

**TRIBUTACIÓN**

**LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA  
ESPAÑOLA: UNA REFORMA NECESARIA**

**Núm.  
70/2000**

**JOSÉ ARIAS VELASCO**

*Abogado*

**PONENCIA EXPUESTA EN EL VI CONGRESO NACIONAL  
DE SUBINSPECTORES DE LOS TRIBUTOS**

TOLEDO, Octubre de 2000

---

## *Sumario:*

---

- I. Introducción.
  
- II. Análisis de la disposición adicional vigésima octava de la Ley 50/1998.
  - 1. Sumisión de la Administración Tributaria a control parlamentario.
  - 2. Política de recursos humanos. Política de retribuciones. Estrategias de actuación.
  - 3. Restauración de la Inspección de los Servicios en su configuración anterior a la creación de la Agencia Tributaria.
  - 4. Creación del Cuerpo Técnico de Hacienda y del Cuerpo de Auditoría y Contabilidad del Estado.
  - 5. Separación de las fases instructora y de resolución del procedimiento inspector.
  - 6. Estatuto orgánico de la Agencia Tributaria.
  
- III. Conclusiones.

## I. INTRODUCCIÓN

Es uso de ponentes bien nacidos el de iniciar su oración con unas palabras de agradecimiento a la institución o colectivo que les da cobijo. En este caso, no se trata tan sólo de rendir tributo al tópico. En mi condición de heterodoxo tributario casi profesional, agradezco muy sinceramente a la Asociación de Subinspectores de Hacienda que haya tenido la benevolencia de albergar mi heterodoxia. El título que doy a mi ponencia es: «La Administración Tributaria Española: una reforma necesaria». Según para qué oídos, mis palabras pueden resultar incómodas. Como don Quijote, cuando arremetió contra los gigantes que Cervantes confundía con molinos de viento, me dispongo a arremeter, sin más armas que las de la palabra, contra el monstruo engendrado por el sueño de la razón llamado Agencia Tributaria.

Creo que una de las asignaturas pendientes de la Democracia española es la de edificar la Administración Tributaria que corresponde a un verdadero Estado de Derecho. Una Administración que sirva eficazmente a la equitativa distribución de las cargas públicas entre los ciudadanos y a la lucha contra el fraude; pero con sometimiento pleno a la ley y al Derecho, como predica el artículo 103 de la Constitución. Una Administración que destierre para siempre las tentaciones de apropiación de la función pública por parte de determinados cuerpos de élite. La confusión de los intereses públicos con intereses corporativos fue el vicioso rasgo característico de la Hacienda Pública española durante 55 años, entre 1923 y 1978; años marcados, con el breve paréntesis republicano, por el signo de dos dictaduras casi sucesivas.

En los albores de la Transición, el llorado político Fernández Ordóñez, quien antes que fraile fue cocinero -léase *Inspector Técnico Fiscal*- ensayó, con más moral que el Alcoyano, una reforma desde dentro de aquel estado de cosas. Para ello, hubo de vencer resistencias feroces de sus propios antiguos compañeros. A Fernández Ordóñez se debió la unificación de los cuerpos de inspección tributaria, acabando con el lamentable espectáculo de que una misma empresa pudiera ser objeto de tres o cuatro inspecciones tributarias distintas, no coordinadas entre sí. Fernández Ordóñez intentó también acabar con una de las corruptelas más arraigadas de la Administración franquista: la de que los inspectores tributarios percibiesen incentivos en función de las deudas que descubrían. En este segundo intento, no le acompañó la fortuna. Los intereses creados corporativos resultaron ser más fuertes que el poder democrático.

Unos pocos años después, en 1982, el honesto político Josep Borrell hizo su famosa entrada de caballo siciliano en la Hacienda Pública española. Josep Borrell presentaba un talante totalmente distinto al de Francisco Fernández Ordóñez. Fernández Ordóñez era un optimista, un rouseauniano,

que creía en la bondad intrínseca de la naturaleza humana y en esta creencia basaba su actuación política. Josep Borrell era un pesimista, un hobbesiano, creyente en la máxima *Homo, homini lupus*. Su convicción básica era la de que de la naturaleza humana no puede extraerse nada positivo, sino a través del «toma y daca» o de la represión.

Cuando he aplicado a Josep Borrell el calificativo de honesto, lo he hecho sin ninguna ironía. Pero este hombre honesto tuvo la desgracia de ser asesorado desde la sombra por su antiguo compañero de colegio e íntimo amigo, el hoy presunto inocente José María Huguet. Los resultados de esta colaboración están a la vista.

En 1990, nace, como Minerva de la cabeza de Júpiter, armado de todas las armas, el monstruo engendrado por el sueño de la razón llamado Agencia Tributaria. El monstruo nace en pecado original de inconstitucionalidad, ya que fue engendrado en lecho adulterino, a través de una Ley de Presupuestos, la de 1991. Es doctrina del Tribunal Constitucional la de que las leyes de presupuestos no son vehículo normativo idóneo, salvo expresa habilitación mediante ley ordinaria, para introducir normas que no limiten su vigencia al ejercicio presupuestario. Y es claro que las normas de creación de la Agencia Tributaria no limitaban su vigencia al ejercicio de 1991, sino que tenían vocación de permanencia.

La Agencia Tributaria nace, desde el primer momento, con clara vocación de erigirse en algo así como el cuarto poder del Estado. Unida al resto de la Administración Pública tan sólo por el delgado cordón umbilical del Secretario de Estado de Hacienda; dotada de total autonomía presupuestaria y de una fuente de financiación propia, consistente en un porcentaje de la recaudación que obtiene; y autoorganizada a través de resoluciones con vocación de reglamentos; olvidando que la potestad reglamentaria, según la Constitución, corresponde al Gobierno.

En 1991, I Año Triunfal de la Agencia, un discípulo aventajado de Huguet, cuyo nombre omitiré piadosamente, escribió y publicó, en la revista valenciana *Tribuna Fiscal*, la monstruosidad siguiente:

*Se valora más la eficacia que el mero cumplimiento formal de las normas, aunque esto exija introducir excepciones al ordenamiento jurídico.*

Como puede verse, todo un programa. Y un programa que, por desgracia, se cumplió en buena parte. ¿Qué hicieron los funcionarios hoy imputados en diversos procedimientos penales sino introducir excepciones al ordenamiento jurídico?

