

Vulneración de los derechos de los ciudadanos por el Sistema Tributario Español

Juan Zurita Zarco

(jjuritaz@uoc.edu)

23 de enero de 2019

Trabajo Final de Grado

Curso 2018/2019 (1er. semestre)

Índice

Resumen	05
Introducción	06
1. Situación del ciudadano desde la perspectiva de los órganos de defensa y control	08
1.1. Memorias de la Administración Tributaria	08
1.2. El Consejo para la Defensa del Contribuyente	11
1.3. El Defensor del Pueblo	11
1.4. Reflexión	12
2. Principios y derechos vulnerados	12
2.1. Quiebra del principio de legalidad	12
2.1.1 Abuso en el uso del Real Decreto	12
2.1.2 Recargos por declaración extemporánea y en el período ejecutivo ...	13
2.1.3 Breve comentario	14
2.2. Principio de Igualdad	14
2.3. Quiebra del principio de seguridad jurídica	15
2.3.1 Concepto jurídico indeterminado	15
2.3.2 El caso de los futbolistas	17
2.3.3 La tributación de los autónomos	18
2.3.4 Quién carga con el impuesto de actos jurídicos documentados en hipotecas.....	18
2.4 Vulneración del principio de tutela judicial efectiva.....	19
2.4.1 Vía económica administrativa	19
2.4.2 Actas con acuerdo y de conformidad	20
2.5 Derecho al honor, a la intimidad y al olvido	21
2.5.1 Publicación de listas de morosos	21
2.5.2 Información sobre los pisos alquilados a través de plataformas colaborativas	23
2.5.3 Sistema de Información Inmediata (SII)	24
2.6 Principio de libertad y otros principios	24
2.6.1 Limitación pagos en efectivo	24
2.6.2 Impuesto del IRPF: aportaciones y deducciones	25

2.6.3 Declaración de bienes en el extranjero	26
2.6.4 Sistema de incentivos de los empleados de la AEAT.....	26
3. Implicaciones éticas y/o sociales	28
Conclusiones	29
Valoración	30
Referencias bibliográficas	30
Abreviaturas	36

Vulneración de los derechos de los ciudadanos por el Sistema Tributario Español

Juan Zurita Zarco (jzuritaz@uoc.edu)

Resum

En este trabajo vamos a intentar comprobar, al menos en la parte tributaria, si la situación denunciada en la Declaración de Granada de 2018 sobre el quebranto de derechos y principios que están sufriendo los ciudadanos españoles es cierta o no. Para ello se consultaran los últimos informes de los órganos de control, la doctrina académica sobre derechos y crítica con el sistema tributario español, y las noticias de los últimos años.

In this paper we will try to verify, at least in the tax part, if the situation denounced in the Declaration of Granada of 2018 on the violation of rights and principles that Spanish citizens are suffering is true or not. For this, the latest reports of the control institutions, the academic doctrine about rights and criticism of the tax system, and the news of recent years will be consulted.

Derechos, fiscal, tributario, España, principios

INTRODUCCIÓN

En los últimos años me he ido encontrando con situaciones relacionadas con temas tributarios que me han ido sorprendiendo por su alejamiento entre el planteamiento teórico y el plano real o práctico. Por una parte, tienes las noticias que se van publicando en los periódicos u otros medios de comunicación en los que el Tribunal Constitucional (TC) ha declarado inconstitucional el sistema de fijación del valor, o de la ganancia patrimonial en la liquidación del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana (IIVTNU), comúnmente conocido como el *impuesto sobre la plusvalía*. Otro tema muy conocido es el de los futbolistas que han tenido que ingresar millones por los derechos de imagen, y defendiéndose argumentando que el criterio de sobre los derechos de imagen había cambiado sin previo aviso, y que se había revisado con efecto retroactivo. Y, últimamente, también hemos acudido a la falta de un criterio común en el Tribunal Supremo (TS), sobre quién ha de asumir el impuesto sobre los Actos Jurídicos Documentados en el caso de las hipotecas.

Por otra parte, la gente conocida te va contando vivencias con las diferentes administraciones tributarias que en un estado en el que el obligado tributario fuese tratado como un ciudadano no se deberían producir. Un primer caso conocido correspondía a una persona que tenía una trabajadora del hogar contratada para cuidar a sus padres, y le enviaron una carta desde la agencia tributaria autonómica que le indicaba que tenía que hacerle una retención en la nómina porque dicha trabajadora tenía deudas con la hacienda autonómica y local. Por qué una persona física ha de ejercer una potestad sobre otro ciudadano y asumir el coste administrativo y de tiempo, y asumir una función para la que no está habilitado ni formado.

En otro caso, una persona me comentó que la administración autonómica, le había reclamado más dinero que el declarado por la compra de una vivienda, comprada durante la crisis económica del año 2008 a muy buen precio, porque consideraba que ese no era el valor de mercado, y que si no estaba de acuerdo tenía que nombrar un perito. Visto el importe que estaba alrededor de los 1.000 euros, para no perder su tiempo, accedió sin quejarse.

Por último, un tercer caso se produjo en la declaración del IRPF 2017 en la que la persona que le hizo la declaración a un conocido, delante mío, le puso como deducible lo pagado por la hipoteca, sin saber que en ese caso no lo era. Al cabo de unos meses, el conocido recibió una notificación en la que le comunicaban que no había pagado el importe deducido, y le reclamaban recargo, y le impusieron una sanción por no pagar, sin demostrar que había habido culpabilidad. Pero claro, sólo se quejó en la cita ante el funcionario que le había instruido el procedimiento sancionador, ya que si lo hacía formalmente perdía la bonificación de acta con conformidad, y por pronto pago.

Justificación

Vista esta situación en el día a día, no me sorprendió ver la declaración de Granada de mayo de 2018, suscrita por diferentes catedráticos de derecho financiero y tributario, en la cual se explicaba un poco los antecedentes del derecho financiero y tributario en España, y como su desarrollo académico y legislativo durante la dictadura franquista había sido “como si fuese constitucional” y criticaban la situación actual del derecho financiero y tributario y su aplicación, ya que la finalidad ya no es la aplicación del derecho y de las garantías individuales, sino que los órganos tributarios sólo tienen un objetivo, que es el de recaudar. De esta manera, según la Declaración se están quebrando los principios de legalidad, el de igualdad, el de seguridad jurídica, el de solidaridad, y el de principio de justicia financiera.

Sería interesante constatar con hechos o con doctrina, si esta situación denunciada es verdad, y por ello me planteé realizar este trabajo. Aunque dejaré al margen los principios de igualdad en su parte más financiera, el de solidaridad y el de justicia financiera, y lo centraré en el incumplimiento de los principios de legalidad, igualdad, seguridad jurídica y otros derechos que no se enumeran en la Declaración de Granada y que son importantes.

El motivo de dejar aparte los principios o derechos de justicia financiera, igualdad y el de solidaridad es porque considero que estas violaciones vienen por la configuración que hace la Constitución Española (CE) del Estado de las autonomías. Si los redactores de la CE consideraron que las competencias de educación, servicios sociales, vivienda y sanidad se tenían que prestar y regular a nivel autonómico es normal, que en cada comunidad según sus recursos y sus preferencias políticas, sociales o económicas no se presten ni se destinen los mismos recursos, por ello no tiene sentido que se configure una competencia a nivel autonómico y después se quiera reconfigurar o nivelar a nivel estatal las diferencias o desequilibrios.

La propia CE es incoherente, ya que configura un sistema federal, sin usar es palabra, pero sin un reparto de competencias bien definido, por lo que cada comunidad puede tener una configuración competencial y financiera diferente, lo cual conlleva que las comunidades tengan competencia diferentes y recursos o capacidades financieras diferentes, pero después se pretende que todas sean iguales, hablando de la cooperación y la solidaridad. Y todo ello, con la excepción del País Vasco y Navarra, que actúan como estados confederados en los que el Estado no tiene potestad ni para recaudar sus propios recursos en esos dos territorios. De esta manera, hay diputados en las Cortes que representan a territorios en los que deciden competencias y gastos que se destinan o regulan competencias en otras comunidades, pero los otros diputados no pueden decidir ni regular en los asuntos de esos territorios.

Además, el intercambio de competencias y de recursos financieros, se ha convertido en moneda de cambio entre los políticos y entre los territorios, ya que la CE no define un sistema de competencias y de financiación cerrado.

Así que no entendemos ni compartimos la crítica sobre la quiebra del principio de justicia financiera, el de igualdad y solidaridad, ya que es la propia CE la que los quebró, y la situación es inherente a su aplicación.

En cambio, sí que compartimos e intuimos por los hechos, que la actividad política y legal, ha llevado a la quiebra lenta y continuada, y en diferentes frentes de los diferentes principios y derechos financieros y tributario que han de defender a los ciudadanos de los poderes políticos, y en la conclusión de que el ciudadano se ha convertido en súbdito, y que el objetivo de la administración tributaria no es aplicar el derecho, sino recaudar los máximo posible.

Objetivo y alcance

Así, el objetivo del trabajo es intentar ver la situación de los ciudadanos, consultando algunos de los órganos que han de recoger las quejas de los mismos, e intentar averiguar si los ciudadanos son conscientes de la pérdida de derechos, o si los reivindican. Después intentaremos analizar si hay una vulneración de los principios igualdad, legalidad y de seguridad jurídica, exponiendo situaciones o hechos de los últimos año, o analizando la normativa vigente y las últimas modificaciones normativas.

1. SITUACIÓN DEL CIUDADANO DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS ÓRGANOS DE DEFENSA Y CONTROL

En este apartado se han las webs o memorias de los órganos de defensa, control o de gestión del Estado, ya que el gran peso en la regulación y aplicación de los tributos se hace a nivel estatal y por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria. Se ha consultado el Portal de Transparencia, la web de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT), la web del Defensor del Pueblo, y las memorias de la AEAT, de la Administración Tributaria, del Tribunal Económico Administrativo Central, y del Consejo para la Defensa del contribuyente..

La información sobre quejas, tipos de quejas o sugerencias, y su contenido es muy limitada, se limita a exponer el número de quejas presentadas, el área relacionada y las resueltas. El órgano que ofrece más información es justamente el que no tiene carácter financiero o tributario, que es el defensor del pueblo que publica el contenido de las quejas y sugerencias y las sintetiza para hacer propuestas.

