

DOCUMENTOS DE TRABAJO

11/2018

VI Encuentro de Derecho Financiero y Tributario “Tendencias y retos del Derecho Financiero y Tributario” (2.ª parte)

CRISTINA GARCÍA-HERRERA BLANCO (directora)

Instituto de Estudios Fiscales



La adopción de un enfoque responsivo como fundamento de la adecuación de los programas de cumplimiento voluntario al principio de igualdad en materia tributaria

LAURA SOTO BERNABEU

Profesora Ayudante. Universidad Miguel Hernández de Elche

1. Los programas de cumplimiento voluntario como estímulos al cumplimiento espontáneo de las obligaciones tributarias. 2. El concepto de regulación responsiva desarrollado por la *Australian Taxation Office*. 3. Los principios de justicia tributaria como límite a la implementación de los programas de cumplimiento voluntario. Especial mención al principio de igualdad en materia tributaria. 4. Consideraciones finales.

RESUMEN. La implantación de un programa de cumplimiento voluntario plantea ciertos interrogantes en cuanto a su adecuación a los principios de justicia tributaria establecidos en el artículo 31 apartados 1 y 3 de la Constitución española. Respecto de la posibilidad de que su adopción suponga una vulneración del principio de igualdad en materia tributaria, consideramos que estos programas deben ser explicados teniendo en cuenta que no todos los contribuyentes adoptan la misma postura en lo que al cumplimiento de las obligaciones tributarias se refiere y que su introducción derivará en una gestión más eficaz y eficiente de los limitados recursos de que disponen las Administraciones tributarias.

Por ello, entendemos que esta diferente posición es el elemento determinante para que las Administraciones tributarias adapten su respuesta al comportamiento de los contribuyentes, lo que descansa en lo que la *Australian Taxation Office* y la doctrina australiana han denominado *responsive regulation*. Adoptar un enfoque de este tipo conlleva que las Administraciones tributarias trabajen aplicando una filosofía de *quid pro quo*. Inicialmente, la idea de regulación responsiva fue promovida por la OCDE mediante la implementación del cumplimiento cooperativo y la introducción de sistemas de gestión del riesgo fiscal para identificar el comportamiento de los contribuyentes. Sin embargo, éste es el aspecto en el que el cumplimiento cooperativo y los programas de cumplimiento voluntario convergen como figuras destinadas a la mejora del cumplimiento espontáneo de las obligaciones tributarias y que ayuda a justificar la adecuación de su adopción al principio de igualdad en materia tributaria, tomando en consideración que cada una de estas medidas van dirigidas a un tipo diferente de contribuyentes.

1. LOS PROGRAMAS DE CUMPLIMIENTO VOLUNTARIO COMO ESTÍMULOS AL CUMPLIMIENTO ESPONTÁNEO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS

Los programas de cumplimiento voluntario podrían definirse como una opción otorgada por ley a los contribuyentes para que regularicen una situación previa de incumplimiento, aceptando determinadas condiciones preestablecidas. Por ello, estas medidas deben ser entendidas como un estímulo al cumplimiento espontáneo de las obligaciones tributarias.

El cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias es uno de los objetivos fundamentales de cualquier Administración tributaria porque es una forma de materializar el grado de justicia y

eficacia del sistema tributario¹ y, al mismo tiempo, es la herramienta idónea para recaudar los ingresos tributarios al menor coste posible.

A este respecto, resulta necesario distinguir entre el cumplimiento en período voluntario y el cumplimiento espontáneo una vez transcurrido dicho periodo, ambos constitutivos de lo que en este trabajo calificamos como cumplimiento voluntario. El cumplimiento en período voluntario se produce cuando el contribuyente paga (en el caso de las declaraciones tributarias) o declara y paga (en el caso de las autoliquidaciones) una determinada deuda tributaria en el período voluntario determinado en la normativa específica de cada impuesto².

Una vez transcurrido dicho período es posible que el contribuyente cumpla con sus obligaciones tributarias de forma extemporánea pero espontánea. Debido a que se trata del cumplimiento tardío de una obligación tributaria fijada previamente por ley, podría entenderse que este comportamiento no es del todo voluntario en sentido literal del término. Sin embargo, este es el comportamiento que se persigue con la implementación de un programa de cumplimiento voluntario, ya que mantenemos que el cumplimiento tardío de las obligaciones tributarias debe considerarse voluntario en la medida que éste se produce sin que la Administración tributaria haya ejercitado las facultades de que dispone para liquidar y/o exigir el pago de las deudas tributarias pendientes.

A corto plazo, estos programas constituyen una vía utilizada por los Estados para obtener un incremento de sus ingresos debido a que, mediante su aplicación, se descubren e ingresan en la Hacienda Pública unas cantidades que habían sido previamente ocultadas. Además, suponen un ahorro para la Administración tributaria, ya que el hecho de que estos sujetos declaren su renta voluntariamente evita que la Administración tenga que iniciar un procedimiento de comprobación o inspección para cada uno de ellos y, por tanto, se reduce el coste temporal y económico inherente a este tipo de procedimientos³. Esta situación deriva en que, las Administraciones tributarias podrán realizar una gestión más eficaz y eficiente de los recursos de que disponen, pudiendo emplear mayores medios a perseguir y detectar las restantes situaciones de incumplimiento existentes.

