesión sea consecuencia del funcionamiento de los servicios públicos.

4. - Asistencia tributaria y calidad de servicio. El papel del Consejo de Defensa del Contribuyente

Las competencias administrativas para la aplicación de los tributos corresponden en el ámbito del Estado a la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), creada por el artículo 103 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991. Sin duda los esfuerzos llevados a cabo por la AEAT han sido muchos y lo seguirán siendo para mejorar los servicios de información y asistencia, pues es una constante la referencia a ello en las distintas Memorias anuales, y así la de 2008 reconoce que “Un año más se han dedicado importantes recursos a mejorar la información y asistencia como instrumento de prevención del fraude en la medida en que sirve para fomentar el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales”.

En esta línea debe referirse también la correspondiente Carta de Servicios de la AEAT, en la que los dos primeros servicios que se relacionan son los correspondientes a los de información y a los de ayuda para el cumplimiento de obligaciones tributarias, y en relación con el compromiso de calidad, se expresan como principios básicos que lo inspiran, los siguientes:

- La atención será personalizada, ofreciendo un trato diferenciado en función de los perfiles de contribuyentes.

- Los servicios se prestarán por personal especializado y, cuando sea preciso, se adaptarán a las peculiaridades de los diversos grupos de contribuyentes.

- La información será clara y precisa; y la documentación remitida a los ciudadanos será comprensible.

El Real Decreto 951/2005, de 29 de julio, por el que se establece el marco general para la mejora de la calidad en la Administración General del Estado, define la estructura que debe presentar una Carta de Servicios, disponiendo que debe incluir las medidas de subsanación en caso de incumplimiento de los compromisos declarados, acordes con el contenido y régimen jurídico de prestación del servicio, como algo distinto del régimen de responsabilidad patrimonial de las Administraciones, no obstante lo cual se indica que también “Deberá señalarse expresamente el modo de formular las reclamaciones por incumplimiento de los compromisos, cuyo reconocimiento corresponderá al titular del órgano u organismo al que se refiera la carta, y que en ningún caso darán lugar a responsabilidad patrimonial por parte de la Administración”. Esto es, la prestación del servicio puede generar, en su caso, responsabilidad patrimonial, pero lo que parece que se pretende que no la genere es el incumplimiento de los compromisos reflejados en las cartas de servicios. No obstante, el citado RD, contempla la posibilidad de que la Carta prevea medidas de subsanación de contenido económico, en cuyo caso requerirán informe preceptivo favorable del Ministerio de Economía y Hacienda, lo que en cierto modo puede suplir la exigencia de responsabilidad patrimonial. En el caso de la Carta de la AEAT, como única medida de subsanación se prevé que, cuando se constate que se ha producido un incumplimiento de los compromisos asumidos, el Director General dirigirá una carta explicativa al interesado.

Obviamente, no estamos ante servicios que se requieren y se obtienen mediante precio, y que en caso de ser insatisfactoria la prestación se pueda proceder a la devolución total o parcial del importe previamente abonado, como ocurre por ejemplo en determinados transportes ferroviarios, por citar empresas públicas. Se trata, en cambio, del cumplimiento de unos servicios que la ley atribuye a la Administración, que esta debe cumplir en el marco del artículo 103 de la Constitución, esto es, sirviendo con objetividad los intereses generales, y actuando de acuerdo con el principio de eficacia y sometida a la ley y al Derecho, debiendo asumir las consecuencias del funcionamiento normal o anormal de los servicios públicos, como proclama el artículo 106 de la misma CE, al que ya se ha hecho referencia.

En cualquier caso, las Cartas de Servicios no dejan de ser un trasunto de comportamientos propios del sector privado, movido por el criterio de la competencia y así ocupar una mejor posición en el mercado, algo que en principio es ajeno a la actividad administrativa, que debe someterse a la ley, aunque desde el punto de vista del ciudadano bienvenidos sean nuevos mecanismos que le protejan frente a actuaciones improcedentes por parte de la Administración.