Así que expondremos el número de quejas que se presentan y tramitan según el órgano correspondiente para que veamos un poco el volumen y el origen de las quejas, y su evolución por años.

1.1. Memorias de la Administración Tributaria

Si consultas las Memorias de la Administración Tributaria elaboradas por la Inspección General, en el apartado de Recursos y Reclamaciones del Tomo I, capítulo 3¹, se puede ver la evolución de recursos resueltos, y como se puede observar cada año hay más recuso quejas, por lo que hay un indicio de que la conflictividad no va bajando, sino que sube.

	2012	2013	2014	2015
IRPF	309.026	345.102	350.210	422.397
IS	29.123	30.239	31.796	28.965
Otros cap. I	5.557	297	457	663
IVA	62.259	64.419	67236	71.164
IIEE	6.172	10.535	13.707	11.407
Resto Cap. II	1.380	1.274	1.149	1.203
Otros	205.934	197.417	191875	200.460
TOTAL	619.451	649.283	656.430	736.259

Cuadro 1. Recursos y reclamaciones resueltas por año e impuesto. Elaboración Propia

El impuesto con más quejas y recursos con una diferencia muy acusada es el impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF). Si se compara el número de reclamaciones del IRPF del año 2015, 422.397, sobre el número total de liquidaciones 19.480.560², sólo hay una incidencia del 2.21 %, lo cual no parece muy elevado. Si se realiza el mismo cálculo para el 2014, el resultado sería 1,80 %.

¹ Ministerio de Hacienda. (s.f.). [Memorias de la Administración Tributaria]. Recuperado 22 de diciembre, 2018, de [http://www.hacienda.gob.es/es-](http://www.hacienda.gob.es/es-ES/GobiernoAbierto/Transparencia/Paginas/Memorias%20de%20la%20Administracion%20Tributaria.aspx)

[ES/GobiernoAbierto/Transparencia/Paginas/Memorias%20de%20la%20Administracion%20Tributaria.aspx](http://www.hacienda.gob.es/es-ES/GobiernoAbierto/Transparencia/Paginas/Memorias%20de%20la%20Administracion%20Tributaria.aspx)

² AEAT. (s.f.). [Estadísticas de los declarantes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

(IRPF)]. Recuperado 22 de diciembre, 2018 de

https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/datosabiertos/catalogo/hacienda/Estadistica_de_los_declarantes_del_IRPF.shtml

	2012		2013		2014		2015	
	Entrad.	Resue.	Entrad.	Resue-	Entrad.	Resue.	Entrad.	Resue.
I. Renta Personas Físicas	43.272	29.501	42.663	30.763	50.335	39.826	52.714	44.010
I. Patrimonio	265	335	268	138	225	214	219	203
I. Sociedades	12.567	9.428	11.090	10.571	9.660	10.578	8.361	10.419
I. Sucesiones y Donaciones	12.090	10.589	12.356	11.144	12.301	10.788	11.082	10.650
ITP y AJD	35.951	30.816	34.641	33.255	37.097	33.623	36.888	37.734
I. sobre el Valor Añadido	19.731	16.282	19.808	18.911	18.946	17.370	22.373	18.595
Tributos Tráfico Exterior	3.242	4.146	4.792	3.286	3.713	3.827	2.461	5.026
Impuestos Especiales	1.659	1.782	1.682	1.537	1.877	1.743	3.522	2.004
Tasas y Tributos Parafiscales	6.545	8.269	3.478	4.865	1.854	2.279	1.625	2.678
I. Actividades Económicas	396	406	347	233	414	252	411	400
I. Bienes Inmuebles	14.450	12.940	20.443	14.008	13.838	16.144	8.866	11.204
Actos Proced. Recaudatorio	53.218	51.412	38.109	45.917	42.516	38.216	37.494	38.310
Clases Pasivas	6	4	-	-	-	2	2	
Otras Reclamaciones	11.292	9.208	10.969	9.380	6.159	6.824	7.851	6.467
Suspensiones	152	163	153	141	153	163	128	127
TOTAL	214.836	185.281	200.799	184.139	199.088	181.849	193.997	187.827

Cuadro 2. Reclamaciones (entradas/resueltas) TEAR y TEAL por años y tipo tributo... Elaboración propia

En el cuadro 2 podemos ver las reclamaciones que entran y se resuelven por año en los Tribunales Económico Administrativos Regionales y Locales, que actúan como tribunales en primera o única instancia. Se puede ver que las entradas siempre van creciendo, que siempre se resuelven menos que los que van entrando, y que los impuestos en los que hay más conflictividad son los cedidos a las comunidades autónomas y el IRPF. Es curioso también que no haya reclamaciones relacionadas con los procedimientos sancionadores, o que no se dé esta información.

En porcentaje	2012			2013			2014			2015		
	Estim	Deses	Otro									
Trib. Estat.	37,5	50,70	11,80	39,40	49,10	11,50	45,7	44,20	10,10	46,30	44,30	9,4
Trib. Cedido.	54,6	35,6	9,8	62,40	31,10	6,50	65,10	29,20	5,70	59,90	34,70	5,40
Trib. Local	25,4	64,3	10,3	24,3	56,10	19,60	18,80	67,50	13,70	25,70	61,60	12,70
Tasas y trib. parafiscales	90,9	7,1	2,00	54,00	32,6	13,40	37,60	48,70	13,70	40,70	48,3	11,00
Actos Proced. Recaudatorio	28,5	57,10	14,40	26,90	60,40	12,70	22,80	64,00	15,00	21,70	65,70	12,60
Otros expedientes no trib.	20,3	64,2	29,70	24,60	61,40	14,00	37,60	47,50	14,90	27,9,	50,70	21,40

Cuadro 3. % Estimados/Desestimados por años. TEAR y TEAL. Otros (desistimiento, archivo, incompetencia,...)

En el cuadro 3 se puede destacar que los porcentajes no varían mucho de año en año, y que el porcentaje de reclamaciones estimadas es muy elevado en el caso de tributos estatales y en los cedidos, en los estatales están en torno al 42% y en los cedidos en torno al 60%.

	2012		2013		2014		2015	
	Entrad.	Resue.	Entrad.	Resue-	Entrad.	Resue.	Entrad.	Resue.
I. Renta Personas Físicas	1.178	857	1.374	805	1.366	889	4.048	1.175
I. Patrimonio	6	16	11	4	6		5	9
I. Sociedades	984	668	1.053	856	938	1.060	1.199	1.028
I. Sucesiones y Donaciones	318	282	399	334	402	287	488	386
ITP y AJD	506	372	491	388	836	407	402	1.102
I. sobre el Valor Añadido	1.086	853	1.110	960	1.018	1.178	1.104	1.135
Tributos Tráfico Exterior	88	40	110	76	183	86	136	191
Impuestos Especiales	146	109	121	39	186	113	197	201
Tasas y Tributos Parafiscales	203	129	306	251	265	441	279	363
I. Actividades Económicas	13	9	18	1	22	17	48	9
I. Bienes Inmuebles	1.874	385	489	942	467	1.128	622	549
Actos Proced. Recaudatorio	1.218	985	1.375	1.225	1.369	1.462	1.688	1.422
Clases Pasivas	413	284	512	289	455	296	386	268
Otras Reclamaciones	539	91	414	59	429	64	75	57
Suspensiones	9	13	20	16	23	22	24	27
TOTAL	8.581	5.093	7.803	6.245	7.965	7.450	10.701	7.922

Cuadro 4. Reclamaciones (entradas/resueltas) TEAC por años. Elaboración propia

En el cuadro 4 respecto a las reclamaciones del Tribunal Económico Administrativo Central, la conflictividad sube cada año suavemente, y en este caso aparte del impuesto de la Renta y de los impuestos cedidos, también tienen mucha conflictividad el IVA y los procedimientos recaudatorios.

En porcentaje	2012			2013			2014			2015		
	Estim	Deses	Otro									
Trib. Estat	28,4	34,00	37,6	30,6	39,8	29,6	27,10	43,40	29,5	27,90	42,50	29,60
Trib. Cedit	30,00	34,80	35,2	35,4	28,10	36,5	29,80	23,60	46,60	22,20	10,50	67,30
Trib. Local	21,8	33,00	45,2	4,9	29,7	65,4	9,10	74,10	16,8	20,10	46,60	33,30
Tasas y trib parafiscales	15,50	63,6	20,9	3,6	29,9	66,5	15,20	39,00	45,80	20,40	50,00	29,60
Actos Proced Recaudatorio	12,4	58,50	29,1	21,2	48,8	30,00	15,40	46,90	37,70	17,00	43,50	39,50
Otros expedientes	13,50	68,00	18,50	18,40	67,00	14,60	17,00	53,10	29,90	13,30	58,50	28,20

Cuadro 5. . % Estimados/Desestimados por años. TEAC. Otros (desistimiento, archivo, incompetencia,...)

Respecto el cuadro 5, en los tributos cedidos, aunque actúa como tribunal de segunda instancia, hay un alto porcentaje de reclamaciones estimadas, y en los tributos estatales, el porcentaje es cercano al 30%.

1.2 El Consejo para la Defensa del Contribuyente

El Consejo para la Defensa del Contribuyente (en adelante, CDC) fue creado por el Real Decreto 24/1996, de 2 de diciembre, y actualmente está regulado en el artículo 34 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General tributaria (LGT), sobre los derechos y garantía de los Obligados Tributarios, que establece que velará por la efectividad de los derechos de los obligados triturarlos, atenderá las quejas contras los órganos del Estado y realizará sugerencias y propuestas.

Si se consulta la última memoria disponible, la de 2016³, se pueden consultar las quejas y sugerencias (pág. 35 y ss.) y ver como del 2015 al 2016 se han disparado un 32,59 %, información no disponible en las Memorias de la Administración Tributaria, ya que no se pueden consultar los datos para 2016. Después también se habla de la procedencia, según órgano o ente dependiente, y origen según provincia. Sin embargo, lo más interesante de la memoria en este punto es que se pueden consultar el tipo de queja y se ve que el 45,67% de las quejas son por información y atención, el 1,89% por la aplicación de las normas, el 7,51 por el procedimiento de gestión, el 0,12 % por el procedimiento de inspección, y el 5,87 % por el procedimiento de recaudación. Es curioso que casi no hay quejas en el procedimiento de inspección.