No caeré en la fácil tentación demagógica de elevar a categoría lo que, tal vez, es tan sólo anécdota. Debemos suponer que los episodios de corrupción recientemente puestos de manifiesto no son sino brotes aislados. Probablemente, los casos concretos no son muchos más que aquellos

que han sido divulgados. Es tiempo todavía de atajar el mal antes de que se generalice. Pero, para ello, es preciso afrontar decididamente el diagnóstico y diseñar una terapéutica que no puede limitarse a atajar los brotes aislados. Lo que ocurrió una vez, puede ocurrir otras veces si se mantienen los rasgos estructurales que hacen posible la corrupción.

Una organización como lo es la Agencia Tributaria, en posesión de un inmenso caudal de información económica sobre empresas y ciudadanos o, lo que es lo mismo, de un inmenso instrumento de poder y, eventualmente, de chantaje económico o político, que se autofinancia; que goza de plena autonomía presupuestaria y organizativa; que no está sujeta a controles externos, administrativos o parlamentarios; y que está dominada por un sector relativamente reducido del colectivo de sus funcionarios, sector que ejerce un corporativismo elitista, es, en todo momento, un foco potencial de corrupción.

Puede producirse la corrupción, ya sea en la forma grosera de sucumbir a la tentación del cohecho; ya sea en la forma más sutil de utilizar el poder que la sociedad ha puesto en manos de determinados colectivos de funcionarios, no al servicio del interés público, sino al servicio del prestigio, de la influencia o del miedo de grupos o de individuos.

Hace poco más de dos años, en una circular interna de APIFE, el entonces presidente de esa Asociación, Barrio de Penagos, escribía:

*La sociedad tiene que tomar conciencia de que los inspectores de Hacienda existimos y de que tenemos poder.*

La cita no tiene precio. No se puede expresar con mayor cinismo y, al mismo tiempo, con mayor ingenuidad, la idea que se intentaba transmitir.

Este mismo personaje, cuando, poco después, estalló el escándalo Huguet-Aguiar, propuso que APIFE se hiciese cargo de los gastos de defensa jurídica de los dos presuntos inocentes. Es justo añadir, en honor de la mayoría del colectivo de inspectores de Hacienda, que aquella insensata propuesta no prosperó.

En cualquier caso, me parece inconcebible que, después de las cosas que han ocurrido y que están en el ánimo de todos, después de las *excepciones al ordenamiento jurídico* introducidas por Huguet y compañía, la Agencia Tributaria no haya intentado, como mínimo, blanquear la fachada y lavar la imagen.

Y esto pasaría, para empezar, por abolir el nefasto rótulo de «Agencia Tributaria», bajo el que tantas tropelías se cometieron, y volver a ostentar con orgullo el de Hacienda Pública.

Por supuesto, no basta con eso. Se hace precisa una reforma a fondo de la Administración Tributaria española, que haga imposible la vuelta al pasado. Afortunadamente, no me encuentro solo en esta propuesta. Estoy, por el contrario, muy bien acompañado. El 30 de diciembre de 1998, el Congreso de Diputados, órgano legislativo que supone expresa la voluntad del pueblo español, aprobó, dentro de la Ley de Acompañamiento para 1999, una disposición adicional vigésima octava que contiene un amplio plan de reforma de la Agencia Tributaria. En aquella fecha no había estallado aún el escándalo Huguet-Aguilar. Pero, probablemente, algo se barruntaba ya.

Es sorprendente que aquella norma legal, que encerraba una propuesta de alto interés público, pasase casi inadvertida frente a la opinión pública. Tal vez no sea tan sorprendente que, transcurridos casi dos años desde su promulgación, aquella disposición, que no contenía sólo puntos programáticos, sino propuestas y mandatos concretos, con un calendario predeterminado, haya sido clamorosamente incumplida. Ya he dicho que se supone que las cámaras parlamentarias expresan la voluntad del pueblo español. Pero, donde hay patrón, no manda marinero. Posiblemente, aquellas propuestas no fueron del agrado del poderoso colectivo que rige los destinos de la Agencia Tributaria.

En la primavera de este año, a poco de tomar posesión el nuevo Gobierno, volvió a hablarse en voz alta y en letra impresa de una reforma organizativa en profundidad de la Administración Tributaria. Pero el más espeso silencio ha vuelto a abatirse sobre la cuestión. Según mis nebulosas noticias, existe un pacto a alto nivel administrativo para dar el asunto por cerrado. Y es claro que, en este país, cuando existe un pacto a alto nivel administrativo, pedir que se cumpla la voluntad popular fuera insólita extravagancia y osadía impertinente.

En la estructura formal de la disposición adicional vigésima octava de la Ley 50/1998, hay un detalle que, de entrada, llama la atención. La disposición aparece dividida, como es sólito en la técnica legislativa española, en apartados numerados ordinalmente, desde primero hasta séptimo. Pero lo extraño es que falta el apartado tercero. Del segundo, se salta al cuarto. Como parece poco probable que quien redactó el anteproyecto desconociese la numeración ordinal, juzgo hipótesis más plausible la de que el apartado tercero cayó víctima de la censura. Después de las cosas dichas, creo que no resulta difícil colegir el origen de esta censura.

Es más, creo que en el texto superviviente hay huellas claras de que sufrió igualmente censura, sea por la excesiva modestia con que se enuncian algunos puntos programáticos, sea por alguna desviación, que me parece patente, en relación con los principios que rigen la organización de la función pública en general.

A partir de este momento, procuraré ceñir mi exposición a la estructura de la disposición adicional vigésima octava de la Ley 50/1998. Pero, como el zoólogo que, a partir de un esqueleto sólo parcialmente conservado, intenta reconstruir la estructura ósea de una especie animal extinguida, me permitiré ensayar una hipótesis sobre cuál habría podido ser el contenido del escamoteado apartado tercero. Es posible que mi hipótesis resulte equivocada. Éste es un riesgo que los zoólogos aficionados debemos asumir.