Junto a lo anterior, a medio y largo plazo, estos programas también pretenden conseguir un reforzamiento del cumplimiento voluntario. Mediante su aplicación se prevé que dichos contribuyentes adopten una posición diferente, modifiquen su anterior comportamiento y cumplan con sus obligaciones tributarias futuras. Además, los programas de cumplimiento voluntario también sirven para proporcionar a la Administración información relevante sobre las herramientas y los procedimientos que emplean los contribuyentes que no cumplen con la normativa vigente, lo que supone una mejora de los medios de la Administración para detectar y perseguir este tipo de conductas⁴.

1 VAN DER SMITTE, P., y ÖBRINK, A.: "Payment thinking: A New Tax Collection Strategy or Old Wine in New Bottles", *Bulletin for International Taxation*, December, 2015, págs. 747-749.

2 POUNDER, J.: "Informe del Relator General", en VVAA: *El cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986, págs. 291-294.

3 DIGUER, H.: "Impacto del grado de efectividad de la Administración tributaria", en VVAA: *El cumplimiento voluntario...*, ob. cit., págs. 113-122.

4 OCDE: *Update on Voluntary Disclosure Programmes: A pathway to tax compliance*, OECD Publishing, 2015, pág. 9.

Según la OCDE, los programas de cumplimiento voluntario pueden clasificarse en dos categorías diferentes: generales y especiales⁵. Esta clasificación se realiza en función del mayor o menor plazo otorgado para la regularización, sin embargo, en nuestra opinión también deberá atenderse al contenido de la medida y a la justificación de su implementación⁶.

Los programas de cumplimiento voluntario generales son oportunidades ofrecidas por ley a los contribuyentes para que corrijan su comportamiento incumplidor en el pasado, aceptando unas condiciones previamente determinadas. Este tipo de programas se establecen en una ley general, sin restricciones temporales y permiten la regularización de todos los conceptos tributarios posibles. En España disponemos de un programa de cumplimiento voluntario permanente regulado en el artículo 27 de la Ley General Tributaria y, también, otros países como Canadá, Estados Unidos, Francia o Portugal han implementado un programa de cumplimiento voluntario de estas características⁷.

Los programas de cumplimiento voluntario especiales son aquéllos que se ofrecen por ley a un grupo concreto de contribuyentes que cumplen determinadas características para regularizar conceptos tributarios específicos durante un período de tiempo limitado y, generalmente, implican el establecimiento de condiciones más favorables que las establecidas con carácter general. En España, ha habido cuatro medidas de estas características tales como los artículos 30 y 31 de la Ley 50/1977, la Ley 10/1985, las Disposiciones Adicionales 13.^a y 14.^a de la Ley 18/1991 y la Disposición Adicional 1.^a del Real Decreto Ley 12/2012⁸. Del mismo modo, otros países como Argentina, Australia, Canadá, Estados Unidos, Bélgica o Portugal han implementado un programa de cumplimiento voluntario especial⁹.

Como hemos adelantado, los programas de cumplimiento voluntario generales y especiales son también diferentes en relación con su justificación. Con carácter general, ambos tipos de medidas encuentran su justificación en la aplicación de lo que se conoce como *responsive regulation*,

⁵ OCDE: *Offshore Voluntary Disclosure Programmes. Comparative analysis, guidance and policy advice*, OECD Publishing, pág. 18.

⁶ SOTO BERNABEU, L.: “Los programas de cumplimiento como medidas de estímulo al cumplimiento extemporáneo de las obligaciones tributarias”, *Nueva Fiscalidad*, aceptado y pendiente de publicación.

⁷ OCDE: *Update on Voluntary Disclosure Programmes...* ob. cit, pág. 33. (Para más información puede consultarse la Tabla 1.)

⁸ En los artículos 30 y 31 de la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre medidas urgentes de reforma fiscal, se introdujeron medidas para la regularización voluntaria de la situación fiscal para personas físicas y personas jurídicas, respectivamente. Mediante la Ley 10/1985, de 29 de mayo, de régimen fiscal de determinados activos financieros, se estableció un régimen especial aplicable a determinados activos financieros que habían aparecido en el mercado y que habían quedado al margen del sistema tributario. La Disposición Adicional 13.^a de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas introdujo un sistema de canje de activos financieros con la finalidad de reducir los efectos perjudiciales derivados de la vía de regularización anterior. Por su parte, mediante la Disposición Adicional 14.^a de dicha Ley, se introdujo un régimen temporal de regularización complementario al régimen general existente en el artículo 61 de la LGT del año 1963. La última oportunidad de regularización fue otorgada mediante la Disposición Adicional 1.^a del RDL 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público. En este caso, se implementó la conocida como Declaración Tributaria Especial a través de la cual podían regularizarse conceptos relativos al IRPF, IS e IRNR.

⁹ OCDE: *Update on Voluntary Disclosure Programmes...* ob. cit, págs. 36, 37, 42, 44-45, 98-100, 119-129.

es decir, la adecuación de la actuación de la Administración tributaria al comportamiento de los diferentes contribuyentes, dentro de los límites legales¹⁰. Mediante la aplicación de un enfoque responsivo, las Administraciones tributarias aplican el sistema tributario de forma acorde con el comportamiento de los obligados tributarios, lo que reportará una gestión más eficaz y eficiente de los limitados recursos materiales y humanos de que disponen¹¹.

Sin embargo, además de lo anterior, los programas de cumplimiento voluntario especiales deberán explicarse teniendo en cuenta el contexto general en el que son implementados y, en la actualidad, este contexto general se explica atendiendo al momento transicional que estamos viviendo debido a las mejoras producidas en materia de intercambio de información tributaria y a la introducción del cumplimiento cooperativo como un nuevo modelo de relación jurídico-tributaria¹².