También se pueden ver las propuestas que realiza este órgano para mejorar la situación del obligado tributario. Sin embargo, llama la atención que ninguna de las propuestas tiene que ver con los quebrantos que se denuncia en la declaración de Granada de 2018, o con las últimas sentencias del TC que veremos más adelante, o con los temas más controvertidos en los últimos años en prensa.

También, se debe destacar que para el 2016 este órgano no hace propuestas, lo cual vuelve a contrastar con la situación que denuncia la Declaración de Grandá de 2018. Lo mismo sucedió en el año 2012 y 2013, mientras que en los años 2014 y 2015 sólo se hicieron dos propuestas cada uno de los años, dándose a entender que el Consejo considera que hay poco por mejorar en la situación de los obligados tributarios.

1.3 Defensor del Pueblo

El artículo 54 de la CE establece que una Ley Orgánica regulará la institución del Defensor del Pueblo, alto comisionado de las Cortes para la defensa de los Derechos Fundamentales del Título I de la CE.

Esta institución cada año publica recomendaciones para mejorar los derechos de los ciudadanos, y que las elabora a partir de las quejas que recibe de los ciudadanos. En el ámbito sobre impuestos según el informe anual de 2017⁴ de las 14.829 quejas individuales que recibió durante el 2017, 1.082 estaban relacionadas con impuestos (un 7,29%). De las 10.147 quejas agrupadas, 46 estaban también relacionadas con impuestos (un 0,453 %). Por otra parte, de las 760 actuaciones de oficio, 77 estaban relacionadas con impuestos (10,13 %), y de las 40 solicitudes de recurso ante el TC, 1 estaba relacionada con materia tributaria (2.50%).

Si estudiamos las recomendaciones de 2017 relacionadas con temas tributarios podemos ver que la mayoría tienen que ver con la información y con la accesibilidad, sobre todo la obligatoriedad de acceder o hacer trámites por internet. A diferencia de otros órganos aquí hay

³ Ministerio de Hacienda. (s.f.). [Memorias del Consejo para la Defensa del Contribuyente]. Recuperado 23 de diciembre, 2018, de <http://www.hacienda.gob.es/es-ES/GobiernoAbierto/Transparencia/Paginas/Impuestos%20CDC.aspx>

⁴ Defensor del Pueblo. (s.f.). [Informe Anual 2017]. Recuperado 23 de diciembre de 2018, de <https://www.defensordelpueblo.es/informe-anual/informe-anual-2017/>

varias quejas sobre el proceso de inspección y el tipo de información que se exige, que puede afectar a la intimidad (ver expedientes 15017377 y el 16002062).

Si analizamos las sugerencias del 2017, éstas están relacionadas con coordinación administrativa (sobre todo en tema de catastro), tema de aplazamientos/fraccionamientos, comprobación de valores, entre otros menos relevantes. Es curioso que el DP realice tantas recomendaciones y sugerencias (alrededor de unas 11 recomendaciones y 20 sugerencias, sin duplicar las que se refieren a una misma materias, mientras que el Consejo para la Defensa de los Contribuyentes durante el 2016 no realizó ninguna.

1.4 Reflexión

Visto todo lo anterior, estas memorias y estos órganos no son capaces de demostrar o recoger el descontento de los ciudadanos, o la imagen que los ciudadanos tienen de la administración tributaria. Así como, de las críticas que se ven en los medios de comunicación y en la doctrina, o en la propia Declaración de Granada de 2018.

Por ello, vamos a intentar estudiar las críticas que se plantean en dicha Declaración exponiendo los hechos más destacables de los últimos años, y haciendo una consulta de la doctrina académica crítica con la situación actual.

2. PRINCIPIOS Y DERECHOS VULNERADOS

En primer lugar trataremos los principios que según la Declaración de Granada están quebrados (legalidad, igualdad y seguridad jurídica), y buscaremos hechos u opiniones que lo demuestren, y después veremos otros derechos como a la intimidad, y el de libertad,

2.1 Quiebra del principio de legalidad

En la declaración de Granada se expresa que el principio de legalidad ha sido quebrado por la primacía del Poder ejecutivo por el uso excesivo del Real Decreto Ley, por la asunción de funciones normativas de órganos jurisdiccionales como el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), abusando del modelo de creación de derecho anglosajón, del abuso de las sentencias interpretativas del TC, la preferencia por la doctrina del TEAC, el uso de expresiones difícilmente comprensibles, la normativización de discrepancias (es decir modificar la ley para quitarle la razón al poder judicial), el mantenimiento del criterio administrativo (desprecio al principio de culpabilidad y la necesaria motivación), y alejamiento del principio de prejudicialidad penal.

2.1.1 Abuso en el uso del Real Decreto

De todas las situaciones, la más fácil de comprobar es **el abuso del uso del Real Decreto Ley**, incluso podríamos incluir el Real Decreto Legislativo, ya que en definitiva en estos casos es el poder Ejecutivo el que acaba configurando la norma, aunque sea por delegación del Poder Legislativo, para comprobarlo se puede consultar la web del Congreso de los Diputados⁵ y ver las leyes aprobadas:

	2018	2017	2016	2015
Ley Orgánica	5	1	2	16
Ley	10	12	0	48
Real	22	21	7	12

⁵ Congreso de los Diputados. (s.f.). [Iniciativas legislativas aprobadas]. Recuperado 23 de diciembre, 2018, de <http://www.congreso.es/portal/page/portal/Congreso/Congreso/Iniciativas/LeyesAprob?selectLey=tituloListadoTodasLeyes>

	2018	2017	2016	2015
Decreto Ley				
Real Decreto Legislativo	0	0	1	8
Total	37	34	10	84

Cuadro 6. Aprobación tipos de normas por años. Elaboración propia

Como se puede ver en el cuadro el peso de los Reales Decretos Leyes en los últimos tres años es abrumador, y dentro de ellos si vemos la materia que regulan también se puede ver el peso de los temas financieros. **Así, en el 2018** se aprobaron ocho leyes comunes con temática financiera, como por ejemplo la ley de presupuestos de 2018 y otra sobre la modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, una prueba más de lo que critica la Declaración de Granda, en la vulneración del principio de igualdad. Mientras que se aprobaron tres decretos leyes sobre materia financiera como: el destino de superávit de las corporaciones locales, otra sobre protección pensiones de trabajadores y prevención del blanqueo de capitales, y sobre un tercero sobre Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. También, tendría relación con la materia financiera el Real Decreto-ley 7/2018, de 27 de julio, sobre el acceso universal al Sistema Nacional de Salud. (BOE, núm. 183, de 30 de julio de 2018), que afecta al gasto social.

Respecto al año 2017, se aprobaron tres leyes comunes sobre materia financiera: la ley de presupuestos, el concierto económico del País Vasco, y otra sobre la metodología de señalamiento del cupo del País Vasco. Mientras que se votaron tres decretos leyes en el mismo campo: uno sobre medidas urgentes en materia financiera, un segundo con implicaciones en gasto público como la oferta de empleo público y refuerzo contra el fraude fiscal, y control de gasto, y un tercero sobre medidas tributarias y medidas urgentes en materia social,.

Durante el año 2016 Hay 1 ley orgánica sobre la reforma Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera. Tres Reales Decretos Leyes: uno para introducir medidas tributaria dirigidas a la reducción de déficit, otro para medidas en el ámbito tributario dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y otras medidas urgentes de carácter social, y un tercer RDL sobre medidas urgentes en materia financiera.

En el 2015 se publicaron 5 leyes comunes en materia financiera: sobre medidas tributarias y no tributarias en la explotación e investigación de hidrocarburos, sobre la Ley del Catastro, el Convenio económico entre el Estado y Navarra, modificación parcial LGT, y una sobre el crédito extraordinario y suplemento de crédito, y la última que aprobaba Ley General de Presupuestos del año 2016. Mientras que se aprobaron cuatro RDL: uno para Ley Créditos extraordinarios y suplementos de créditos en el presupuesto del Estado y se adoptan medidas tributarias, otra para conceder créditos extraordinarios y un suplemento de créditos para el Ministerio de Defensa, un tercero para reducir carga tributaria en el IRPF, y un cuarto para créditos extraordinarios y suplementos de crédito en el presupuesto del Estado,

El problema del desplazamiento del poder legislativo al Ejecutivo es claro según el cuadro expuesto, y se produce en todos los ámbitos jurídicos, ya sean leyes civiles, mercantiles, administrativas, laborales o administrativas. Si bien es cierto que en el ámbito financiero y tributario dicho problema tiene más peso.

2.1.2 Recargos por declaración extemporánea y en el período ejecutivo

En la Declaración de Granada de 2018 en el apartado sobre el quebranto del principio de legalidad se habla sobre la falta de motivación de los actos y sobre la violación del principio de culpabilidad, un ejemplo en la legislación tributaria de la posibilidad de sancionar de modo automático, sin capacidad de presentar alegaciones, sin necesidad de motivación, y de necesidad de demostrar la culpabilidad se encuentra en los casos de aplicación de **recargos por declaración extemporánea y por similitud los recargos del período ejecutivo**.

Estos recargos están regulados en el artículo 27 y 28 de la LGT, y en el caso de recargos por declaración extemporánea se producen o reclaman cuando las autoliquidaciones o declaraciones se presenten fuera del plazo y pueden ser del 5 %, 10%, 15% e incluso del 20%, y los del período ejecutivo serán del 5%, 10% y 20% por pagar fuera del período voluntario. La doctrina y la jurisprudencia mayoritaria lo justifican como una medida positiva, que fomenta el cumplimiento, pero no parece correcta esta perspectiva, porque desde el momento que hay una pérdida patrimonial, es una medida negativa, que penaliza por incumplir, ya sea con conciencia o intencionalidad, o por desconocimiento u olvido. Si se tratase de una medida positiva, debería haber una bonificación por el pago o prestación de la liquidación en el plazo fijado legalmente.

El recargo, en palabras de Sánchez Pedroche, es un sanción impropia, porque en general excluye la sanción, lo cual está indicando que el legislador la configuró como un sanción automática, que excluye la posibilidad de alegar y que se aplica sin demostrar la culpabilidad.