## II. ANÁLISIS DE LA DISPOSICIÓN ADICIONAL VIGÉSIMA OCTAVA DE LA LEY 50/1998

### 1. Sumisión de la Administración Tributaria a control parlamentario.

El apartado primero de la disposición adicional dice así:

*El Gobierno, en el plazo de un mes a partir de la entrada en vigor de esta Ley, presentará ante las Cortes Generales la formulación general de las directrices y los objetivos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria proyectados para el año 1999, así como el balance de las establecidas para 1998.*

Ciertos acontecimientos recientes han puesto de manifiesto la conveniencia de someter la actividad de la Administración Tributaria a control parlamentario. Si algo puede objetarse al texto de la norma legal es la excesiva prudencia en el planteamiento. En mi insignificante opinión, lo que habría de ser sometido a control no es ya sólo *la formulación general de las directrices y los objetivos*, sino el contenido de los planes de inspección, de gestión y de recaudación y su cumplimiento.

La Administración Tributaria está en posesión de una enorme caudal de información económica sobre empresas y ciudadanos. Esta información puede ser utilizada con fines rectos, lo que cabe presumir ocurre en la gran mayoría de los casos; puede ser utilizada con fines desviados; y, lo que es, tal vez, más importante, puede dejar de ser utilizada.

Existen indicios próximos a la evidencia de que la trama de los presuntos inocentes favorecería a determinados grupos empresariales, dejando de utilizar la información que sobre ellos poseía, al mismo tiempo que extremaba el rigor represivo frente a quienes no adquirirían sus venales favores.

Por la misma época, un determinado funcionario, hijo de un ex-ministro franquista, construía minuciosas carpetas de información relativas a individuos o empresas y extorsionaba a los nunca mejor llamados sujetos pasivos, vendiendo o intentando vender caro su silencio sobre el contenido de las carpetas.

En los últimos años se han producido varios casos de filtración sobre irregularidades tributarias, reales o supuestas, de políticos, tanto afines al Gobierno como situados en la oposición. Y estas filtraciones han sido utilizadas con fines partidistas desde los medios de comunicación.

No hace mucho tiempo, un ministro hoy en ejercicio fue acusado desde la oposición de que, en la época en que ostentaba la presidencia de una gran empresa, utilizó su cargo para favorecer económicamente a pequeñas empresas cuyos administradores eran sus familiares más allegados. Pues bien, para quienes conocen el funcionamiento de las bases de datos de la Agencia Tributaria, pocas

dudas pueden caber de que el origen de aquella filtración ha de situarse, precisamente, en funcionarios de la Agencia. Por supuesto, la información sobre administradores de las sociedades está en el Registro Mercantil, a disposición de quien quiera consultarla. Pero sólo por un improbable azar podría haberse dirigido la indagación hacia determinadas pequeñas empresas, si no existiese la posibilidad de cruzar, por vía informática, la información del Registro Mercantil con la relación de proveedores de la gran empresa y con la lista de los familiares más allegados del político en cuestión. Y este cruce sólo es verosímilmente posible desde la base de datos de la Agencia Tributaria. Poco importa ahora si la acusación era fundada o infundada. Nos hallamos ante un caso arquetípico de desviación de poder. En mi insignificante opinión, es inadmisibles la conducta de los funcionarios que filtraron la información y la del político que la utilizó con fines partidistas.

Me apresuro a añadir que nada más lejos de mi intención que la pretensión de que las personas de un cierto relieve político hayan de ser inmunes a la acción investigadora y represiva de la Administración Tributaria. Todo lo contrario. Quien ostenta un cargo político debe ser el primer obligado a la ejemplaridad. Lo que quiero significar es que, para evitar desviaciones de poder:

1. Los criterios de inclusión en planes de inspección o de gestión deben ser reglados hasta donde ello sea posible, de tal modo que se sujete a comprobación, sin excepción, a todos los contribuyentes en que se cumplan los requisitos preestablecidos; e inversamente, que, salvo casos excepcionales de inexcusable actuación urgente, no sea posible dirigir la actuación comprobadora hacia contribuyentes no incluidos previamente en plan.
2. Si entre los criterios utilizados figuran los aleatorios, como permite el vigente RGI, debe existir garantía de que la selección es realmente aleatoria.
3. Se debe cumplir con especial rigor la previsión legal de que la información en poder de la Administración Tributaria no puede ser utilizada sino para los fines que le son propios o para aquéllos expresamente determinados por ley.

Y para que estas premisas se observen, la actividad de la Administración Tributaria habría de someterse a control parlamentario; no ya un control anual de directrices y objetivos, como propone la disposición que analizamos; sino a un control permanente, a través de una comisión *ad hoc*, del contenido de los planes de actuación y de su cumplimiento.

## **2. Política de recursos humanos. Política de retribuciones. Estrategias de actuación.**

En el apartado segundo, la norma se plantea la política de recursos humanos de la Administración Tributaria. Rindiendo tributo, sin duda, a la coyuntura concreta en que fue concebida, en la que se había agudizado el siempre latente conflicto entre colectivos de funcionarios, se hace una apelación a la negociación:

*Igualmente, el Gobierno, a través de los órganos competentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, impulsará la continuación y potenciación de la política de negociación en materia de recursos humanos, con los órganos de representación que la normativa legal establece como marco de negociación, sin perjuicio de los posibles cauces de diálogo que se establezcan con otros colectivos o asociaciones profesionales para el mejor funcionamiento de la Agencia, y, consecuentemente, lograr el mejor servicio a los ciudadanos a través del cumplimiento de sus objetivos.*

A continuación, la ley aborda, sucintamente, uno de los temas más conflictivos y, a mi parecer, más necesitados de una reforma radical: el de las retribuciones. En un Estado de Derecho es una vergüenza que los funcionarios que ejercen la función de inspección tributaria puedan percibir incentivos en función del resultado económico de sus actuaciones. Es una vergüenza, porque representa un ataque directo contra la imparcialidad que debe presidir la actuación de todo servidor de la ley. Piénsese en el escándalo que produciría que un juez penal o un fiscal fuesen retribuidos en función de los años de condena que fuesen impuestos a los justiciables. Que esta corruptela, engendrada bajo la dictadura de Primo de Rivera y consolidada bajo la dictadura franquista haya pervivido durante casi 80 años, no es sino un motivo más para su definitiva erradicación.