2. EL CONCEPTO DE REGULACIÓN RESPONSIVA DESARROLLADO POR LA AUSTRALIAN TAXATION OFFICE

En el año 1998, la Administración tributaria australiana (*Australian Taxation Office, ATO*) introdujo por primera vez en el ámbito tributario el modelo piramidal en que se fundamenta el concepto de regulación responsiva desarrollado por la doctrina australiana¹³. Mediante la introducción de la conocida como “pirámide de cumplimiento”¹⁴, el legislador pretendía que la respuesta de la Administración tributaria al comportamiento de los contribuyentes fuera proporcionada, respetando siempre los límites legales establecidos al efecto¹⁵.

La pirámide de cumplimiento de la ATO se debe explicar atendiendo a las dos caras laterales de la misma. Ambos lados representan la idea de regulación responsiva, reflejando, por una parte, la actitud de los contribuyentes frente al cumplimiento de las obligaciones tributarias y, por otra parte, la estrategia de cumplimiento asociada a cada una de esas conductas. En cuanto a las actitudes frente al incumplimiento, en rasgos generales podría resumirse en cuatro tipos de contribuyentes, de menor a mayor grado de cumplimiento: incumplidores decididos, incumplidores que precisan de mayor atención para adecuar su comportamiento a la normativa tributaria, incumplidores por falta de asistencia en el cumplimiento y, en la base de la pirámide, contribuyentes cumplidores. Por su parte, en relación con las estrategias de cumplimiento asociadas a cada

¹⁰ FREEDMAN, J.: “Responsive regulation, Risk and Rules: Applying the Theory to Tax Practice”, en University of Oxford, *Legal Research Paper Series*, n. 13, 2012, pág. 630.

¹¹ AYRES, I., y BRAITHWAITE, J.: *Responsive regulation*. New York: Oxford University Press, Inc., 1992, págs. 19-20.

¹² URINOV VOKHIDJON: “Tax Amnesties as a Transitional Bridge to Automatic Exchange of Information”, en *Bulletin for International Taxation IBFD*, March 2015, págs. 173-174.

¹³ El modelo de cumplimiento de la *Australian Taxation Office* puede consultarse en el siguiente enlace: <https://www.ato.gov.au/About-ATO/About-us/In-detail/Key-documents/Compliance-model/> (acceso el día 2 de febrero de 2018).

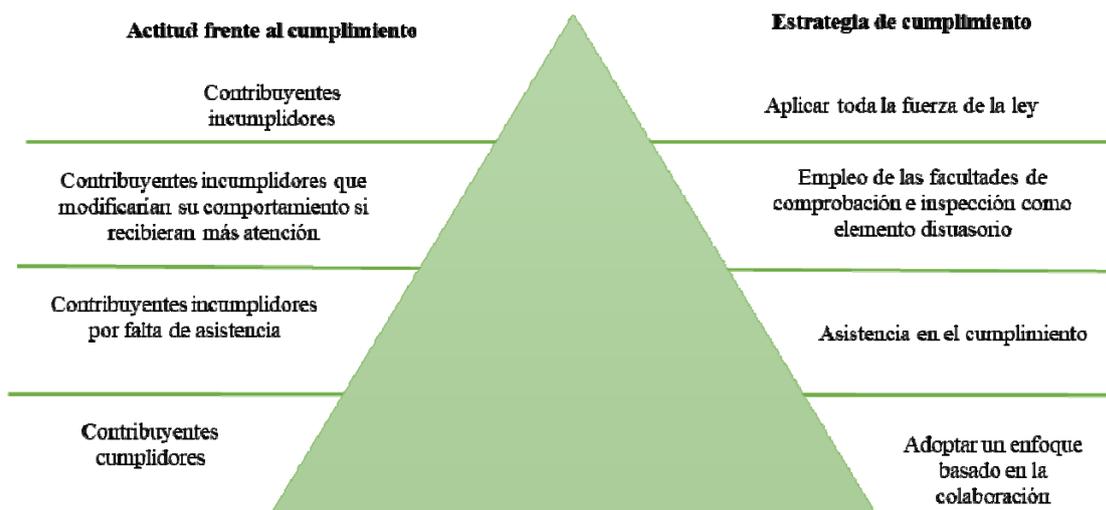
Asimismo, debe indicarse que el modelo de cumplimiento de la ATO tiene su origen en el trabajo desarrollado por IAN AYRES y JOHN BRAITHWAITE. Véase AYRES, I., y BRAITHWAITE, J.: *Responsive regulation*, ob. cit., págs. 4-7.

¹⁴ BRAITHWAITE, V.: *Taxing democracy*, Aldershot: Ashgate Publishing, Ltd, 2002, pág. 3.

¹⁵ FREEDMAN, J.: “Responsive regulation, Risk and Rules: Applying the Theory to Tax Practice”, en University of Oxford, *Legal Research Paper Series*, n. 13, 2012, pág. 641.

una de las conductas anteriormente descritas, la respuesta de la Administración puede variar desde aplicar toda la fuerza de la ley en caso de incumplimiento a adoptar un enfoque basado en la colaboración con el contribuyente en los casos en que éste cumpla debidamente con la normativa tributaria que resulte de aplicación.