Hay otros autores como García Díez⁶ que defienden que se deberían aplicar siempre que hubiese un procedimiento de comprobación o pseudosancionador en el cual se demuestre un comportamiento negligente imputable al contribuyente. . En este sentido la Audiencia Nacional en alguna ocasión ha expresado que los recargos extemporáneos se deberían conectar con la voluntariedad del obligado tributario: *“pese a que el recargo no es en sentido genuino una sanción, no por ello su imposición debe desligarse de la idea de voluntariedad –que no es aquí utilizada como elemento configurador de la responsabilidad subjetiva, sino como requisito ausente en aquellos casos en que la regularización, siendo formalmente extemporánea, no es espontánea, siendo de añadir que únicamente está justificado el recargo cuando se lesiona el bien jurídico para el que la ley lo habilita , que es el del estímulo de las obligaciones espontáneas, anteriores al requerimiento de la Administración, hipótesis para el que han de evaluarse las circunstancias que rodean esa iniciativa del interesado...”*(Sentencia de la Audiencia Nacional de 30 de marzo de 2011, recurso nº 141/2008, FD 4º).⁷

Sin embargo, vistos los principios que vulnera, sería más conveniente su eliminación. Si el Estado considera o regula un tipo de interés de demora para cuando ella no paga en plazo, por qué la relación ha de ser desigual cuando el que no paga es el contribuyente. Si una persona no paga en tiempo, lo único que se le podría exigir es un interés de demora, con el mismo tipo de interés que se le aplica al estado, o en el mercado. No es defendible que se pueda exigir hasta un 15%, e incluso los intereses de demora aparte, si han transcurrido los 12 meses, y no se considere que estamos ante unos tipos que en el mercado serían calificados de usureros, y que cualquier juez civil podría declararlos nulos.

2.1.3 Breve comentario

Antes de pasar al siguiente apartado me gustaría añadir que en la Declaración de Granada se critica los Tribunales realicen funciones normativas con sus interpretaciones como en el derecho anglosajón, hecho que por sí mismo no sería malo, si la normativa tributaria fuese clara, sencilla y corta, pero en nuestro caso la normativa tributaria y financiero es muy casuística y abundante, lo cual sumado a una interpretación profusa y amplia, complica más la interpretación y aplicación del derecho tributario y financiero.

2.2 Principio igualdad

En la Declaración de Granada de 2018 al criticar el quebranto del principio de igualdad, expone que uno de los motivos es que no hay separación entre el procedimiento de liquidación y el

⁶ García Díez, Claudio. *Recargos por presentación extemporánea e interpretación razonable de la norma tributaria.* : *Revista Quincena Fiscal num.3/2014 parte Estudio Editorial Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor.* 2014.

⁷ Ver sentencias: Sentencia de la Audiencia Nacional de 12 de diciembre de 2011 (recurso nº 601/2005,FD 5º), o Sentencia de la Audiencia Nacional de 5 de diciembre de 2012 (recurso nº 40/2010)

sancionador. La separación de los procedimientos de liquidación y sancionador, ya que no hay distinción entre los funcionarios encargados de uno y otro procedimiento, y esto tiene implicaciones en el derecho a no declararse culpable, ya que al facilitar información tal y como te obliga la LGT (art. 93 LGT), esta se usa en el procedimiento sancionador (ver artículo 210.2 LGT que establece que se incorporará la información obtenida durante la aplicación del tributo a la instrucción de procedimiento sancionador).

En relación con ello, Dentro del ámbito de derecho a la presunción de inocencia, encontramos el **derecho a no autoincriminarse**, el TUE i El Tribunal de Estrasburgo (sentencia J. B contra Suiza y Funke contra Francia)⁸ han fijado una jurisprudencia o marco en el cual se ha limitado el deber de colaborar, sobre todo en aquellos casos en los que puedes haber consecuencias penales o sancionadoras. Sin embargo, en España, tanto el TS como el TC, no han creado dicho marco y han dado preferencia el deber de contribuir a las cargas públicas (art. 31.1 CE), sobre el derecho a no autoinculpase o declararse culpable (art. 24.2 CE) STC 76/1990, ya que se no se considera un derecho absoluto.

En este ámbito, está claro es que hay un conflicto entre el derecho a no autoincriminarse y el derecho a colaborar. Si se consulta la doctrina y jurisprudencia de otros países, como la americana, o la alemana, se puede ver que hay posturas que van desde la prevalencia absoluta del derecho a no autoincriminarse, es decir en cualquier procedimiento administrativo, hasta la defensa de aplicar dicho derecho en aquellos en los que hay riesgo de incriminación, o a aquellos en los que sólo operaría dicho derecho en los procedimientos sancionadores o penales. Por ello, sería más justo en el caso español aplicar un poco más el derecho comparado o la doctrina del Tribunal de Estrasburgo que la jurisprudencia española en el que siempre prevalece el deber a colaborar. Como mínimo, el deber a colaborar debería decaer en los procedimientos penales y sancionadores, con la dificultad que hay en nuestro caso, en el que los órganos sancionadores también realizan funciones liquidadoras Una posible solución o posición sería la línea propuesta por Palao Taboada⁹. Además, sería aconsejable eliminar las medidas coercitivas ante el riesgo de autoincriminación. Otra medida que se podría implantar en España sería que no se pudiese utilizar la información del procedimiento liquidador, en el procedimiento sancionador, o al menos limitarla a la información contable obligatoria, y avisar al ciudadano cuando haya indicios de que es necesario abrir un expediente sancionador.

2.3 Quiebra del principio de seguridad jurídica

De la Declaración de Granada el tercer principio quebrado que vamos a tratar es del de seguridad jurídica, uno de los hechos que ayuda a ello es el del uso abusivo de conceptos imprecisos o conceptos jurídicos indeterminados en la legislación tributaria.

2.3.1 Concepto jurídico indeterminado

Una de las características del sistema tributario español es su uso abusivo de conceptos imprecisos o de conceptos jurídicamente indeterminados. Se pueden ver varios ejemplos que han creado controversia.

-Uno de ellos, criticado por la doctrina, se encuentra en el artículo **140 LGT al utilizar “actuaciones distintas” en el marco de la comprobación limitada** que ha llevado al TS¹⁰ a tener que pronunciarse varias veces sobre los efectos preclusivos de la finalización de la comprobación limitada. La administración tributaria ha forzado la interpretación y yendo en contra de la interpretación del TS ha seguido el criterio de revisar los actos propios utilizando el procedimiento de inspección, y diluyendo la separación que debe de haber entre los órganos de gestión de los de inspección. No se puede abrir otro proceso basado en la comprobación o

⁸ Casas Agudo, D. (2017). A vueltas con el derecho a no autoinculpase y su dialéctica con los deberes. *Revista Quincena Fiscal*, (10). de colaboración tributaria.

⁹ Palao Taboada, C. (2008). *El derecho a no autoinculpase en el ámbito tributario*. Civitas.

¹⁰ STS de 30 de mayo de 2014, y STS 29 de septiembre de 2014

inspección sobre el mismo objeto y sobre las misas actuaciones (Márquez, Márquez, 2015)¹¹. (sanciones, 2015).

Esta práctica llevada por los abogados de la Administración tributaria supone una vulneración de los principios de buena fe y confianza legítima de los interesados, la existencia de *reformatio in peius*. Para acabar con esta situación y garantizar o fomentar la seguridad jurídica, destacar que los autores del artículo (Marqués, Marqués, 2015) proponen que la legislación tributaria debería regular la responsabilidad de los funcionarios como personal, y que debieran responder con su patrimonio, y esto también reduciría la carga de trabajo del sistema judicial, evitándose la mala fe y la temeridad de los funcionarios públicos.

-Otro concepto jurídicamente indeterminado es el **“valor real, valor declarado, o valor de mercado”** que se utiliza para varios impuestos como, por ejemplo, el de Transmisiones Patrimoniales (art. 10 Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, se utiliza “valor real”, o en art. 30 se establece como base imponible el “valor declarado”).

En las normas se utilizan estos conceptos, pero la realidad es diferente, si se acude a las webs de las administraciones tributarias ya te dan el valor del vehículo o del bien mueble que vas a transmitir. Si se habla con gente del entorno, siempre encontrarás a alguien que o que a la hora de haber vendido o comprado una casa, la Administración tributaria no ha estado de acuerdo. Hecho muy frecuente en los años más graves de la crisis económica reciente. En estos casos la Administración Tributaria también está yendo contra el principio de seguridad jurídica, el contribuyente declara que la transacción se ha realizado por un determinado importe, que es el que refleja la capacidad económica, o la base imponible que debe ser la base de cálculo, y como la administración no está de acuerdo y establece la suya, sin una motivación (Varona, 2011)¹² o un estudio individualizado de la situación de ese bien, ni del contexto de la operación.

En este caso además la legislación va más allá, y articula un procediendo de comprobación de valores (art. 134 LGT, relacionado con el artículo 57 de la misma ley), y regula que los interesados podrán promover una tasación pericial contradictoria (art. 135 LGT) contra la liquidación efectuada por la Administración, en al que la carga de la prueba cae en el contribuyente. Es decir, es el contribuyente el que ha de buscar un perito, contratarlo y pagarle, salvo que con un poco de suerte si la diferencia entre el valor declarado y el del perito es inferior a 20% , lo pagará la Administración. Lo que suele ocurrir en la realidad, si la diferencia no es muy elevada, es que el administrado o ciudadano, al valorar el coste de oportunidad de aprender en qué consiste y como se realiza un trámite al que es ajeno, buscar un perito, enseñarle el bien para que lo valoren, y depositar o pagar un importe, decide pagar la diferencia de lo exigido y seguir con su vida.

Si la Administración no está de acuerdo, con todos los datos informáticos y de registros que maneja, y con el personal especializado en peritajes del que dispones, debería sufrir la carga de la prueba y solicitar el nombramiento del perito externo y depositar o adelantar el importe del sueldo del perito.