Me apresuro a añadir que no ataco los niveles de retribución. Las funciones de gestión y de inspección tributaria son sumamente delicadas. Exigen un alto grado de preparación especializada y una actitud ética intachable inmune a las tentaciones de desviación. Esto justifica una retribución, cuando menos, equivalente, y, tal vez, superior, a la que análoga preparación merece en el sector privado. Lo que es impresentable es que se incentive económicamente la desviación por exceso.

La situación actual descansa sobre tres pilares básicos:

1. Una Agencia Tributaria, ente autónomo financiado con un porcentaje de la recaudación que obtiene.
2. Un sistema de señalamiento de objetivos fijados cuantitativamente.
3. Un sistema de incentivos en función de los resultados cuantitativos.

Bajo esta situación, todos los funcionarios que ejercen funciones de inspección tributaria, en todas sus actuaciones, incurren en los de las causas de abstención y recusación contempladas en el artículo 28 de la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y de Procedimiento Administrativo Común:

- Tener interés directo en el asunto.
- Tener relación de servicio con persona jurídica -la Agencia Tributaria- que tiene interés directo en el asunto.

En un artículo que publiqué en *El País* en noviembre de 1996, ofrecí como recompensa una barra de oro macizo de 24 quilates, de 45 cm de longitud y 1,5 cm de diámetro a quien me demostrase, con buenos argumentos jurídicos, que la argumentación anterior no es válida. El concurso quedó desierto y yo he podido seguir disfrutando hasta el día de hoy de mi barra de oro macizo.

Y no me sirve el argumento de que también la Administración tradicional tenía interés directo en los asuntos. En los países normales, el objetivo de la Administración es cumplir y hacer cumplir la ley, no maximizar la recaudación a toda costa. En España, la Agencia tiene interés económico directo en los asuntos que gestiona, porque se financia en función de la recaudación que obtiene. Y esto -como ya hace años puso de relieve el profesor Ferreiro en un artículo memorable- contra- viene el artículo 103 de la Constitución, según el cual la Administración servirá *con objetividad* los intereses generales.

Parece ser que el señor Borrell concibió el monstruoso engendro inspirándose en el funcionamiento de la Administración Tributaria de Estados Unidos. El señor Borrell es una persona inteligentísima y muy preparada. Pero en su formación hay algunas lagunas, entre ellas ciertos aspectos jurídicos que nadie se atrevió a explicarle cuando tenía poder.

En Estados Unidos, la Administración Tributaria puede funcionar bajo reglas análogas a las de una empresa privada, sin contravenir principios constitucionales, porque su Derecho está basado en el *rule of law*. Si el ciudadano no acepta la propuesta que se le formula, es la Administración quien debe demandarle ante los Tribunales de Justicia, corriendo a cargo de ella la carga de la prueba. El ciudadano goza así de plenas garantías, por mucho interés que la Administración y sus agentes puedan tener en el asunto.

En España, como en el resto de países cuyo Derecho administrativo es de inspiración francesa, la Administración goza del privilegio de que sus actos se presumen legítimos. Es el ciudadano quien ha de demandar a la Administración ante los Tribunales de Justicia. En España, además, para acceder a la tutela judicial, hay que pasar antes por las horcas caudinas de unos Tribunales administrativos no siempre imparciales. La contrapartida de la posición privilegiada de la Administración ha de ser la rigurosa imparcialidad de ésta, como postula la Constitución. Si la Administración y sus agentes son estimulados económicamente a maximizar la recaudación, las garantías del ciudadano se desvanecen.

Los términos en los que la norma legal que vengo glosando aborda el tema de las retribuciones son escuetos pero suficientes:

*Las retribuciones del personal funcionario y laboral de la Agencia, se ajustarán a lo dispuesto en las Leyes anuales de Presupuestos para el personal al servicio de los Entes Públicos.*

No deja de ser llamativo que una ley tenga que recordar algo tan obvio como que las retribuciones de los funcionarios han de ajustarse a la ley. Pero basta con esto: que se cumpla la ley. Por supuesto, no es contrario a ley que los funcionarios de la Administración Tributaria perciban incentivos de productividad. Pero sí es contrario a ley que estos incentivos determinen a través de baremos aprobados por normas de rango insuficiente y que no son objeto de la publicidad propia de los reglamentos. Y es contrario a ley que los módulos de retribución hagan incurrir a los funcionarios en causa de recusación.

Durante la etapa Fernández Ordóñez, a la que antes aludía, se ensayó una fórmula de incentivos de productividad que prescindía del dato de la deuda liquidada. Consistía, básicamente, en asignar a cada inspector una carga de trabajo que podía considerarse *a priori* como pareja en función de los volúmenes de operaciones o bases imponibles de empresas o contribuyentes. Los incentivos se determinaban en función de dos coeficientes que se aplicaban sucesivamente sobre esta carga de trabajo valorada en puntos: un primer coeficiente que representaba el porcentaje de cumplimiento del plan; y un segundo coeficiente que reflejaba la calidad del trabajo, valorada por el inspector jefe o sus adjuntos a través de la carpeta de trabajo que debía rendirse al término de cada actuación. Era un sistema que, tal vez, habría de volver a ser tomado en consideración.

La disposición adicional aborda, en este mismo apartado tercero, las líneas básicas de la estrategia de la Administración Tributaria:

*La Agencia Estatal de Administración Tributaria participa de manera fundamental en el desarrollo de una función pública de especial relevancia: la lucha contra el fraude fiscal. En este ámbito de actuación realiza, junto con otros órganos del Ministerio de Economía y Hacienda, la prestación de servicios públicos tales como la información y asistencia a los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales procurando el mayor cumplimiento espontáneo de las mismas.*

*Este servicio debe continuar caracterizándose por el pleno respeto a los derechos y las garantías de los contribuyentes que participen en los procedimientos tributarios, y en la eficacia de sus estrategias y actuaciones.*

En mi modesta opinión, los términos de esta declaración legal son altamente plausibles. El objetivo de la Administración Tributaria ha de ser la lucha contra el fraude fiscal. Pero poniendo el acento antes bien en la política de información y asistencia, que conduce al cumplimiento espontáneo, que en la política represiva. Nada más contrario a la cultura de la represión, que inspiró el quehacer de la Agencia durante la etapa borrelliana y que aún pervive en buena parte. A esta cultura de la represión responden las triunfales estadísticas de «fraude descubierto» que se publicaban y se siguen publicando cada año. Estas estadísticas cifran el éxito de la Agencia en el crecimiento del número de actas levantadas y en la cuantía de éstas. Pero si, al cabo de 22 años de lucha contra el fraude, el fraude sigue creciendo, hay algo que no funciona. Probablemente, este algo que no funciona no es la conciencia tributaria de los españoles; sino la Agencia Tributaria, que ha creado una

red de intereses creados y de hábitos administrativos perniciosos en torno a la pervivencia del fraude. Entre estos hábitos administrativos perniciosos figuran, en mi opinión, el sistema de incentivos y también el de señalamiento de objetivos en términos exclusivamente cuantitativos.