Ya se ha indicado que en la Carta de Servicios de la AEAT, cuando se produzca un incumplimiento de los compromisos asumidos, como única medida de subsanación se prevé que el Director General dirigirá una carta explicativa al interesado. Junto a ello se prevé la presentación de quejas y sugerencias ante el Consejo para la Defensa del Contribuyente, hoy regulado por el Real Decreto 1676/2009, de 13 de noviembre, que según su artículo 2º es un órgano colegiado, asesor e independiente, y entre sus funciones están las de atender las quejas, así como recabar y contrastar la información necesaria acerca de las quejas presentadas, al efecto de verificar y constatar su trascendencia, y realizar posteriormente, en su caso, las correspondientes propuestas para la adopción de las medidas que fueran pertinentes. Así pues, dada su condición asesora, el Consejo no adopta resoluciones ejecutivas, únicamente propuestas dirigidas a la Secretaría de Estado a la que está adscrito, o a la Dirección de la AEAT para que, en su caso, el órgano competente adopte las resoluciones que estime oportunas. Y en esta línea, según el artículo 7 de citado RD, “Las contestaciones y demás actos producidos por el Consejo para la Defensa del Contribuyente no constituyen ni reconocen derechos subjetivos o situaciones jurídicas individualizadas por lo que no son susceptibles de recurso alguno, administrativo o jurisdiccional”.

Pocas novedades, pues, hay en este punto respecto del Real Decreto precedente, a pesar de que la redacción del artículo 34.2 LGT, y como acertadamente ha puesto de relieve Calvo Ortega¹⁷, permitiría configurar al Consejo como un órgano no meramente asesor, porque según la Ley “velará por la efectividad de los derechos de los obligados tributarios”, debiéndose regular reglamentariamente los efectos que puedan producir sus actuaciones. Sin que el Consejo para la Defensa del Contribuyente sea ni deba ser representante del contribuyente, la defensa del Derecho (más que del contribuyente) sería más efectiva si el órgano no tuviera una exclusiva naturaleza asesora.

Por ello, teniendo en cuenta que la presentación de quejas es compatible con la existencia de recursos y reclamaciones, la respuesta que a la queja dé el Consejo para la Defensa del Contribuyente cumple una función de asistencia al obligado tributario, sobre todo en aquellos casos en que pueda ofrecer argumentos o interpretaciones que coincidan con sus planteamientos. Sin embargo, en aquellos casos en que la queja no se ha simultaneado con la presentación de recursos o reclamaciones, la respuesta a la queja puede dar

¹⁷ R. Calvo Ortega, *La protección de los obligados tributarios «desde dentro» de la Administración: algunas reflexiones sobre el Consejo para la Defensa del Contribuyente*, en *Impuestos*, 2009, Año XXV, 7.

lugar a trasladar una propuesta de inicio de procedimiento de revocación, o promoverlo, pero no iniciarlo. Siendo el Consejo Administración Pública sería aconsejable poder equiparar su decisión al inicio de oficio, obviamente siempre que aprecie la concurrencia de los restrictivos supuestos que permiten su aplicación (artículo 219 LGT).

Asimismo, también para los casos en que no se haya simultaneado la queja con recursos, y teniendo en cuenta que en gran medida provienen de pequeños contribuyentes, y al menos para aquellos casos en que previamente se hayan utilizado los servicios de asistencia tributaria, y un inadecuado funcionamiento de éstos haya podido comportar el devengo de obligaciones accesorias para el obligado tributario, o incluso la existencia de sanciones, el Consejo debiera poder tener la facultad, sin alterar formalmente el acto administrativo firme causante de la queja, de decidir sobre la restitución al obligado de cantidades equivalentes a esas obligaciones accesorias exigidas, e incluso el importe de las sanciones, por la vía de la satisfacción por el incumplimiento de los servicios que en términos de calidad debe prestar la Administración tributaria, como medida de subsanación de contenido económico, en los términos que prevé el Real Decreto 951/2005, de 29 de julio, y que no han sido contempladas en la Carta de servicios de la AEAT. Incluso se podría establecer esta posibilidad para aquellas obligaciones accesorias y sanciones que no superasen un determinado importe, y que podrían evitar al obligado y a la misma Administración el coste de los procedimientos de responsabilidad patrimonial.