Figura 1
REPRESENTACIÓN DEL MODELO DE CUMPLIMIENTO DE LA AUSTRALIAN TAXATION OFFICE



La adopción de un enfoque responsivo se basa en una realidad en la que la mayoría de los contribuyentes cumplen con sus obligaciones tributarias, siendo el incumplimiento un comportamiento residual¹⁶. De esta forma, aunque por cuestiones estéticas la pirámide esté representada de manera que los distintos tramos son proporcionales, la base de la pirámide debería ocupar más de la mitad de la pirámide. A pesar de que, como hemos adelantado, el cumplimiento es la regla general de cualquier sistema tributario, no hay duda de que el incumplimiento de las obligaciones tributarias constituye un elemento común en la mayoría de los sistemas tributarios actuales.

La idea fundamental sobre la que se asienta el concepto de regulación responsiva consiste en que las normas deben ser elaboradas y aplicadas mediante la adopción de un enfoque que se adecue al comportamiento de quienes se encuentren dentro de su ámbito subjetivo de aplicación¹⁷. Como puede comprobarse, se trata de un concepto genérico que resulta de aplicación a diversos ámbitos tales como la protección del medio ambiente, la seguridad en determinados sectores empresariales e, incluso, en el ámbito de la aplicación del sistema tributario¹⁸.

Con posterioridad a su desarrollo por la ATO, la idea de regulación responsiva fue promovida por la OCDE mediante la implementación del cumplimiento cooperativo y la introducción de sistemas

¹⁶ KOLIEB, J.: "When to punish, when to persuade and when to reward: strengthening responsive regulation with the regulatory diamond", *Monash University Law Review*, vol. 41, n.º 1, 2015, pág. 141.

¹⁷ FREEDMAN, J.: "Responsive regulation, Risk and Rules: Applying the Theory to Tax Practice", ob. cit., pág. 630.

¹⁸ BRAITHWAITE, J.: "Responsive regulation and developing economies", *World Development*, vol. 34, n.º 5, 2006, págs. 888-889.

de gestión del riesgo fiscal para identificar el comportamiento de los contribuyentes¹⁹. De este modo, la introducción de un sistema de cumplimiento cooperativo se fundamenta en el riesgo fiscal que presentan los contribuyentes, salvando así las dudas que planteaban estos sistemas en cuanto a su adecuación al principio de igualdad²⁰.

Para adoptar un enfoque responsivo, en cualquiera de los dos ámbitos, la Administración tributaria debe implementar una política de *tax risk management* que conlleve una correcta evaluación del riesgo y que garantice una respuesta proporcionada. Se incide, por tanto, en la idea de que el cumplimiento, aunque sea tardío, debe ser estimulado y no castigado de forma automática²¹, algo que sin duda permite relacionar la implementación de un programa de cumplimiento voluntario con el desarrollo de una relación de carácter cooperativo entre las Administraciones tributarias y los contribuyentes.

De lo anterior puede deducirse que para garantizar una correcta aplicación de un enfoque responsivo, el dinamismo es un componente esencial del mismo como vía para garantizar una continua mejora del sistema²². Ejemplo de ello es la política desarrollada por la *Her Majesty's Revenue and Customs (HMRC)* en Reino Unido, que consiste en un programa de evaluación del riesgo de incumplimiento de los contribuyentes cuyo resultado es la clasificación de las empresas en función del mayor o menor riesgo fiscal que presenten. Una guía donde se presentan los criterios que informan el proceso de evaluación del riesgo está disponible en la página web de la Administración tributaria de Reino Unido, debiendo indicarse que es objeto de continua actualización²³.

A este respecto, resulta importante tener en cuenta que no se trata de una clasificación de carácter permanente, al preverse un sistema general de revisión de la misma (*Business Risk Review, BRR*) cada tres años en caso de que el contribuyente sea clasificado como de bajo riesgo. En aquellos casos en que el contribuyente sea clasificado con un grado de riesgo mayor, la *BRR* será de carácter anual. Sin embargo, la clasificación de los contribuyentes en función de su riesgo de incumplimiento no es pública, aplicándose las normas generales sobre confidencialidad de los datos con trascendencia tributaria regulada en la Sección 18 del *Commissioners for Revenue and Customs Act 2005*.

En cuanto a los programas de cumplimiento voluntario, en los últimos años se ha podido observar un aumento considerable en el número de programas de cumplimiento voluntario implementados en todo el mundo²⁴. A nuestro modo de ver, posiblemente el incremento en el número de

¹⁹ OCDE: *Co-operative Compliance: A Framework: From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*, 2013, pág. 42.

²⁰ OCDE: *Co-operative Tax Compliance: building better tax control frameworks*, 2016, págs. 14 y 23.

²¹ REIBEL, R.: "A developing relationship: Tax Authority-Taxpayer-Tax Adviser", *European Taxation*, febrero/marzo, 2011, pág. 100.

²² KOLIEB, J.: "When to punish, when to persuade and when to reward...", ob. cit., págs. 140-141.

²³ El contenido del documento *Tax Compliance Risk Management* puede consultarse en el siguiente enlace: <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/tax-compliance-risk-management> (acceso el día 23 de enero de 2018).

²⁴ Ejemplo de ello son Argentina (Ley n.º 27260/2016 sobre el Programa nacional de reparación histórica para jubilados y pensionados), Bélgica (Ley de 21 de julio de 2016 para instaurar un sistema permanente de regularización fiscal y social), Italia (Decreto Ley n.º 193 de 22 octubre de 2016 sobre Disposiciones urgentes en materia fiscal y para la

programas de cumplimiento voluntario en todo el mundo tenga su causa en dos circunstancias. Por un lado, siendo el objeto de este trabajo, la difusión de la idea de que la respuesta normativa debe ser proporcional al comportamiento de los obligados tributarios, lo que se produjo en primer lugar en el ámbito del cumplimiento cooperativo. Por otro lado, debido a las mejoras producidas respecto de los mecanismos de intercambio de información y la progresiva eliminación del secreto bancario.