En un artículo de revista que publiqué hace unos años, ponía un ejemplo de actuación preventiva que sería muy fácil de aplicar. Supongamos que, cuando una empresa promotora de viviendas inicia su campaña de ventas, recibe la visita de un subinspector que, tras identificarse como tal, solicita información sobre los precios de las viviendas y recoge esta información en una diligencia. Es más que probable que la empresa así visitada no tuviese la tentación de escriturar precios inferiores a los reales. Pero nunca se actúa así. ¿Por qué? Porque una actuación preventiva de este tipo sería nociva para el cumplimiento de objetivos, tal y como éstos se conciben hoy; y sería nociva para el engrosamiento de la estadística de fraude descubierto. Se prefiere esperar a que el fraude se haya consumado y actuar por vía de represión, como el policía de tráfico que agazapado tras la curva espera a que el conductor sobrepase el límite de velocidad permitida. Por cierto que, en una ocasión expuse estas ideas en un coloquio público organizado por la Junta de Andalucía, ante una señora que entonces ocupaba el cargo de Jefa de la Oficina Nacional de Inspección. Lo único que conseguí fue provocar un violento ataque de cólera de aquella señora, quien luego se negó a comer en la misma mesa que yo. Por poco no me enviaron a comer a la cocina.

### **3. Restauración de la Inspección de los Servicios en su configuración anterior a la creación de la Agencia Tributaria.**

Y llegamos al punto en que debo hacer de zoólogo aficionado. Mi hipótesis de trabajo es que el fantasmal y escurridizo apartado tercero de la disposición adicional vigésima octava podría haber contenido la propuesta de restauración de la Inspección de los Servicios en su configuración anterior a la creación de la Agencia Tributaria.

La Inspección de los Servicios del Ministerio de Hacienda fue creada durante la Segunda República Española, en cumplimiento de la base 6ª-I de la Ley de Bases de 3 de diciembre de 1932, que rezaba así:

*Todos los servicios dependientes del Ministerio de Hacienda, sin excepción alguna, se hallarán sometidos a una inspección permanente, con jurisdicción reglamentada, a fin de asegurar su eficiencia y movilidad. Esta inspección será ejercida a los órdenes del Ministro por funcionarios afectos al Consejo de Dirección y elegidos entre los que figuren en la escala técnica de los distintos Cuerpos, por procedimientos que garanticen la más rigurosa selección, así en el orden de las cualidades morales, como en el de las capacidades administrativas.*

La institución de la Inspección de los Servicios en el Ministerio de Hacienda, como en otros Departamentos Ministeriales, es de clara inspiración francesa. Aunque España se liberase en los albo-

res del siglo XIX del yugo político napoleónico, nuestro siglo XIX y la primera mitad del actual fueron marcados por el signo de la cultura francesa en todos los terrenos y, concretamente, en el del Derecho administrativo.

La Ley de Bases de 1932 fue desarrollada en esta materia por los artículos 10 a 16 del Decreto de 30 de diciembre de 1932. Estos preceptos se mantuvieron formalmente vigentes hasta 1 de agosto de 1998.

Según el Decreto de 1932, la Inspección de los Servicios se adscribía directamente al Consejo de Dirección del Ministerio, integrado por los directores generales y presidido por el ministro. Los inspectores actuaban con el carácter de delegados directos del ministro, lo que garantizaba su independencia y su competencia para actuar frente a funcionarios de cualquier rango jerárquico.

Creo no ser nada sospechoso de contarme entre los nostálgicos del antiguo régimen. Por eso puedo permitirme el honesto lujo de declarar en voz alta que la Inspección de los Servicios fue, durante la época que me tocó vivirla como funcionario de a pie, desde los últimos años 50 a los 60 y 70, una institución ejemplar. Los inspectores de los Servicios solían ser personas intachables, que inspiraban a todos los funcionarios un gran respeto, al tiempo que un santo temor reverencial. Cuando se anunciaba una inspección de los servicios, los funcionarios corruptos y aun los simplemente negligentes temblaban como la hoja en el árbol. Una mala nota podía significar la postergación e incluso el fin de una carrera administrativa. Las inspecciones prestaban atención a los aspectos técnicos y de eficiencia, pero teniendo siempre muy presente el respeto a la legalidad y a los derechos de los contribuyentes (a quienes todavía no llamaban «obligados tributarios»).

Pero he aquí que, en los años 80, se inició la etapa del Terror borrelliano. Y la Inspección de los Servicios se esfumó. La institución siguió existiendo formalmente, pero como si no. Una institución que velase por la legalidad en el seno del Ministerio había de considerarse como nociva para el sueño del Robespierre de la Población de Seguros de implantar la dictadura fiscal.