Además, el perito puede fijar el precio del bien de acuerdo a la media del mercado, pero no puede saber si el vendedor necesitaba el dinero urgentemente, y ha vendido el bien por un precio muy inferior al de mercado. La Administración y el legislador deberían admitir que puede haber operaciones fuera del mercado, por un valor muy inferior, al igual que hay operaciones que por capricho o urgencia, pueden ser superiores a la media del mercado, y por lo tanto tendría que aceptar el valor declarado. Si no lo hacen para los valores muy inferiores a la

¹¹ Márquez Sillero, C.; y Márquez Márquez, A. (2015) La comprobación e inspección limitada. Efectos preclusivos. Retroacción de actuaciones tributarias encubiertas: seguridad jurídica. Actos propios. (Comentario a la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de septiembre de 2014. Recurso de casación núm. 4336/2012. Ponente: Joaquín Huelin Martínez de Velasco). *Quincena Fiscal*, (18), 119-133

¹² Varona Alabern, J. E. (2011). Sobre la motivación: Motivación y valor comprobado de los bienes inmuebles. *Revista española de Derecho Financiero*, (149).

media, y reclaman más, por qué no devuelven el importe de las transacciones que sean superiores a la media. O, por qué no regulan que se tribute por el valor medio del mercado, el concepto matemático, en lugar de utilizar el concepto indeterminado de valor de mercado o valor real, ya que el valor real es el que se ha pagado.

Si la Administración tiene sospechas sobre una operación, lo que debería es seguir hacer un seguimiento de los sujetos sospechosos, operaciones tributarias siguientes, muestras de aumento de riqueza sin justificación, pero no tratar a todos los ciudadanos como sospechosos habituales.

-En relación a la valoración, otro ejemplo de inseguridad jurídica que se ha manifestado en los recientes años de crisis, ha llevado a que el TC se haya tenido que pronunciar sobre **la base imponible del Impuesto sobre Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana**, que mediante sentencias STS de 9 de julio de 2018, en relación a la STC 59/2017 ha declarado inconstitucional por violación de art. 31.1 CE el artículo 107.2. ya que se configura la base imponible sobre la base de que siempre hay incremento del valor del terreno, sin tener en cuenta el principio de capacidad económica, porque si cuando se vende hay un pérdida patrimonial, no puede gravarse una riqueza que no se ha puesto de manifiesto, ya que no ha existido. Dicha inconstitucionalidad ya había sido denuncia por autores como Juan Enrique Varona Alabern (Varona, 2010)¹³, que además denunciaba dicho artículo por más razones, contra la seguridad jurídica, ya que prevé que cuando haya modificaciones en la planificación urbana y no se haya reflejado el aumento de valor de los terrenos, se liquide el impuesto mediante una liquidación provisional, y que ya se le regularizará cuando se modifique el valor catastral, dejando al ciudadano indefenso y sin capacidad de poder ajustar su conducta económica frente a los cambios legislativos o administrativos. Sin embargo, este autor, aunque ya en el año 2010 denunciaba la inconstitucionalidad del impuesto por dos motivos, y expone que el impuesto podría chocar con el bloque de constitucionalidad, más concretamente contra la LOFCA, por gravar ganancias patrimoniales que ya son gravadas por el IRPF o el IS, defiende su mantenimiento, realizando las modificaciones oportunas, olvidando que los ciudadanos ya pagan cada año los incrementos de valor que se van produciendo, mediante el IBI, ya que cada vez que se revisa el valor catastral, los ciudadanos ven aumentada la base imponible de este impuesto, y que en los años de la crisis sufrió un fuerte aumento, llamado catastrazo, que se llevó a cabo para salvar las finanzas de los ayuntamientos, mientras el valor de las viviendas y los terrenos estaba cayendo rápidamente.¹⁴

2.3.2 El caso de los futbolistas

Contra la seguridad jurídica y contra la irretroactividad de los actos punitivos, debemos destacar los casos de Messi y Ronaldo, como máximos exponentes de la campaña de inspecciones que se realizó en el colectivo de futbolistas, estallada la crisis y en búsqueda de nuevos ingresos, la AEAT abrió un inspección contra los futbolistas.

Se debería replantear el sistema tributario para los deportistas, entre ellos los futbolistas, ya que es injusto, deberían tener un tratamiento especial ya que sus ingresos se producen por un tiempo determinado, y no deberían tributar por el tipo marginal máximo en muchos casos. Y, además, habría que distinguir de lo que es su trabajo o sus relaciones laborales, con la tributación de su capital mobiliario, que es su imagen, que cuidan, mejoran, y gestionan, a parte

¹³ Varona Alabern, J. E. (2010). A vueltas con la inconstitucionalidad del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana. *Revista Quincena Fiscal*, (18).

¹⁴ - Adán, C. (2008, 23 noviembre). La revisión catastral y la subida del IBI disparan la contribución en los pueblos.

Heraldo. Recuperado de

https://www.heraldo.es/noticias/aragon/la_revision_catastral_subida_del_ibi_disparan_contribucion_los_pueblos.html

- Efe. (2011, 16 junio). El IBI en Madrid subirá el 5,7% al año hasta 2021 para recaudar 79 millones más. *ELMUNDO*.

Recuperado de

https://www.elmundo.es/elmundo/2011/06/16/madrid/1308216932.html#n_catastral_subida_del_ibi_disparan_contribucion_los_pueblos.html

- Redacción. (2012, 13 enero). Con el incremento del impuesto de bienes inmuebles llega el catastrazo. *LA*

VANGUARDIA. Recuperado de <https://www.lavanguardia.com/vida/20120112/54244303036/con-incremento-ibi-llega-catastrazo.html>

de su actividad principal. Por ello, su imagen debería ser tratada como el capital y tributar como las sociedades.

Dejando a un lado este debate, lo interesante desde el punto de vista de la seguridad jurídica es que los representantes 15 de estos jugadores han denunciado que la Administración Tributaria cambió su criterio a la hora de tributar por los derechos de imagen, i no sólo no lo anunció de una manera pública, sino que lo hizo abriendo procedimientos de inspección, y el criterio lo aplicó con carácter retroactivo. Muchos de los sistemas venían de otros países, y al entrar los jugadores en España, en una validación inicial no se objetó nada.

No es la intención de este trabajo entrar en el sistema que utilizaban estos jugadores, se puede consultar el trabajo de Morón Pérez (2015) 16Seguramente el entramado de sociedades para tributar lo mínimo posible, incurre en fraude, pero si todo un grupo de declarantes, pertenecientes a diferentes clubes y provenientes de diferentes países compartían el mismo criterio, denota que el marco legal no es claro, y esto provoca inseguridad jurídica.

Además, si nuestros mejores deportistas¹⁷ deciden vivir fuera de España será porque el marco tributario es abusivo, y España aparte de perder capital humano, pierde ingresos, que podrían bajar la tributación del resto de ciudadanos.

2.3.3 La tributación de los autónomos

Otros de los colectivos que ha pedido más seguridad jurídica ha sido el de los autónomos. Hasta el 2015 el TEAC y la Administración Tributaria interpretaban que los suministros por viviendas no eran deducibles por los autónomos. Además, este colectivo también reclamaba unos criterios claros y fijos en temas de gastos de vehículos o en vestimenta, ya que se reconoce la deducción en elementos como cascos, gafas protectoras o vestidos especiales, pero no en vestimentas que se puedan llevar en horas libres;

Fue a partir de 2015 por una Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, que reconoció la posibilidad de deducirse los suministros de la vivienda, que el TEAC, éste también empujado por decisiones de algunos TEARS, y la administración tributaria tuvo que cambiar su criterio. Todos ello, se ha recogido en parte en la nueva Ley de Autónomos que permite deducir un 30% del porcentaje de la vivienda¹⁸ que se destine a la actividad económico, de los gastos de agua, gas, electricidad, telefonía e internet. Un porcentaje muy por debajo al que esperaban los autónomos, ya que no se aplica directamente, sino sobre la proporción de espacio de la vivienda destinado a la actividad económica. Y, también permite la deducción por gastos de manutención y las primas por seguros de enfermedad.

Esta reforma ha supuesto un paso en la buena dirección pero no ha cubierto todas las expectativas de los autónomos, que también exigían unos criterios fijos para los automóviles y sus gastos, y para las vestimentas.

¹⁵ Saiz, L. (2017, 6 diciembre). Por qué Hacienda pone el foco en la fiscalidad de los futbolistas. *Expansion*. Recuperado de <http://www.expansion.com/juridico/actualidad-tendencias/2017/12/06/5a26eda722601d8a718b4698.html>

Valls, F. H. (2017, 12 julio). Asesores de futbolistas piden un marco fiscal claro tras los cambios de Hacienda. LA INFORMACIÓN. Recuperado de https://www.lainformacion.com/economia/Asesores-futbolistas-fiscal-criterio-Hacienda-Ronaldo-Messi_0_1043896795https://elpais.com/deportes/2017/07/31/actualidad/1501525951_904952.html

Soto, A. (2017, 12 julio). ¿Por qué Cristiano Ronaldo, Messi y otros cracks sufren tanto con el fisco en España? *La Opinión*. Recuperado de <https://laopinion.com/2017/06/20/por-que-cristiano-ronaldo-messi-y-otros-cracks-sufren-tanto-con-el-fisco-en-espana/>

¹⁶ Pérez, C. Morón. (2015). La defraudación tributaria de los futbolistas de élite (análisis de algunos casos recientes). *Anales de Derecho*, 33(1). Recuperado de <http://revistas.um.es/analesderecho/article/view/225551>.

¹⁷ Redacción. (2017, 14 enero). Muchos deportistas españoles se han exiliado para pagar menos. *el Periódico*. Recuperado de <https://www.elperiodico.com/es/deportes/20170113/muchos-deportistas-espanoles-exiliado-pagar-menos-hacienda-5741168>

¹⁸ Artículo 11 de la Ley 6/2017, de 24 de octubre, de Reformas Urgentes del trabajador autónomo.

2.3.4 Quién carga con el impuesto de actos jurídicos documentados en hipotecas/

La última manifestación pública del caos que se vive en nuestro sistema jurídico ha sido la polémica desatada dentro del TS. Hasta el 10 de noviembre de 2018 el artículo 29 del RD Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (TRLITPAJD) sobre el sujeto pasivo del impuesto por actos jurídicos documentados, en el caso de documentos notariales estaba redactado de la manera siguiente: *“Será sujeto pasivo el adquirente del bien o derecho y, en su defecto, las personas que insten o soliciten los documentos notariales, o aquellos en cuyo interés se expidan.”*, teniendo un carácter tan ambivalente que el segundo párrafo del artículo 68 del RD 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, tuvo que especificar en el año 1995 que en el caso de constitución de préstamo con garantía se considera adquirente al prestatario, definiéndose quién es el sujeto pasivo a través de una norma reglamentaria, y no de una norma con rango de ley, rompiéndose el principio de legalidad. Aun así, el TS históricamente había defendido esta solución..