Tal y como hemos comentado anteriormente, los efectos a corto plazo de una medida de estas características parecen, a primera vista, la obtención de un incremento de los ingresos tributarios como consecuencia de que, mediante su aplicación, se descubren e ingresan en la Hacienda Pública unas cantidades que habían sido previamente ocultadas. No obstante, además, estos programas deben contemplarse como una forma de gestión más eficaz y eficiente de los limitados recursos de que disponen las Administraciones tributarias, ya que el hecho de que estos sujetos declaren su renta voluntariamente evita que la Administración tenga que iniciar un procedimiento de comprobación o inspección para cada uno de ellos y, por tanto, se reduce el coste temporal y económico que conlleva este tipo de procedimientos, pudiendo destinarse dichas cantidades a la persecución y detección de las situaciones de incumplimiento que se mantengan en el tiempo²⁵.

En lo que respecta al objeto de este estudio, debemos tener presente que en el ámbito tributario rige el principio de reserva de ley establecido con carácter general en los artículos 31.3, 133.1 y 133.3 de la Constitución española. A pesar de la imprecisión en los términos del alcance de principio de reserva de ley en materia tributaria establecido en el texto constitucional, el Tribunal Constitucional ha creado una doctrina consolidada considerando que “la reserva de Ley establecida en materia tributaria es relativa, o lo que es lo mismo, limitada a la creación *ex novo* del tributo y a la configuración de los elementos esenciales o configuradores del mismo”²⁶.

Por su parte, de forma coherente con la mencionada doctrina del Tribunal Constitucional, el artículo 8 de la Ley General Tributaria ha concretado el contenido de este principio²⁷. Por ello, cuando nos referimos a los programas de cumplimiento voluntario, debemos tener presente que el principio de reserva de ley en materia tributaria alcanza al establecimiento y modificación de los recargos y la obligación de abonar intereses de demora, al establecimiento y modificación de las infracciones y sanciones tributarias, a la obligación de presentar declaraciones y autoliquida-

financiación de necesidades que no pueden ser pospuestas), República de Fiyi (Presupuestos de 2017/2018), Turquía (Ley 7020, de 18 de mayo) o Panamá (Ley 66/2017, de 17 de octubre), entre otros. En el caso de España, con carácter permanente disponemos del sistema de recargos por declaración extemporánea regulado en el artículo 27 de nuestra Ley General Tributaria. Junto a lo anterior, la última oportunidad ofrecida con carácter temporal fue el régimen de la Declaración Tributaria Especial (DA 1.ª Real Decreto-Ley 12/2012), recientemente declarado inconstitucional por motivos formales mediante la Sentencia n.º 73/2017, de 8 de junio.

²⁵ BRAITHWAITE, J.: “The essence of responsive regulation”, en *UBC Law Review*, vol. 44, n.º 3, pág. 487.

²⁶ Auto del Tribunal Constitucional n.º 123/2009, de 30 de abril (FJ 3.º) y Auto del Tribunal Constitucional n.º 109/2017, de 18 de julio (FJ 4.º), entre otros. Esta misma interpretación ha sido mantenida por el Tribunal Constitucional en diversas sentencias tales como la STC 150/2003, de 15 de julio (FJ 10.º) o la STC 102/2005, de 20 de abril (FJ 3.º).

²⁷ MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; TEJERIZO LÓPEZ, J. M., y CASADO OLLERO, G.: *Curso de derecho financiero y tributario*, Madrid: Editorial Tecnos, 2016, págs. 128-136.

ciones referidas al cumplimiento de la obligación tributaria principal, a la condonación de deudas y sanciones tributarias, y a la concesión de moratorias y quitas (art. 8, apartados e, g, h, k de la Ley General Tributaria).

A modo de conclusión, consideramos que los programas de cumplimiento voluntario deben ser explicados teniendo en cuenta que no todos los contribuyentes adoptan el mismo comportamiento respecto del cumplimiento de las obligaciones tributarias, lo que fundamenta la adopción de un enfoque responsivo. Este diferente comportamiento es el elemento determinante para que las Administraciones tributarias adopten una perspectiva basada en el “palo y la zanahoria”, siempre dentro de los límites legales, tratando de adaptar su respuesta al comportamiento de los contribuyentes²⁸. La “zanahoria” representa las condiciones más beneficiosas de los programas de cumplimiento voluntario en comparación con los términos generales del sistema tributario, tales como la reducción o exención de la deuda tributaria, la reducción en los intereses de demora, la no imposición de sanciones, etc. Pero, al mismo tiempo, el legislador no debe renunciar a mantener determinadas medidas coercitivas y punitivas que se representan por medio del “palo”, tanto con una finalidad disuasoria del incumplimiento como una finalidad sancionadora del mismo.

3. LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA TRIBUTARIA COMO LÍMITE A LA IMPLEMENTACIÓN DE LOS PROGRAMAS DE CUMPLIMIENTO VOLUNTARIO. ESPECIAL MENCIÓN AL PRINCIPIO DE IGUALDAD EN MATERIA TRIBUTARIA

Además de la aplicación del principio constitucional de reserva de ley, en relación con la implementación de un programa de cumplimiento voluntario, resulta obligada la referencia a los principios de justicia material aplicables en materia tributaria establecidos en el artículo 31.1 de la Constitución española. Dicho artículo establece que “todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”.