En definitiva, sería recomendable que al Consejo para la Defensa del Contribuyente se le atribuyeran ciertas funciones ejecutivas y no meramente asesoras y declarativas que en su caso requieren la adopción de medidas por otros órganos, pues como se ha postulado, cuando en las quejas que ante él se presenten, sin simultanearse con la existencia de recursos, pueda apreciar la inadecuada prestación del servicio de asistencia, y ésta haya causado la imposición de recargos, intereses o sanciones, se debiera admitir la posibilidad de que hasta cierto importe corrigiera esa situación a modo de subsanación de contenido económico, evitando procedimientos de responsabilidad patrimonial, que por otro lado normalmente tampoco iniciarían los contribuyentes de menos recursos y que a la vez son los mayores usuarios del servicio de asistencia tributaria.

5. - La colaboración social en la asistencia tributaria. Los CAAF italianos

Ya para finalizar nos referiremos a la colaboración social en la asistencia tributaria. El artículo 92 LGT se refiere a estas actuaciones y en su

apartado 2, indica que, en particular, dicha colaboración podrá instrumentarse a través de acuerdos de la Administración tributaria con otras Administraciones públicas, con entidades privadas o con instituciones u organizaciones representativas de sectores o intereses sociales, laborales, empresariales o profesionales. En el apartado 3, que la colaboración social podrá referirse, entre otros apartados, a la asistencia en la realización de autoliquidaciones, declaraciones y comunicaciones y en su correcta confección y a la presentación y remisión a la Administración tributaria de autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones o cualquier otro documento con trascendencia tributaria, previa autorización de los obligados tributarios. El desarrollo reglamentario de la colaboración social en la aplicación de los tributos se contiene en los artículos 79 a 81 del RGGIT, en los que, esencialmente, se concretan los sujetos con los que se pueden celebrar acuerdos de colaboración social. También se regula, de modo genérico, la posibilidad de que se utilicen los medios electrónicos, informáticos y telemáticos en estas actuaciones. En 2009 el número de convenios y protocolos de adhesión en esta materia de colaboración social ascendía a 3.928, según la memoria de la AEAT para este ejercicio.

Como se desprende del propio artículo 92.3 LGT uno de los ámbitos en los que se concreta la colaboración social es, precisamente, el de la asistencia en la confección de declaraciones, mediante acuerdos suscritos con otras administraciones públicas, entidades financieras, asociaciones empresariales y colegios profesionales, empresas en relación con las declaraciones de sus empleados, etc.

El alcance y contenido de las tareas de asistencia a las que se refieren los convenios de colaboración social en esta materia no es una cuestión pacífica. El Consejo General de la Abogacía Española, el Consejo General de Colegios de Economistas de España y el Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulados Mercantiles y Empresariales impugnaron el Real Decreto 3422/2000, de 15 diciembre, que introdujo la redacción actualmente vigente del artículo 71.8 del Reglamento del IVA, regulando la posibilidad de que la Administración tributaria haga efectiva la colaboración social en la presentación de declaraciones-liquidaciones por este Impuesto. Entre otros argumentos, los recurrentes señalaban que el Real Decreto impugnado permite la atribución de funciones de asesoramiento fiscal a colectivos que carecen de ellas.

El Tribunal Supremo, en la sentencia de 4 de abril de 2002 (RJ 2002, 3620) que resuelve el recurso, niega que esta colaboración social implique un asesoramiento cuando señala que “la asistencia de que puede verse necesitado el contribuyente se manifiesta en dos direcciones: una, tiene carácter predominantemente mecánico, adjetivo, burocrático, la cual resulta

casi ofensivo pensar que deba ser desempeñada por profesionales de titulación superior y conocimientos especializados. Estas labores son las que el precepto impugnado configura como susceptibles de acuerdos de colaboración social con las Comunidades autónomas, entidades, organismos representativos de sectores o intereses sociales etc. Y otra, que a juicio de esta Sala queda a salvo en el precepto, consistente en el asesoramiento jurídico o económico y contable que pueda necesitar el contribuyente para el correcto cumplimiento de sus deberes fiscales, la cual escapa y está por encima de esos posibles acuerdos de colaboración, y es propia de los mencionados profesionales” (FJ 3º).