Y llegamos al año 1991, año infausto del nacimiento de la Agencia Tributaria. El artículo 103.10 de la Ley de Presupuestos para 1991 dice lo siguiente:

*Servicio de auditoría.*

*La Agencia dispondrá de un servicio de auditoría interna propio, que actuará bajo la superior coordinación de la Inspección General del Ministerio de Economía y Hacienda, sin perjuicio de las funciones que corresponden a la Inspección General de los Servicios de la Administración Pública.*

*Dicho servicio ejercerá, además de las funciones anteriores, desarrolladas por la Inspección General del Ministerio, cualesquiera otras funciones de auditoría que correspondan a los nuevos criterios sobre organización y funcionamiento fijados a la Agencia.*

*En particular, apoyará a los órganos rectores de la Agencia para el más adecuado cumplimiento de los objetivos y programas de actuación de ésta. Las relaciones de los puestos de trabajo podrán adscribir con carácter exclusivo puestos de trabajo a los Inspectores de los Servicios del Ministerio de Economía y Hacienda.*

Quien lea esto con ojos ingenuos podrá sentirse tentado a pensar que, en definitiva, se trata sólo de una operación de cambio de collar al mismo perro. Lo que antes se llamaba Inspección de los Servicios, cuando se desarrolle en el ámbito de la Agencia Tributaria, se llamará Servicio de Auditoría Interna y eso es todo. Pero el lenguaje es muy insidioso. Para el buen lector entre líneas, se entiende todo. Veamos:

1. La Inspección de los Servicios creada en 1932 inspeccionaba eso: los servicios del Ministerio. Los servicios eran el objeto inspeccionado. El Servicio de Auditoría Interna es un servicio, en el sentido subjetivo del término, del que dispondrá (sic) la Agencia. La relación se invierte.
2. La relación del Servicio de Auditoría con la Inspección General del Ministerio no es de subordinación ni de dependencia, sino de coordinación.
3. Por si alguna duda cupiera de que el Servicio de Auditoría no es un instrumento de control de la Agencia, sino un instrumento al servicio de ésta, el texto legal nos dice con simpático cinismo que el Servicio **apoyará a los órganos rectores de la Agencia para el más adecuado cumplimiento de los objetivos y programas de actuación de ésta**. De la custodia de la legalidad o de la ética, ni palabra. Sería contrario a la eficiencia.

El último episodio de este serial fue la promulgación del Real Decreto 1733/1998, de 31 de julio, que regula la organización y funcionamiento de la Inspección de los Servicios, derogando expresamente la normativa de 1932, no se sabe si por obsoleta o por republicana. El Real Decreto de 1998 respira buena intención. Sin embargo, cabe oponer algunas objeciones importantes:

1. Aunque los órganos encargados de la función inspectora llevan todos el mismo rótulo «Inspecciones de los Servicios», se mantiene la dualidad entre la Inspección General de los Servicios del Ministerio, por una parte, y el Servicio de Auditoría Interna de la Agencia Tributaria, por otra.
2. En cuanto a la selección, el artículo 5 del Real Decreto nos habla vagamente de la superación de pruebas selectivas sin precisar el contenido de éstas. No parece que esta expresión equivalga de manera total al concurso-oposición, público y con la garantía de formar parte del tribunal dos catedráticos de Universidad, previsto en la hoy derogada normativa de 1932.

Pero, sobre todo, mucho me temo que pese demasiado el lastre de la concepción legal del Servicio de Auditoría Interna como un servicio de apoyo a la Agencia y no como un instrumento de control de la recta actuación de la Administración Tributaria y del respeto a los derechos de los ciudadanos.

Creo sinceramente que, bajo la vigilancia de la Inspección de los Servicios en su configuración originaria, no habrían sido posibles los lamentables episodios de corrupción que hemos presenciado en los últimos tiempos. En mi insignificante opinión, la terapéutica pasa por la derogación del artículo 103.10 de la Ley de Presupuestos para 1991 y la restauración de la Inspección de los Servicios del Ministerio de Hacienda como órgano dotado de la máxima capacidad técnica, con total libertad de actuación por iniciativa propia y sin otra dependencia jerárquica que la del ministro.

#### **4. Creación del Cuerpo Técnico de Hacienda y del Cuerpo de Auditoría y Contabilidad del Estado.**

Da la impresión de que los apartados cuarto y quinto de la disposición adicional vigésima octava no fuesen propuestas distintas; sino estadios sucesivos del proceso de elaboración de una misma propuesta. En un y otro apartados, se hace referencia a la estructura corporativa de las diversas especialidades que integran el actual Cuerpo de Gestión de la Hacienda Pública.

En el apartado cuarto, la propuesta es sumamente vaga y, tal vez, son perceptibles signos externos del ejercicio de la censura a que antes aludía. Dice así:

*La Agencia Estatal de Administración Tributaria, para garantizar el mejor cumplimiento de sus fines y con atención al principio de eficacia, articulará las medidas oportunas para el desarrollo de la carrera profesional de los integrantes de las especialidades del Cuerpo de Gestión de la Hacienda Pública. Para ello, desarrollará medidas que permitan, de manera paulatina, la movilidad horizontal de los integrantes del mencionado cuerpo entre las distintas áreas funcionales de la Agencia.*

Hablábamos de censura. Llama la atención, ante todo, que se hable tan sólo de movilidad horizontal, cuando uno de los principios básicos que inspiran la Ley de la Función Pública es el estímulo a la carrera funcionarial, lo que implica la movilidad horizontal y, también, la movilidad vertical.

La propuesta contenida en el apartado quinto, referida a la misma materia, es mucho más concreta y elaborada. Dice así:

- 1. No obstante lo anterior, en un plazo de seis meses desde la entrada en vigor de la presente Ley, el Gobierno remitirá a las Cortes Generales un Proyecto de Ley mediante el cual se creará el Cuerpo Técnico de Hacienda como Cuerpo perteneciente al Grupo B de los previstos en el artículo 5 de la Ley 30/1984 y adscrito a la Agencia Estatal de Administración Tributaria.*
- 2. En su relación de puestos de trabajo, la Agencia Estatal de Administración Tributaria adscribirá a los funcionarios pertenecientes al Cuerpo Técnico de Hacienda, aque-*

*llos puestos acordes a su categoría que tuviesen asignadas las funciones de gestión, inspección y recaudación del sistema tributario estatal y del sistema aduanero, de conformidad con lo establecido en la Ley General Tributaria.*