De esta forma se introducen en nuestro ordenamiento jurídico los principios de justicia tributaria, entre los que se encuentran el principio de capacidad económica, el principio de igualdad, el principio de generalidad, el principio de progresividad y el principio de no confiscatoriedad. A este respecto debemos tener presente que, según la doctrina del Tribunal Constitucional, el artículo 31.1 constituye un fin del sistema tributario en sí mismo y “sólo se conseguirá en la medida que se respeten los restantes principios constitucionales (seguridad jurídica, igualdad, capacidad económica, progresividad y no confiscatoriedad)”²⁹. Como consecuencia de lo anterior, el Tribunal Constitucional ha interpretado que “en un sistema tributario justo los principios de igualdad, progresividad y capacidad contributiva deben de ponderarse conjuntamente”³⁰. Sin embargo, debido a la extensión de este trabajo, analizaremos exclusivamente la adecuación de la imple-

²⁸ AYRES, I., y BRAITHWAITE, J.: “Responsive regulation...” ob. cit., págs. 43-44.

²⁹ Sentencia del Tribunal Constitucional 19/2012, de 15 de febrero (FJ 3.º), Sentencia del Tribunal Constitucional n.º 193/2004, de 4 de noviembre (FJ 3.º) y Sentencia del Tribunal Constitucional n.º 10/2005, de 20 de enero (FJ 5.º).

³⁰ Sentencia del Tribunal Constitucional n.º 76/1990, de 26 de abril (FJ 13.º).

mentación de un programa de cumplimiento voluntario al principio de igualdad en materia tributaria, sin perjuicio de las referencias inevitables a los restantes principios que informan el ordenamiento tributario.

El principio de igualdad en materia tributaria establecido en el artículo 31.1 de la Constitución española consiste en la plasmación del principio general de igualdad ante la Ley regulado en el artículo 14 del mismo texto³¹. No obstante, mientras el principio de igualdad ante la ley (art. 14 CE) puede decirse que constituye un límite constitucional frente a un tratamiento desigual de situaciones comparables por circunstancias subjetivas, el principio de igualdad en materia tributaria (art. 31.1 CE) se considera vulnerado cuando se produce un tratamiento desigual de situaciones comparables por circunstancias objetivas, en concreto, en relación con la aplicación efectiva del principio de capacidad económica³².

A pesar de lo anterior, el Tribunal Constitucional ha venido considerando que el principio de igualdad en materia tributaria no puede ser interpretado de forma tan rígida que impida al legislador, en su objetivo de establecer un sistema fiscal justo, “introducir diferencias entre los contribuyentes, bien sea atendiendo a la cuantía de sus rentas, al origen de éstas o cualesquiera condición social que considere relevante para atender al fin de la justicia”³³.

Por ello, según la doctrina del citado Tribunal, “estando en presencia de situaciones equiparables que son objeto de una diferencia de trato por el legislador, el juicio de igualdad a realizar exige la comprobación de la concurrencia de la doble garantía (...): la de la razonabilidad y la de la proporcionalidad de la medida adoptada conforme a la finalidad perseguida”³⁴. De este modo, para que se produzca la vulneración del principio de igualdad por una determinada norma no resulta suficiente con que se otorgue un tratamiento diferente a dos situaciones que sean consideradas comparables e iguales, sino que es necesario que tal diferencia esté desprovista de una justificación objetiva y razonable o que no exista una relación de proporcionalidad entre la finalidad de la norma en cuestión y las consecuencias que se derivan de su aplicación.

La implementación de un programa de cumplimiento voluntario plantea ciertos interrogantes en relación con su adecuación a diferentes principios de justicia tributaria como el principio de capacidad económica, el principio de igualdad o el principio de generalidad. Esto es así debido a que la introducción de una medida de estas características supone una excepción a los términos generales de aplicación del sistema tributario y, por tanto, resulta indiscutible que su aplicación deriva en un tratamiento desigual de situaciones jurídicas iguales tanto desde el punto de vista subjetivo como objetivo.

³¹ PÉREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Navarra: Editorial Aranzadi, SA, págs. 67-71.

³² Sentencia del Tribunal Constitucional n.º 54/1993, de 15 febrero (FJ 1.º), Sentencia del Tribunal Constitucional n.º 159/1997, de 2 de octubre (FJ 3.º) y Sentencia del Tribunal Constitucional 33/2006, de 13 de febrero (FJ 3.º).

³³ Fragmento extraído de la Sentencia del Tribunal Constitucional n.º 159/1997, de 2 de octubre (FJ 3.º) y de la mencionada Sentencia del Tribunal Constitucional 19/2012, de 15 de febrero (FJ 4.º).

³⁴ Sentencia del Tribunal Constitucional n.º 96/2002, de 25 de abril (FJ 8.º). A este respecto se ha pronunciado también el Tribunal Constitucional en su Sentencia n.º 193/2004, de 4 de noviembre (FJ 3.º), Auto n.º 123/2009, de 30 de abril (FJ) y en la Sentencia n.º 19/2012, de 15 de febrero (FJ 5.º).

Para superar el juicio de constitucionalidad en relación con la existencia de una diferencia de trato basada en circunstancias objetivas y/o subjetivas, la introducción de un programa de cumplimiento voluntario debe fundamentarse en la adopción, tanto por parte del legislador como por parte de la Administración tributaria correspondiente, de un enfoque responsivo. A este respecto, la adecuada clasificación de los contribuyentes en función de su situación tributaria y la demostración de que mediante su adopción se consigue una gestión más eficaz y eficiente de los recursos de que disponen las Administraciones tributarias consideramos que, con carácter general, conllevarán aparejada la concurrencia una justificación objetiva y razonable para su adopción y la proporcionalidad entre su finalidad y las consecuencias que se derivan de su aplicación.