El argumento es, a nuestro juicio, escasamente convincente. Es contradictorio con la justificación de la asistencia tributaria y de la colaboración social que se efectúa en el párrafo anterior de la misma sentencia, cuando señala que se trata de un instrumento para facilitar el cumplimiento de los deberes tributarios de los contribuyentes, teniendo en cuenta “la inevitable complejidad de los sistemas tributarios modernos y la exigencia a los ciudadanos de obligaciones de hacer (sin perjuicio de las obligaciones de dar) en ocasiones dificultosas y superiores a la capacitación media que en esta materia cabe suponer en aquéllos”.

Además, la delimitación entre tareas mecánicas, adjetivas o burocráticas, que según el Alto tribunal forman parte de la colaboración social y el asesoramiento, que queda fuera del contenido de la asistencia, no es sencilla, como reconoce el propio Tribunal al indicar que “(como tantas veces sucede en el terreno de las delimitaciones competenciales) pueden haber casos donde la línea divisoria entre los dos anteriores campos sea dudosa o discutible”. La solución ofrecida por la sentencia a la que nos referimos es la de entender que será “el convenio o acuerdo donde ello ocurra el que pueda ser objeto de impugnación, precisamente por extralimitación de la norma que lo ampara, la cual no es otra sino la impugnada en este recurso”. Sin embargo, esto no va a ocurrir nunca, puesto que los convenios van a reiterar como objeto, el que se refleja en el artículo 92.3 LGT y en el artículo 71.8 RIVA (asistencia en la realización de declaraciones-liquidaciones y en su cumplimentación correcta y veraz, la remisión de declaraciones-liquidaciones a la Administración tributaria, la subsanación de defectos o la información del estado de tramitación de las devoluciones de oficio) de cuya lectura atenta se desprende que se trata de tareas con un contenido que no es meramente mecánico, adjetivo o burocrático.

Los acuerdos de colaboración social en materia de asistencia al contribuyente se caracterizan, de nuevo, por la limitación de los efectos para la Administración y para la entidad colaboradora. En algunos casos, la

Agencia Tributaria imparte formación al personal de la entidad colaboradora. Y la asistencia se presta siempre por la entidad colaboradora. Pero quien acaba soportando todos los efectos de una incorrecta asistencia es el contribuyente, que tiene que comprobar y hacer suya la declaración.

Desde esta perspectiva sí resulta adecuado concebir la confección de declaraciones como una tarea meramente mecánica, adjetiva o burocrática; como una tarea de mecanización en programas informáticos de ayuda¹⁸; aunque ello supone, a nuestro juicio, ignorar la verdadera naturaleza de las tareas de calificación previa a la utilización de los citados programas. Se evita, así, la asunción de “riesgos” y, además, se flexibiliza el régimen de los convenios que se suscriben con entidades colaboradoras para la confección de declaraciones; pero la naturaleza de las cosas es más tozuda y no puede ocultar que el programa informático es un simple instrumento o herramienta que facilita tareas meramente aritméticas —cálculo de rendimientos netos, aplicación de tipos, detracción de deducciones, etc.— y tipográficas —de plasmación en el modelo de los resultados obtenidos—; pero no evita las operaciones jurídicas previas de interpretación y aplicación de las normas, consistentes básicamente en la determinación de los rendimientos sujetos al impuesto y su calificación¹⁹.

¹⁸ G. Caballo Mingo, *La información y asistencia tributaria*, en *Cuadernos de actualidad*, 1995, 2, 58, al referirse a la confección de declaraciones que efectúan organismos colaboradores, señala que “Lógicamente, esta colaboración, como la del año pasado, no supone, en ningún caso, funciones de asesoramiento fiscal, sino simplemente realización material de la declaración y práctica de la liquidación correspondiente, utilizando para ello el programa informático y demás productos preparados por la Agencia Tributaria para su desarrollo”.