- 3. Los funcionarios del Cuerpo de Gestión de la Hacienda Pública que estén en posesión de la Especialidad de Gestión y Liquidación, Gestión Aduanera, Subinspectores de Tributos y Gestión Recaudatoria, se integrarán en el Cuerpo Técnico de Hacienda.*
- 4. Se declararán a extinguir las especialidades de Gestión y Liquidación, Gestión Aduanera, Subinspectores de Tributos y Gestión Recaudatoria del Cuerpo de Gestión de la Hacienda Pública, si bien deberá valorarse la antigüedad de los funcionarios en las mismas en los procesos de provisión de los puestos de trabajo de las distintas áreas funcionales en el futuro Cuerpo Técnico de Hacienda.*
- 5. El Cuerpo Técnico de Hacienda contará con diferentes especialidades que se recogerán en su ley de creación.*
- 6. Se deberán establecer los mecanismos adecuados para posibilitar la integración en el Cuerpo Técnico de Hacienda de los funcionarios del Cuerpo de Gestión de la Hacienda Pública que estén en posesión de las especialidades de Contabilidad y de Gestión Catastral.*
- 7. En el proyecto de Ley a que se refiere el número 1 de este apartado se creará asimismo el Cuerpo Técnico de Auditoría y Contabilidad del Estado como Cuerpo perteneciente al grupo B de los previstos en el artículo 25 de la Ley 30/1984 y adscrito al Ministerio de Economía y Hacienda, al que se incorporarán los funcionarios del Cuerpo de Gestión de la Hacienda Pública, que estén en posesión de la especialidad de Contabilidad.*

Por razón de edad, he vivido, desde dentro o desde fuera, coyunturas muy diversas en la evolución de la estructura administrativa. Diría que la propuesta contenida en el apartado quinto de la norma legal es un intento de resucitar la desaparecida Escala Técnica del Cuerpo General de Administración de la Hacienda Pública, en la que tuve el honor de iniciar mi carrera. Aquella Escala Técnica constituyó, en su día, la espina dorsal de la Administración Tributaria española y representó un eficaz contrapeso al corporativismo elitista que acabaría por socavar los cimientos de la organización. Fue además vivero de excelentes funcionarios, muchos de los cuales llegaron a las más altas cimas de la Administración. Séame permitido rendir desde aquí homenaje de admiración a dos figuras señeras: César Albiñana García Quintana y Alfonso Gota Losada, hoy Magistrado del Tribunal Supremo.

Como observador externo, que soy en este momento, ignoro si la propuesta satisfacía mucho o poco las aspiraciones de los colectivos llamados a integrarse en el nuevo Cuerpo Técnico. A estas alturas, no tiene mucha importancia que las satisficiese o no. Porque en este punto, como en la mayoría de su contenido, la ley fue escandalosamente incumplida.

En cualquier caso, también aquí se observan huellas de una mano censora oculta. El Cuerpo Técnico se incluye en el grupo B de los previstos en la Ley de la Función Pública. Si no estoy mal informado, cuando menos una parte de los colectivos que constituyen especialidades del actual Cuerpo de Gestión, están hoy mayoritariamente integrados por licenciados universitarios, es decir, por funcionarios cuya titulación académica cumple los niveles exigidos para la adscripción al grupo A. Si ello es así, parece solución más idónea que el Cuerpo Técnico perteneciese al Grupo A. Los funcionarios, que en el momento de creación del Cuerpo no poseyesen titulación idónea, podrían integrarse en escalas a extinguir, desde las que, eventualmente, accederían al Cuerpo Técnico si alcanzaban la titulación requerida o superaban las pruebas selectivas o de formación complementaria que se estableciesen.

Existe, por otra parte, una segunda y muy buena razón para que el futuro Cuerpo Técnico esté adscrito a un grupo no inferior al del Cuerpo de Inspectores de Hacienda. A ella me referiré enseguida.

## 5. Separación de las fases instructora y de resolución del procedimiento inspector.

Una de las propuestas más plausibles, a mi parecer, del -hasta el momento- abortado proyecto de reforma es, desde el punto de vista de la seguridad jurídica de los ciudadanos, la separación entre las fases de instrucción y de resolución del procedimiento inspector. Dice así el párrafo primero del apartado sexto:

*La Inspección de los tributos desarrollará sus actuaciones de comprobación e investigación de la situación tributaria de los contribuyentes a través de procedimientos basados en los principios de legalidad, objetividad y eficacia, con respeto pleno a los derechos y garantías de los contribuyentes.*

*Para garantizar la objetividad, la fase de instrucción del procedimiento de comprobación e investigación y propuesta de resolución de una parte, y la fase de resolución del procedimiento de otra, se realizarán con clara separación entre ambas.*

Si esta previsión legal llegase a cumplirse, cosa sobre la que me permito manifestarme escéptico, se cerrarían casi cuatro lustros de inseguridad jurídica que se inauguraron con un Decreto del año 1982, posteriormente anulado por el Tribunal Supremo, en el que se atribuía la competencia para liquidar las actas de inspección a la propia Inspección de los Tributos. El Decreto fue, como digo, anulado por el Tribunal Supremo. Pero la solución que proponía fue consagrada legalmente por la reforma de la Ley General Tributaria de 1985, en plena etapa del Terror borrelliano. Fue éste un uso habitual en aquella época de mayoría absoluta gubernamental. Cuando el Tribunal Supremo anulaba un reglamento por ilegal, por el mismo precio hacían una ley que decía lo mismo. A partir de entonces, salvo excepciones -que existen, pero que son contadas- los inspectores jefes se dedican a

bendecir sistemáticamente las propuestas de sus subordinados, con lo que la fase de liquidación o resolución del procedimiento inspector se ha convertido en una manera de pasar el rato como otra cualquiera.

Con anterioridad a esta etapa, la función de liquidación de las actas de inspección estaba encomendada a la antes aludida Escala Técnica del Cuerpo General de Administración de la Hacienda Pública, lo que solía representar una garantía real y efectiva, aunque sólo fuese porque estos funcionarios, dotados de una buena formación técnica, no participaban de los incentivos inspectores.

Si ponemos en relación el apartado sexto, que estoy glosando, con el apartado quinto, en el que se propone la creación del Cuerpo Técnico de Hacienda, no parece aventurado colegir que, en el propósito del legislador, figuraba la encomienda a funcionarios de alguna de las especialidades del futuro Cuerpo Técnico de la fase de liquidación del procedimiento inspector. Y ésta es la razón adicional a que antes aludía para que el Cuerpo Técnico no hubiese de estar adscrito al Grupo B, sino al Grupo A. No parece adecuado que quien ejerce funciones de control de legalidad sobre las propuestas de otro tenga asignado un rango técnico inferior al del controlado.