En cuanto a la concurrencia de una justificación objetiva y razonable, la implementación de un programa de cumplimiento voluntario constituye una vía para que las Administraciones tributarias obtengan unas cantidades que habían sido previamente ocultadas, reduciendo el coste temporal y económico que implicaría el inicio de un procedimiento de comprobación o inspección en cada supuesto de incumplimiento con la normativa tributaria. Esta situación supondría, al mismo tiempo, una gestión más eficaz y eficiente de los limitados recursos materiales y humanos de que disponen las Administraciones tributarias para la efectiva aplicación de los tributos, ya que las cantidades que se han reducido en los supuestos de aplicación de un programa de cumplimiento voluntario podrán ser empleadas para la detección de aquellos contribuyentes que mantengan un comportamiento incumplidor. A este respecto, no debemos olvidar que en el artículo 103.1 de la Constitución española se establece que “la Administración Pública sirve con objetividad los intereses generales y actúa de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la ley y al Derecho”.

Respecto de la relación de proporcionalidad entre su finalidad y las consecuencias que derivan de su aplicación, si bien la implementación de un programa de cumplimiento voluntario puede suponer una quiebra del principio de capacidad económica, del principio de igualdad o del principio de generalidad, en este último caso debemos tener presente que su finalidad última es la mejora en el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias a largo plazo. Es cierto que el efecto inmediato de los programas de cumplimiento voluntario es la obtención de una mayor recaudación derivada del hecho de que determinadas cantidades que estaban ocultadas, ahora son declaradas en condiciones más beneficiosas. Sin embargo, lo que se pretende con la implementación de una medida de estas características es lograr una mejora en el cumplimiento extemporáneo de las obligaciones tributarias, es decir, que los contribuyentes que previamente adoptaron una posición de incumplimiento, ahora regularicen su situación tributaria y se conviertan en contribuyentes cumplidores. Esta modificación en el comportamiento de los obligados tributarios redundará en la aplicación efectiva del principio de generalidad y en la existencia de un sistema tributario más justo y eficaz.

En este punto, teniendo presente que en nuestro ordenamiento jurídico los principios constitucionales no tienen carácter absoluto, una cierta restricción del principio de igualdad en materia tributaria no será considerada inconstitucional cuando esta situación “responda a fines de interés general que lo justifiquen (política económica o social, razones de técnica tributaria,

etc.)”³⁵. De este modo, entendemos que la posible vulneración del principio de igualdad en materia tributaria que pudiera derivarse de la implementación de un programa de cumplimiento voluntario quedaría “justificada” atendiendo al fin último de una medida de estas características como es la mejora del cumplimiento espontáneo de las obligaciones tributarias y una aplicación más eficaz y eficiente del sistema tributario.

Evidentemente, para poder determinar la adecuación a los principios de justicia tributaria de un programa de cumplimiento voluntario específico habrá que atender a las circunstancias concretas del caso y a los distintos principios constitucionales en juego. Ejemplo de ello es la Sentencia del Tribunal Constitucional n.º 73/2017, de 8 de junio, en la que se declara la inconstitucionalidad de la ya mencionada Declaración Tributaria Especial exclusivamente por motivos formales, por resultar dicho régimen contrario al principio de reserva de Ley³⁶. No obstante, *obiter dicta*, el Tribunal realiza un breve análisis sobre la adecuación a los principios de justicia tributaria de una medida de estas características. A este respecto, determina el Tribunal Constitucional que la adopción de este tipo de medidas bajo el pretexto de luchar contra el fraude fiscal y obtener un incremento de los ingresos públicos, “supone la abdicación del Estado ante su obligación de hacer efectivo el deber de todos a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, legitimando como una opción válida la conducta de quienes, de forma insolidaria, incumplieron su deber de tributar de acuerdo con su capacidad económica”³⁷. Expuesto lo anterior, consideramos que el hecho de que mediante su implementación se mantenga la exigencia de la deuda tributaria y solamente se renuncie a la exigencia de recargos, intereses de demora y sanciones ayudaría a la adecuación de dichas medidas a los principios constitucionales mencionados.

4 CONSIDERACIONES FINALES

La adopción de un enfoque responsivo implica que las Administraciones emplearán en sus relaciones con los contribuyentes una filosofía de *quid pro quo*. De esta forma, mediante la implementación de un sistema de gestión del riesgo fiscal, las Administraciones tributarias procederán a identificar el comportamiento de los contribuyentes, siendo clasificados en diferentes categorías según el riesgo que presenten de incumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Esta forma de organización de la actuación de la Administración tributaria encuentra su reflejo en la mencionada pirámide de cumplimiento. En dicha pirámide se representan, en un lado, las distintas actitudes fiscales de los contribuyentes en relación con el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y, en el otro lado, la respuesta de la Administración que resulte proporcionada a la actitud que corresponda. Tal y como hemos indicado con anterioridad, éste es el punto en el que los programas de cumplimiento voluntario y el cumplimiento cooperativo convergen como estímulos al cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias. Ambos tipos de medidas tienen una

³⁵ Fragmento extraído de la Sentencia del Tribunal Constitucional n.º 96/2002, de 25 de abril (FJ 7.º).