Por el contrario, J. Banachoche Pérez, *El Estatuto del Contribuyente y la reforma de la Ley General Tributaria*, en *Impuestos*, 1996, I, 129, entiende que: “se ha provocado una agria polémica con la ‘asistencia en la realización de declaraciones’ (aplicación generalizada del programa informático “PADRE”). Una cosa es la cumplimentación informatizada de declaraciones que no supone la exigencia de conocimientos de técnica tributaria y otra bien distinta es la “asistencia” que exige averiguar la realidad de los hechos, calificarlos tributariamente, estudiar alternativas y ajustar la tributación a la verdadera capacidad para contribuir del administrado “asistido”.

Como han señalado algunos profesionales titulados, parece que la Ley sólo quiere ‘declaraciones’, no ‘declaraciones correctas’; incluso pudiera provocar declaraciones deficientes ‘regularizables’”.

¹⁹ Como señaló el TSJ de Cataluña, en la Sentencia 18 de abril de 1997 (JT 649), la utilización de cualquier programa requiere una adaptación del mismo a los datos y circunstancias individuales de cada contribuyente aplicando las correspondientes variaciones en el mismo, tanto numéricas como de inclusión o no en las casillas correspondientes a los conceptos tributarios que concurren en cada sujeto pasivo. La tarea —y menos efectuada por un profesional— no supone una mera y simple

Por tanto, en los convenios y protocolos de adhesión en materia de colaboración social en la realización de declaraciones-liquidaciones deberían fijarse criterios que permitiesen prever que esas tareas de calificación van a revestir las suficientes garantías.

En estos casos no queda excluida, pero si moderada, la posible responsabilidad de la Administración titular del servicio²⁰ que presta un tercero, y aun siendo posible la exigencia de responsabilidad solidaria, en los convenios para prestar asistencia en la realización de declaraciones y autoliquidaciones, debiera preverse la asunción de responsabilidad por el colaborador²¹.

Un ejemplo de cómo puede articularse esta colaboración social en la asistencia tributaria, e implicar a la Administración y a los representantes de los ciudadanos, con la finalidad de conseguir una correcta aplicación del ordenamiento tributario, podemos encontrarlo en el régimen de los Centros Autorizados de Asistencia Fiscal italianos²², consistente en un sistema de asistencia a los contribuyentes que no se presta directamente por la Administración, aunque en su regulación se contienen cautelas para procurar la calidad del servicio y las garantías de los usuarios.

Ya su denominación (Centros Autorizados) da a entender que se trata de instituciones privadas que ejercen funciones públicas, sobre los que la Administración efectúa un control sobre su funcionamiento, aspecto que se corrobora al descender a su régimen jurídico. En efecto, su creación no ha sido ajena a la idea de reforzar el control, a través del fomento del cumplimiento voluntario y, más concretamente, de la asistencia en la confección de las declaraciones, de modo que los CAAF persiguen un doble

transcripción del programa en masa, tal y como viene en su composición, es necesaria una labor previa —propriadamente jurídica— de subsunción de todos los elementos esenciales que cuantifican la deuda tributaria de cada sujeto pasivo en los conceptos referidos en el modelo de declaración, razón que justifica precisamente el asesoramiento y colaboración profesional, cuando sea necesario para efectuar correctamente la declaración por su complejidad o por necesidad simplemente conocer de forma precisa el tratamiento que para determinadas rentas dispone la Ley, como ocurre en este caso.

²⁰ A. Galán Galán, *La comunicación pública*, cit., 96-98.

²¹ No obstante, en la web de la AEAT sólo se ofrece información de la existencia de tipos de convenios de colaboración social en la aplicación de los tributos para la presentación telemática de declaraciones, comunicaciones y otros documentos tributarios en nombre de terceros, pero no se hace ninguna alusión a los convenios para la asistencia en la elaboración de declaraciones o autoliquidaciones, por lo que si esas entidades realizan también actividades de asistencia para la confección de autoliquidaciones al margen del contenido de los convenios, deberán asumir exclusivamente la responsabilidad.