Sin embargo, el pasado 16 de octubre de 2018 se dictó, por la Sección 2ª de la Sala Tercera, la STS 1505/2018, seguida de las de 22 y 23 de octubre, que anulaban el artículo 68 del reglamento por ser contrario a la ley., ya que consideraba que el beneficiario de la hipoteca era el financiador, y por tanto era él que tenía que pagar el impuesto.

Vista la situación, el presidente de la Sala Tercera, ante el cambio de criterio jurisprudencial, dejó sin efecto los señalamientos sobre recursos de casación pendientes con objeto similar y avocó al Pleno de la Sala el conocimiento de los asuntos pendientes y decidir sobre el cambio jurisprudencial¹⁹. Así, el Pleno se tuvo que reunir dos días, el 5 y el 6 de noviembre de 2018, y por 15 votos frente a 13 decidió dejar el criterio antiguo como vigente, y establecer que el beneficiario era el adquirente del bien inmueble²⁰.

Pero el tema no acabó aquí, el Gobierno, como poder ejecutivo, decidió ir en contra de la decisión del TS y aprobó, un Real Decreto Ley para modificar el artículo 29 y en su segundo párrafo estableció: *“Cuando se trate de escrituras de préstamo con garantía hipotecaria, se considerará sujeto pasivo al prestamista”*. Por lo tanto normativiza su criterio y va contra el del TS, y además no lo hace a través de una propuesta legislativa, para que las Cámaras ejerzan el poder legislativo, sino que lo hace a través el RD Ley 17/2018, de 8 de noviembre, dos días después de la decisión del TS.

Esta situación podría haber supuesto la quiebra del sistema financiero español, ya que unos bancos que están todos asistidos por el Banco Central Europeo, que no consiguen obtener una rentabilidad positiva sobre el capital que tienen depositado, y que si no fuese por las comisiones que cobran no podrían sobrevivir, tendrían que haber hecho frente al pago de millones de euros para devolver el dinero a los adquirentes. Mientras que el legislador y el Gobierno, que eran los que habían dejado vigente durante años una situación irregular, y el TS, con sus cambios de criterios, fueron los que crearon la situación de incertidumbre, de la que no hubiesen tenido que responder patrimonialmente, mientras que todo el sistema financiero hubiese podido quebrar.

2.4 Vulneración del principio de tutela judicial efectiva

2.4.1 Vía económica administrativa

¹⁹ El Pleno de la Sala Tercera del Tribunal Supremo decidirá si confirma el giro jurisprudencial de la sentencia sobre el impuesto de las hipotecas [Comunicado de prensa]. (2018, 19 octubre). Recuperado 22 diciembre, 2018, de <http://www.poderjudicial.es/cgpj/es/Poder-Judicial/Noticias-Judiciales/El-Pleno-de-la-Sala-Tercera-del-Tribunal-Supremo-decidira-si-confirma-el-giro-jurisprudencial-de-la-sentencia-sobre-el-impuesto-de-las-hipotecas>

²⁰ Gutiérrez, A. (2018, 6 noviembre). El Supremo se pone del lado de la banca y decide que sea el cliente quien pague el impuesto de las hipotecas. infoLibre. Recuperado de https://www.infolibre.es/noticias/politica/2018/11/16/supremo_sentencia_hipotecas_88538_1012.html

La LGT en su artículo 226 y ss. regula las reclamaciones económico administrativas a través de las cuales se pueden recurrir la aplicación de los tributos estatales y la imposición de sanciones tributarias. Para ello la LGT regula la existencia de los Tribunales económico administrativos regionales y locales, el Tribunal Económico-administrativo Central, e incluso prevé la existencia de una Sala Especial para la Unificación de Doctrina (art. 228 LGT). Los recursos recurribles ante el TEAC no se entenderán finalizados en vía administrativa hasta que no se pronuncie este tribunal o caduque el recurso. Cabe señalar que el plazo para resolver el recurso ordinario es de un año, y en procedimiento abreviado es de 6 meses, y se recurre en alzada ante el TEAC el plazo vuelve a ser de un año

Respecto a esta vía TC ha dicho que no es incompatible con la tutela judicial efectiva (STC 275/2005, de 7 de noviembre, FJ 4º)²¹, Sin embargo, esta postura debería ser revisada, ya que una justicia que se dilata en el tiempo no es justicia. Si una persona ha de recurrir una decisión tributaria, primero puede de interponer el recurso de reposición, en algunos casos obligatorio, después tiene el plazo de interposición del recurso en vía económica administrativa, que puede resolverse en 6 meses, vía abreviada, o 1 año, y si después tiene que recurrir en alzada, el tribunal tiene otro año más para resolver. Y todo ello sin tener en cuenta que en la realidad los plazos der resolución no se cumplen.

Si un ciudadano quisiese recurrir una decisión administrativa, bastaría con la existencia de un recurso de reposición voluntario. En cambio, ahora si una persona no está de acuerdo con una decisión tributaria se ha de plantear en recurrirla y no sólo pensar en el coste que puede suponer un juicio, al menos 3000 euros entre abogados y procuradores, y el tiempo que pasará hasta que resuelva, y los posibles recurso judiciales, por todo ello, si el desacuerdo o el importe que te reclama Hacienda es inferior a 3000 euros, probablemente no recurrirás. Y si a esto le sumas que antes has de pasar por una vía administrativa que no es independiente y que depende de la misma administración tributaria que contra la que quieres actuar, los costes que has de tener en cuenta, monetarios y de oportunidad, para decidir si vas a recurrir se amplían, ya que la vía económico administrativa puede ir por varias instancias y durar más de un año, tal y como se ha expuesto antes.

Con esta situación real, el planteamiento teórico que defiende el TC choca con la realidad, y es indiscutible que la existencia de la vía económico administrativa desincentiva la intención de acudir a los tribunales, y por lo tanto va contra el derecho a tutela judicial efectiva.

Parte de la doctrina dirá que estos tribunales administrativos se han creado para liberar la carga de los tribunales judiciales, pero esta postura no es defendible, ya que los recursos que se gastan en los tribunales administrativos se podrían destinar a los judiciales, y seguramente cuando la administración tributaria, tuviese que asumir las costas de unos tribunales independientes, la conflictividad bajaría, y serían necesarios menos recursos económicos.

2.4.2 Actas con acuerdo y de conformidad

El artículo 153 de la LGT regula el contenido mínimo de las actas, que son los documentos que documentan las actuaciones inspectoras. Según el art. 154 de la misma norma las actas de inspección pueden ser con acuerdo, de conformidad o de disconformidad.

De las actas pueden derivar sanciones, y según el artículo 187 LGT las sanciones se pueden graduar según el acuerdo o la conformidad del interesado. Así, el artículo 188 LGT regula que las sanciones derivadas de actas con acuerdo se podrán reducir en un 50%, pero siempre que no se recurra la regularización, es decir la liquidación, o la sanción mediante el correspondiente

²¹ García Novoa, C. (2016, 19 febrero). La reforma de la Ley General Tributaria. Novedades en relación con las reclamaciones económico administrativas. *Boletín Jurídico*. Recuperado de <https://boletinjuridico.gtt.es/la-reforma-de-la-ley-general-tributaria-novedades-en-relacion-con-las-reclamaciones-economico-administrativas/>

recurso contencioso-administrativo.²² Por lo tanto, te penalizan si recurres las sanciones derivadas de una acta con conformidad, y vulneran el principio de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos (art. 9.3 CE), y el derecho de tutela judicial efectiva (art. 24 CE).

De la misma manera, para las actas de conformidad el artículo 188 LGT establece una reducción del 30% siempre que no se interponga recurso o reclamación contra la regularización, y un 25 % siempre que se pague en plazo y no se interponga recurso o reclamación contra la liquidación o la sanción. Es decir que si recurres la regularización o liquidación pierdes la reducción del 30% y del 25%, y si recurres la sanción pierdes el 25%. Y hay que recordar que si no recurres en vía administrativa, los actos tampoco serán recurribles ante los tribunales contencioso administrativo (artículo 249 LGT). Por lo que, en este caso también se está quebrando el principio de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos, y el derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24 CE).

La STC 76/1990 ya se pronunció en el fundamento jurídico 7º sobre la constitucionalidad de estos mecanismos, que fueron introducidos por la Ley 10/1985, de 26 de abril, de modificación parcial de la Ley General Tributaria, y concluyó que no se violaba el derecho a la Tutela Judicial Efectiva, y no se pronunció sobre el principio de arbitrariedad de los poderes públicos, ya que este sólo se denunció su violación en la facultad de la Inspección de Tributos de practicar liquidaciones tributarias, difuminando la diferencia entre los órganos de inspección con los de gestión. Sin embargo, el derecho a una tutela judicial efectiva, recogido en el artículo 8 de la Declaración Universal de Derechos Humanos como: *“Toda persona tiene derecho a un recurso efectivo, ante los tribunales nacionales competentes, que la ampare contra actos que violen sus derechos fundamentales reconocidos por la constitución o por la ley”* y que según la doctrina y la propia Declaración, en su Preámbulo, es un derecho inalienable, y por ende, irrenunciable, que debería estar del fuera de mercadeo. Y esto es lo que hace la LGT, le pone un precio a un derecho inalienable. Si no reclamas puedes reducir el importe de la sanción en un 50% o en un 30% y después aplicarle un 25% de reducción, violando cualquier código ético que debería seguir la actuación de la administración pública. El TC defiende que no se vulnera el derecho porque se puede renunciar a la bonificación, pero aparte de ponerle un precio a un derecho, se olvida de la idea que ya se ha expuesto antes, una cuestión es la configuración legal teórica, y otra es la aplicación de las leyes. Si un ciudadano tiene en cuenta el coste de oportunidad, ha de aprender conceptos y procedimientos que no conoce, ha de tener el coste de oportunidad del tiempo que pierde en los recursos administrativos, y en los posibles recursos judiciales, ha de sumar el coste de los abogados y procuradores, y si a ello le sumamos que puede perder las reducciones por no recurrir, su coste de oportunidad y económico va aumentando, hasta preferir renunciar a sus derechos, que en muchos casos deberían ser irrenunciables, y que la realidad y el paso del tiempo hacen que desaparezcan.