³⁶ SOTO BERNABEU, L.: “La Declaración Tributaria Especial: una reflexión retrospectiva”, en *Crónica Tributaria*, n.º 165, 2017, págs. 184-187.

³⁷ Sentencia del Tribunal Constitucional n.º 73/2017, de 8 de junio (FJ 5.º).

finalidad última que es la mejora del cumplimiento con las obligaciones tributarias, sin embargo, están destinadas a tipos de contribuyentes distintos, a incumplidores en el primer caso y a cumplidores en el segundo.

Expuesto lo anterior, consideramos que la adopción de un enfoque responsivo sirve para justificar un diferente tratamiento de contribuyentes que manifestaron una capacidad económica similar. Sin embargo, su actitud frente a la regularización de su situación y al cumplimiento extemporáneo de las obligaciones tributarias es diferente. Además, la introducción de un enfoque de este tipo supone una mejor utilización de los limitados recursos materiales y humanos de que disponen las Administraciones tributarias en la actualidad, garantizando una gestión de los mismos de forma más eficaz y eficiente.

A nuestro modo de ver, con carácter general los contribuyentes pueden clasificarse en dos grupos, contribuyentes cumplidores e incumplidores. Es más, en este último grupo podríamos realizar una clasificación más precisa creando dos subgrupos, aquellos contribuyentes que están completamente decididos a continuar en el incumplimiento y aquellos que barajan la posibilidad de modificar su comportamiento previo y reintegrarse en el sistema, debido a un cambio en las condiciones que los llevaron a tomar la decisión de no cumplir con sus obligaciones tributarias conforme a la ley.

De esta manera, las Administraciones tributarias están legitimadas para adoptar un enfoque dual basado en lo que se ha venido denominando el “enfoque del palo y la zanahoria”. Como hemos comentado, en nuestro caso, la “zanahoria” representa las condiciones más beneficiosas que implican los programas de cumplimiento voluntario. A este respecto, debemos tener presente que los programas de cumplimiento voluntario no están pensados para incidir en el comportamiento de la totalidad de los obligados tributarios siendo lo más probable que incidan directamente en aquellos contribuyentes que, habiendo incumplido previamente sus obligaciones tributarias, estén dispuestos a modificar su comportamiento anterior y, al mismo tiempo, estén dispuestos a cumplir con sus obligaciones tributarias futuras tras su reintegración en el sistema tributario. Sin embargo, respecto de aquellos contribuyentes decididos a mantener su comportamiento incumplidor, las Administraciones tributarias disponen del “palo” que viene constituido por las medidas coercitivas y punitivas mediante las que se garantiza la efectiva aplicación de los tributos y que, para resultar eficaces, tampoco deben estar dirigidas a corregir cualquier tipo de comportamiento incumplidor.

Por todo lo anterior, estimamos que la adopción de un enfoque responsivo como fundamento para la implementación de un programa de cumplimiento voluntario ayuda a salvar las dudas de inconstitucionalidad que pudieran plantearse respecto de una posible vulneración del principio de igualdad en materia tributaria. Resulta indudable que con la introducción de un programa de cumplimiento voluntario se produce un tratamiento distinto a contribuyentes que manifestaron una capacidad económica comparable. Ésta es la esencia de los programas de cumplimiento voluntario, ya que este tipo de medidas supone una excepción en los términos generales del sistema tributario mediante la renuncia del legislador a exigir todo o parte de la deuda tributaria, los intereses de demora, los recargos, e incluso, las sanciones tributarias que pudieran corresponder.

Sin embargo, la diferencia de trato que deriva de su aplicación se fundamenta en la implementación de un enfoque responsivo. Por un lado, la adopción de un enfoque de este tipo conlleva la clasificación de los contribuyentes en función del riesgo fiscal que presenten. Por otro lado, su aplicación conlleva una gestión más eficaz y eficiente de los medios que las Administraciones tributarias disponen para llevar a cabo la aplicación de los tributos.

A este respecto, es doctrina del Tribunal Constitucional que las diferencias normativas son conformes con el principio de igualdad cuando cabe advertir la existencia de una finalidad no contraria a la Constitución, lo que se determina atendiendo a una doble garantía: la razonabilidad de la medida y la relación de proporcionalidad entre su finalidad y las consecuencias que derivan de su aplicación. En relación con la razonabilidad de la medida, ya hemos comentado que consideramos que la implementación de un programa de cumplimiento voluntario puede cumplir con esta garantía al considerar que mediante su aplicación, por un lado, se ingresan en la Hacienda Pública unas cantidades que habían sido previamente ocultadas sin necesidad de una actuación previa por parte de la Administración tributaria y, por otro lado, esta situación deriva en una gestión más eficaz y eficiente de los recursos de que las mismas disponen. Por su parte, la relación de proporcionalidad entre su finalidad y las consecuencias que derivan de su aplicación, debe considerarse cumplida debido a que mediante su implementación se pretende conseguir una mejora en el cumplimiento extemporáneo de las obligaciones tributarias, es decir, que los contribuyentes previamente incumplidores, regularicen su situación tributaria y se conviertan en contribuyentes cumplidores. Esta modificación en el comportamiento de los obligados tributarios redundará en la aplicación del principio de generalidad y en la existencia de un sistema tributario más justo y eficaz.

Sin embargo, no desconocemos el hecho de que para poder determinar la adecuación a los principios de justicia tributaria de un programa de cumplimiento voluntario concreto se deberá de atender a las circunstancias concretas del caso y a los distintos principios e intereses constitucionales en juego.