²² Creados por el artículo 78 de la Ley de 413/1991, de 30 de diciembre.

objetivo íntimamente relacionado. De una parte, actúan como entidades encargadas de la recogida y mecanización de datos y el control formal de las declaraciones, con lo que facilitan estas tareas, realizan una primera depuración formal de las declaraciones que presentan los usuarios y las transmiten a la Administración Tributaria en los soportes magnéticos o documentales establecidos al efecto. De otra, facilitan la confección de declaraciones y demás deberes formales que surgen en la aplicación del sistema tributario.

Todo el régimen jurídico²³, desde los sujetos que pueden crearlos, pasando por el control de su funcionamiento, parte de esta doble premisa de corresponsabilizar a la sociedad en su conjunto en la aplicación del sistema tributario para, así, alcanzar una mayor transparencia y evitar el fraude fiscal, al tiempo que se alcanza ofrecer a los obligados tributarios un servicio cualificado de asesoramiento en el cumplimiento de los diversos deberes tributarios.

Para su constitución el legislador exige una Sociedad de capital, con un capital social mínimo fijado reglamentariamente. Con esta misma finalidad, se regula el procedimiento dirigido a obtener la autorización para el ejercicio de la actividad y la inscripción en el correspondiente Registro. A los CAAF se les exige que suscriban y aporten un seguro de responsabilidad civil, suscrito en cobertura de la responsabilidad en que puedan incurrir en el ejercicio de sus funciones²⁴. Su funcionamiento está sujeto a un régimen de autorización, tras la verificación del cumplimiento de todos los requisitos, mediante el Decreto del Ministro de Hacienda, que sirve también para delimitar el ámbito territorial en el cual el Centro puede ejercitar su actividad. Tras la obtención de la autorización, los CAAF deben inscribirse en un registro y están sujetos a un régimen de vigilancia y control de su actividad.

Aunque la garantía más importante respecto a la actividad prestada por los CAAF se refiere a su funcionamiento y, en concreto, a la exigencia de que los responsables de la asistencia, que visan la conformidad de los datos de las declaraciones con la documentación y justificantes fiscales, sean profesionales tributarios. Para algunas declaraciones se requiere también una certificación tributaria, que revise la adecuación entre declaración y contabilidad, expedida por certificadores con más de 5 años de profesión.

²³ Artículo 78 Ley 314/1991, de 30 de diciembre, Decreto Legislativo 241/1997, de 9 de julio y Decreto Ministerial 164/1997, de 31 de mayo.

²⁴ En concreto, se les obliga a suscribir un seguro de Responsabilidad Civil tendente a garantizar el pago de los intereses y de las sanciones que puedan exigírseles a los usuarios. Esta póliza tiene la finalidad de asegurar a estos últimos el posible derecho de repercusión por los errores formales cometidos por los CAAF.

Tanto los profesionales tributarios como los certificadores deben tener suscrita una póliza de responsabilidad civil en garantía de los daños que puedan causar en su actividad.

En definitiva, mediante los CAAF, se pretende prestar un servicio de asistencia y un servicio de control y procesamiento de la información por parte de entidades privadas, aunque tutelando su funcionamiento y garantizando unas mínimas garantías. Régimen, similar al que se aplica en nuestro ordenamiento en relación con otras actividades de colaboración con la Administración por parte de entidades privadas autorizadas (por ejemplo organismos de control), que sirve para poner de manifiesto las insuficiencias en la articulación de la colaboración social en materia de asistencia tributaria, en la que a las entidades que prestan la asistencia únicamente se les exige la suscripción de unos convenios en cuyo contenido parece estar más presente la rápida extensión del servicio que el respeto por unas mínimas exigencias de calidad. Y, por si hubiera dudas, se niega que la asistencia ofrecida tenga carácter de asesoramiento o, lo que es igual, que con su aplicación se estén interpretando y aplicando las normas.

GERMÁN ORÓN MORATAL

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.

Universitat Jaume I, Castellón.

MODESTO FABRA VALLS

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario

Universitat Jaume I, Castellón.