2.5 Derecho al honor, a la intimidad y al olvido

2.5.1 Publicación de listas de morosos

El artículo 95.bis de la LGT fue introducido por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y permitió que la Administración Tributaria publicase anualmente los nombres, apellidos y NIF de las persona cuyo importe conjunto de deudas y sanciones pendientes superen el millón de euros, irónicamente después del artículo 95 que regula el carácter reservado de datos de transcendencia tributaria.

Hasta el día de hoy, las publicaciones son anuales y se han llevado a cabo 4 veces, la primera correspondiente a la situación a 31 de julio de 2015, se produjo a finales de 2015 y las 3 siguientes con la situación de los acreedores tributarios correspondiente a 31 de diciembre del año correspondiente: 2015, 2016 y 2017.

²² Se debe recordar que no es posible recurrir en vía administrativa las actas con acuerdo, salvo en los supuestos en los que se pueda acudir al procedimiento de declaración de nulidad de pleno derecho previsto en artículo 217 LGT (ver punto 6 del art. 155 LGT).

La finalidad de estas publicaciones es escarpiar a la gente que sale en esta lista. Pero se debería estudiar su efecto sobre la gente. Si una persona puede pagar una deuda tributaria o ha cometido algún error que me ha llevado a ello, la actuación será la misma y no se pagará a la AEAT aunque se publique el nombre, y de la misma forma, si hay un juicio por un asunto tributario y la otra parte cree que tiene razón, tampoco pagará aunque salga en la lista. Por ello, la lista parece que corresponde más a un movimiento demagógico, o la creación de un Tribunal Público de Honor (aunque los tribunales de honor están prohibidos por la CE en su artículo 26). Así se comunica a la gente que los que no pagan son malos, sin entrar en un análisis los motivos que llevan a no pagar: la imposibilidad, los principios personales, o una cuestión técnica o legal, junto los que directamente intenta pagar menos o no pagar impuestos.

Y dentro de los malos, los que son los malos de verdad, los muy ricos y las empresas, que según el imaginario español, son sujetos que explotan a los demás españoles, y que no crean riqueza, sino que se la extraen a los demás para ser más ricos. Prueba de ello es que sólo se publican los que deben más de 1 millón de euros, los ricos malos, y que en torno a un 40-50% (un 44% en el listado correspondiente a 31 de diciembre de 2017, y un 43% en el listado anterior) corresponde a deudores en concurso, por lo que es difícil que paguen a Hacienda, y está claro que no lo hacen por voluntad sino por imposibilidad económica²³.

El artículo 18 CE garantiza el derecho al honor y a la intimidad personal, el derecho al honor se corresponde al concepción que terceros tienen sobre la dignidad de nuestra persona, y el derecho a la intimidad protege hechos y conductas que son estrictamente personales.²⁴ Si publicamos que una persona no ha pagado sus impuestos, podemos desvelar que esa persona no tiene dinero, o que esté en ruina, ya sea por 500 € como por 1 millón, y es una situación que debería permanecer en nuestra esfera privada, y si una persona no paga impuestos por esa razón, también se está atentando contra su honor.

En la configuración actual de la publicación no se especifica si la persona no paga una deuda o una sanción, y tampoco se especifica el motivo, no sabes si lo hace por una mala interpretación de una norma, que con la falta de seguridad jurídica que existe y lo que se ha expuesto en apartados anteriores es más que probable; si lo hace porque no está de acuerdo técnicamente; o si lo hace por principios. Un debate bonito sería estudiar si existe la posibilidad de declararse objetor de conciencia en temas tributarios, mientras los niveles de corrupción no bajen.

Este problema que se plantean, ya fueron informados por el Consejo General de Poder Judicial al pronunciarse sobre el anteproyecto de ley, que le fue enviado el 29 de agosto de 2014²⁵. Una de las conclusiones era que en la publicación no se respetaba el principio de proporcionalidad y no hacía distinción entre los deudores que eran por deudas o por sanciones, y ya establecía que no es lo mismo un moroso que un defraudador, y no es lo mismo una persona que no está de acuerdo técnicamente o por razones de ideología, que uno que lo hace por no querer pagar directamente. Así que el Consejo General del Poder Judicial solicitó en su informe que se eliminase el artículo 95 bis. Además, recomendaba que sólo se incluyese la gente después de las deudas derivasen de sentencias o sanciones firmes. No obstante, el artículo del proyecto se dejó igual, y no se tuvo en cuenta dicho informe, puede ser porque la lista ya no tendría sentido, ya que sólo quedarían personas en concurso de acreedores. Las listas actuales según el 95.bis LGT incluyen las deudas y sanciones tributarias que no hubiesen sido pagadas en periodo voluntario, y se excluirán aplazadas o suspendidas, pero esto no significa que la administración tributaria tenga la razón, ya que mientras la sentencia o sanción no sea firme, la Administración Tributaria no tiene la última palabra y debería esperar a la decisión del órgano competente o a la caducidad del período de recurso.

²³ E/C Agencias. (2018, 28 junio). Rato, Alves, Bosé, Matamoros... La lista de los mayores morosos de Hacienda. *El Confidencial*. Recuperado de https://www.elconfidencial.com/economia/2018-06-28/lista-morosos-deudores-agencia-tributaria-mora_1585280/

²⁴ <http://www.encyclopedia-juridica.biz14.com/d/derecho-al-honor/derecho-al-honor.htm>

²⁵ Hernando Isisari, M. (2015). *La Libertad de Información y Revelación de Datos Fiscales*. Recuperado de <https://addi.ehu.es/bitstream/handle/10810/16738/TFG..pdf?sequence=2&isAllowed=y>, pág. 25

Otro problema que se ha planteado, es que tal y como ya avisaba el CGPJ no se respetaba la Ley Orgánica de Protección de Datos (LOPD), hoy más estricta que la vigente en aquel momento. En concreto se vulnera el derecho al olvido. Esto se debe a que la normativa actual prohíbe la indexación de la lista, pero esta prohibición se ha quedado sin efecto por la incorporación de la lista en los medios de comunicación, ya que se pueden consultar los morosos más destacados de cada año²⁶, y eso sin realizar una búsqueda muy exhaustiva o detallada. El artículo 93 de la Ley Orgánica 3/2018, de 5 de diciembre, de Protección de Datos Personales y garantía de los derechos digitales, regula que *“toda persona tiene derecho a que los motores de búsqueda en Internet eliminen de las listas de resultados que se obtuvieran tras una búsqueda efectuada a partir de su nombre los enlaces publicados que contuvieran información relativa a esa persona cuando fuesen inadecuados, inexactos, no pertinentes, no actualizados o excesivos o hubieren devenido como tales por el transcurso del tiempo, teniendo en cuenta los fines para los que se recogieron o trataron, el tiempo transcurrido y la naturaleza e interés público de la información”*. Sin embargo, la norma exonera la obligación de borrar cuando se realice a través de otro criterio de búsqueda, por lo que los periódicos online no tendrían la obligación de eliminar dicha información. De esta manera, el escarnio no cesará por el transcurso del tiempo. Así, se tienen más derechos los delitos de sangre cuyos delitos prescriben y los registros se han de borrar, que una persona que no ha podido pagar una deuda tributaria.

Hay autores que defienden que no se trata de una sanción más si no que tiene un carácter educativo, y que corresponde a una aplicación del derecho de transparencia,²⁷ entonces por qué no exigir que todo el mundo publique lo que ingresa, qué paga en impuestos y que gasta en sanidad, educación, dependencia, prestaciones, subvenciones, etc. Si hay que publicar lo que uno paga o no, también se debería publicar lo que gana, paga en impuestos y recibe en servicios y transferencias de renta. Una persona puede no estar de acuerdo en pagar impuestos, pero sí que puede ser solidario con sus asociaciones afines o con su comunidad. La solidaridad ha de ser personal, no impuesta por el estado, por qué las campañas de ingreso voluntario en las declaraciones del IRPF que se han hecho en Francia o en España, no han conseguido aumentar los ingresos. Está bien que se le exija transparencia a los cargos políticos o a los empleados públicos porque gestionan nuestros servicios y nuestro patrimonio común, pero ese principio no se debería exigir a todos los ciudadanos, ya que ellos no han decidido voluntariamente dedicarse a la gestión de lo público. Si una persona no paga sus tributos, es un hecho que forma parte de su intimidad. Si han actuado mal, ya tendrán el castigo que prevé la ley, y se lo aplicará el órgano que tiene la potestad y la formación para ello. La masa nunca ha sido una buena juzgadora.

2.5.2 Información sobre los pisos alquilados a través de plataformas colaborativas

El Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre, introduce el artículo 54.ter sobre la Obligación de informar sobre la cesión de uso de viviendas con fines turísticos en el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos. Según Miquel Àngel Sánchez Huete²⁸, dicho artículo supone la exigencia de información por particulares sin disponer de la potestad pública para ello, como exigir el título de explotación, o el número de identificación del inmueble (referencia catastral), y, además, los particulares quedan sujetos al régimen de sanciones sobre una información que no pueden controlar. También, señala que la obligación se establece sin cumplir el principio de reserva legal, enumera una nutrida doctrina jurisprudencial para justificarlo, que se hace incumpliendo el principio de proporcionalidad, ya que existen otros medios para obtener la

²⁶ - Sánchez, R. M. (2018, 28 junio). Rato, Bosé y Alves, en la lista de grandes morosos de Hacienda. elPeriódico. Recuperado de <https://www.elperiodico.com/es/economia/20180628/lista-morosos-hacienda-6912904>

- Redacción. (2017, 23 junio). Lista de morosos con Hacienda en 2016 completa. 20minutos. Recuperado de <https://www.20minutos.es/noticia/3073006/0/lista-morosos-hacienda-agencia-tributaria/>

- Redacción. (2018, 28 junio). Consulte aquí el listado completo de morosos de la Agencia Tributaria. La Razón. Recuperado de <https://www.larazon.es/economia/consulte-aqui-el-listado-completo-de-morosos-de-la-agencia-tributaria-JH18864094>

²⁷ Delgado García, A. M.; y Oliver Cuello, R. Régimen jurídico de la publicidad de deudores y defraudadores tributarios. Nueva fiscalidad, (6), 125-144.