La segunda parte del apartado sexto está dedicada a establecer la idónea distribución de funciones y responsabilidades en las distintas modalidades de trabajo en equipo. Dice así:

*Con carácter general las actuaciones de comprobación e investigación se desarrollarán por la inspección bajo formas de organización de trabajo en equipo. Siempre que razones de eficacia lo justifiquen y atendidas las necesidades de la organización se podrá:*

- a) Atribuir por los órganos competentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria la comprobación e investigación de la situación tributaria de los contribuyentes que se determinen, así como el inicio y en su caso la instrucción y propuesta de resolución de los expedientes sancionadores que resulten, a uno o más funcionarios de la inspección de los tributos. En estos casos, la firma de la propuesta de regularización corresponderá al funcionario o funcionarios que hubieran realizado efectivamente tales actuaciones.*
- b) Asignar la firma de las propuestas de regularización resultantes de la comprobación e investigación de la situación tributaria de los contribuyentes al funcionario o funcionarios de la Inspección de los Tributos que hubieran realizado de manera efectiva las mismas. En aquellos casos en los que aquéllas no resulten firmadas por el jefe o subjefe del equipo de inspección correspondiente, éstos podrán exigir su visto bueno a la propuesta de regularización.*

*Tanto la atribución de la comprobación e investigación de la situación tributaria de los contribuyentes como la asignación de la firma de la propuesta de regularización al funcionario que hubiera desarrollado de manera efectiva las actuaciones se realizará con atención a las siguientes circunstancias:*

- a) Características de los contribuyentes a comprobar y, en particular, el nivel de ingresos.*
- b) Experiencia y nivel de los actuarios.*
- c) Modalidad de equipo en que tales funcionarios, en su caso se integren.*

## **6. Estatuto orgánico de la Agencia Tributaria.**

Por última, el apartado séptimo de la disposición adicional contiene otra propuesta que ha sufrido el mismo destino que las anteriores: el incumplimiento.

*Con el fin de mejorar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y combatir eficazmente el fraude fiscal, el Gobierno, en el plazo de seis meses, y de acuerdo con lo establecido en la disposición final cuarta de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, aprobará la norma que desarrolle el Estatuto Orgánico de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y la remitirá al Congreso de los Diputados, que desarrollará sus funciones, régimen jurídico, organización y funcionamiento, con arreglo a los principios de eficiencia y economía, de gestión, autonomía organizativa, participación de las Administraciones Públicas interesadas en su gestión y corresponsabilidad fiscal, contenidos en su normativa específica y en la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de Cesión de los Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de Medidas Fiscales Complementarias.*

## **III. CONCLUSIONES**

En conclusión -y regreso con ello al punto de partida-, la construcción de una Administración Tributaria a la altura de un verdadero Estado de Derecho sigue siendo una de las asignaturas pendientes de la Democracia española. Tanto los funcionarios como los profesionales del Derecho hemos de postular una Administración Tributaria al servicio de la sociedad; una Hacienda Pública al servicio de la equitativa contribución de los ciudadanos al levantamiento de las cargas públicas; una Administración que deseche definitivamente las tentaciones de apropiación corporativista del inte-

rés público. Ello exige, en mi humilde opinión, renunciar al proyecto hobbesiano de Josep Borrell, cuyos lamentable frutos están a la vista, y regresar al proyecto rousseauiano de Francisco Fernández Ordóñez.

La disposición adicional vigésima octava de la Ley de Acompañamiento para 1999 no es la panacea universal. Da la impresión de que el texto que se aprobó es el resultado de una difícil transacción entre un bienintencionado borrador inicial y determinados intereses corporativos que se cruzaron en el camino.

Pero, con todo, contiene, cuando menos, dos ideas positivas. La primera de estas ideas es la de construir el edificio de la Hacienda Pública sobre los cimientos de una base amplia y sólida: la del Cuerpo Técnico de Hacienda que podría ser, por razón de la extracción social de sus funcionarios, un reflejo de la sociedad a la que la Administración sirve. Dicho de otro modo: han de rechazarse las estructuras elitistas y piramidales que fueron el paradigma de la Administración Tributaria franquista y que lo siguieron siendo, paradójicamente, bajo un Gobierno socialista.

La segunda idea es la que los objetivos de lucha contra el fraude y de equidad distributiva han de apoyarse, hasta donde ello sea posible, en los instrumentos de la información, de la persuasión y de la prevención antes de acudir a la represión. En una sociedad éticamente madura, la patología que el fraude fiscal representa ha de ser tratada como tal patología, no como situación normal. El verdadero índice de éxito de una Administración Tributaria moderna y el módulo para incentivar a sus funcionarios no habría de ser el índice de actas levantadas y de deuda descubierta; sino el índice de cumplimiento espontáneo. Es aberrante que, al cabo de 20 años, se siga presentando como índice de éxito lo que no indica sino el rotundo fracaso de un sistema. Porque, si al cabo de 20 años de lucha contra el fraude, el fraude resulta ser creciente, apaga y vámonos.

Y éste es un motivo más para que el futuro de una Administración Tributaria moderna no esté en la elevación a los altares del aparato represivo, sino en el fomento de los cuadros de gestión dedicados a encarrilar el cumplimiento espontáneo. Por desgracia, el aparato represivo es y seguirá siendo necesario. Pero de aquí a entronizarlo como cúspide de la organización hay -o tendría que haber- un abismo. En el terreno de las libertades y del orden público, la situación paralela a ésta, la de predominio del aparato de represión, tiene un nombre: se llama Estado policiaco.

Sólo me resta constatar con tristeza que la disposición adicional vigésima octava de la Ley 50/1998, que, aun con todas sus concesiones al corporativismo elitista, podía haber representado un positivo avance, ha caído, al cabo de casi dos años, en el vacío del incumplimiento. Quien manda, manda. Y, al parecer, quien manda en este país no es el Parlamento.

La verdad es que España es un país bastante extraño. Un país donde puede sonar a ilusoria utopía el simple propósito, obvio y elemental en cualquier Estado de Derecho, de que la ley se cumpla.