²⁸ Sánchez Huete, Miguel Àngel. (2018). ¿Existe un deber tributario a obtener datos ajenos? La información en la cesión de uso de viviendas con fines turísticos. Revista Quincena Fiscal, (14).

información y se podría extender de otras obligaciones existentes, y que afecta a libertades comunitarias ya que se aplica a empresas con sede en otros territorios de la Unión Europea

Por otra parte, sería destacable que dicho artículo 54 ter, exige más información de la necesaria, y que esto podría vulnerar el derecho a la intimidad, y por tanto debería estar regulada al menos por una norma de rango legal, ya que exige por ejemplo que se declare el régimen de posesión del inmueble y que da derecho a su explotación, y se exige la información sobre el cesionario del inmueble, es decir, persona que lo alquila, información que no se solicita en casos de alquiler de vivienda según la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos, o en la cesión de uso de inmueble en el caso de alojamientos turísticos. La Agencia Tributaria no tiene la necesidad para cumplir sus obligaciones de saber de manera masiva y sistemática quién o quiénes son los usuarios (cesionarios según redacción original), o cuántos días disfruta de su estancia, ni dónde disfrutan de sus vacaciones o días de viaje, descanso o trabajo.

2.5.3 Sistema de Información Inmediata (SII)

El Sistema Inmediato de Información (SII), que ya está en funcionamiento por el cual todas las facturas de las empresas de un determinado tamaño, grandes empresas, grupos de IVA y aquellos inscritos en el Registro de Devolución Mensual del IVA (REDEME) se declaran en tiempo real. Desde el 1 de julio de 2018 los empresarios y profesionales sujetos pasivos de IVA han tenido que implementar el sistema automático de declaración del IVA, aprobado por el Real Decreto 596/2016, de 2 de diciembre, y supone la declaración mensual se haga online, pero también que haya un registro de facturas inmediatas por el que la administración tributaria sabe en el mismo día las facturas que elaboras, su referencia, su objeto, y el tercero.

Por ello, aparte de lo que critica la doctrina por quiebra del principio proporcionalidad²⁹, porque carece de justificación al extralimitar las medidas necesarias para perseguir el fraude fiscal, que se hubiese conseguido la misma finalidad por otras vías menos invasivas como el Sistema de Devolución Mensual (REDEME); por los costes de establecimiento, se vulnera la libertad de las empresas para elegir su sistemas de declaración, y se impone la transparencia absoluta para las empresas³⁰; se vulnera el derecho a la intimidad, ya que a través del registro de facturas expedidas al indicar el objeto de la operación y la facturación por destinatario, así que una vez más la Administración Tributaria podrá saber todo lo que compran los ciudadanos, que preferencias tienen y que bienes les gusta consumidor. Y todo ello, sin establecer medidas extras de seguridad, tiempo de custodia de la información o de eliminación de la misma.

2.6 Principio de libertad y otros principios

2.6.1 Limitación pagos en efectivo

En el año 2012 se aprobó la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación a la normativa financiera para intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude. Esta ley limitó los pagos en efectivo hasta lo importe de 2.500 euros, y si se realizan dichas operaciones la sanción será grave.

De esta manera el Estado que es el que obliga a que usemos una moneda de curso legal, el euro en nuestro caso, y que confiemos en su valor, que está avalado por el mismo, limita su uso, para que de cualquier operación o transacción económica quede registro electrónico y visible por un tercero.

Así, el estado limita nuestra libertad a elegir cómo hacemos nuestros pagos, y si queremos que quede constancia de una operación, y nos limita a utilizar una vía de pago que es legal, ya que

²⁹ Ibáñez García, I. (2017). El «suministro inmediato de información» en el IVA, a la luz de la normativa de la Unión Europea y de los principios de buena regulación. *Revista Quincena Fiscal*, (15).

³⁰ Romero Flor, Luis María. (2017) El nuevo procedimiento de Suministro Inmediato de Información (SII). *Revista Quincena Fiscal*, (18), 7.

la ha creado el propio estado. Además, lo hace de manera progresiva, porque las previsiones del Gobierno es bajar el límite actual de 2.500 euros hasta los 1000 euros³¹.

Lo más curioso es que nadie critica esta medida, que limita la libertad e intimidad de los ciudadanos. Todos los partidos están de acuerdo en la medida, con la excusa que se hacen por un bien superior que es el gasto público, sin entrar en los detalles sobre en qué se gasta ese dinero.

2.6.2 Impuesto del IRPF: aportaciones y deducciones

La Disposición adicional decimoctava de la Ley 42/2016, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2017, en desarrollo de lo previsto en el artículo 2 del Acuerdo con la Santa Sede, estableció con carácter indefinido y vigencia el 1 de enero de 2017 que la Iglesia **recibirá el 0,7% de la cuota íntegra del IRPF de los ciudadanos que marquen la casilla** correspondiente. De la misma manera, cada año se aprueba en la ley de presupuestos la asignación también del 0,7% de la cuota íntegra para actividades de interés social, también siempre que se marque la casilla. Para el 2018 se aprobó en la Disposición adicional centésima tercera, y se establece que la destinación se hará de la manera que reglamentaria se establezca.

La cuestión que se plantea cuando se ve esta configuración es por qué sólo se puede hacer para la Iglesia Católica, por qué no se permite lo mismo a los creyentes musulmanes, ortodoxos o protestantes que son los siguientes grupos más mayoritarios. El artículo 14 CE reconoce la igualdad ante la ley y que no puede haber discriminación por religión, y el artículo 16.3 regula que ninguna confesión tendrá carácter estatal, y que mantendrá las relaciones de cooperación con la Iglesia Católica y las demás confesiones, como serían las que hemos enumerado. De la misma manera, por qué el gasto para actividades sociales lo ha decidir el Gobierno mediante un reglamento, al menos lo podrían decidir las Cortes que son las que han de representar a los ciudadanos y quienes han de aprobar los presupuestos. Mientras que lo ideal sería que la gente decidiese en qué se quiere gastar o destinar ese dinero. Las tecnologías actuales podrías permitir desplegar un menú y destinar el dinero a las causas en las que cada uno crea. Por qué se han de destinar dinero a fines sociales con los que una persona no está de acuerdo, existiendo la posibilidad de que elijan.

La respuesta es obvia, los ciudadanos tienen una vez más, su libertad coartada o limitada. Los ciudadanos deberían poder elegir si quieren quedarse con ese dinero, si lo quieren destinar a fines sociales y, si es así, a qué fin. Sin embargo es mejor que el Estado retenga ese poder, porque así más entidades dependen de él.

En la misma línea el artículo 67 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF), prevé la deducción del 50% de las deducciones previstas en el artículo 68 de la misma ley. El 50% es lógico porque el estado se queda con el 50% de la recaudación (el otro 50% corresponde a la cuota líquida autonómica reculada en el artículo 77.1.a de LIRPF).

Pero la cuestión es si permite deducir el 100% de las cantidades aportadas en realidad, y la respuesta es negativa. En el artículo 68 LIRPF, en su punto 3, ya te limita que sólo se podrá aplicar sobre el 20% de las cuotas y aportaciones a los partidos políticos, con una base máxima de 600 euros. Es decir de todas las aportaciones que un ciudadano pueda hacer a un partido político, sólo podrá deducirse el 20% de las cuotas con 600 euros de máximo, pero después el Estado, CCAA y entidades parlamentarias, como los considera de utilidad pública les destina millones de subvenciones a través de los electores conseguidos en las diferentes elecciones. Después sólo permite de deducirse el 10% de las aportaciones a las fundaciones

³¹ - Redacción. (2016, 1 diciembre). Nuevas restricciones de pago en efectivo: ¿Cuál es su situación? ¿Hacia dónde nos dirigimos? *CincoDías*. Recuperado de https://cincodias.elpais.com/cincodias/2016/12/01/finanzas_personales/1480586768_142124.html
- Lorenzana, D. (2018, 22 octubre). La nueva ley antifraude limitará los pagos en efectivo a tan solo 1000 euros. El Blog Salmón. Recuperado de <https://www.pymesya autonomos.com/fiscalidad-y-contabilidad/nueva-ley-antifraude-limitara-pagos-efectivo-a-solo-1000-euros>

legamente reconocidas pero no comprendidas en la ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales de mecenazgo. Por último, permite a las entidades de esta última ley, deducirse el 100% de lo previsto en ella, que como veremos a continuación, no es el 100% de lo realmente aportado.

Así, si acudimos al artículo 19 de la Ley 49/2002, de las cantidades donadas, la base de la deducción sólo será del 75% de los primeros 100 euros, y un 30% del resto. Es decir que si donas 150 euros, de los 100 primeros podrás deducirte 75, de los 50 restantes sólo podrás deducirte el 30%, 15 euros. En el segundo párrafo regula un aumento de la deducción hasta el 35 % para deducciones permanente, pero no tiene mucho impacto. Lo que queda claro es que el sistema tributario no premia la donación que derive de una decisión personal, sino que es mejor que todo se derive por gasto público y por la decisión política. Si hubiese un interés en la libertad de elección de los ciudadanos, y en que las asociaciones o fundaciones pasasen cuentas ante los donantes, y no ante los políticos, toda cantidad donada sería deducible al 100%³²

2.6.3 Declaración bienes en el extranjero

La Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude, introdujo la DA 18ª en la LGT, que también afectó a otras normas particulares sobre impuestos, y que establece la obligación de suministrar información sobre bienes y derechos situados en el extranjero. Dicha regulación ya levantó muchas críticas en su aprobación, que han vuelto a la actualidad por la reciente noticia de que el Gobierno de España ocultó el informe de la Comisión Europea³³. En el informe de la Comisión Europea se concluye la obligación de hacer la declaración de bienes en el extranjero vulnera hasta cinco libertades comunitarias: libre circulación de personas, libre circulación de trabajadores, libertad de establecimiento, libre prestación de servicios y libre circulación de capitales. Además declara que la declaración es discriminatoria y desproporcionada, ya que impone unas multas desproporcionadas de hasta el 150% para obligaciones de información, y porque en ningún estado europeo existe una obligación similar. La Comisión invita al Reino de España a que adopte las medidas requeridas. Sin embargo, el Reino de España no ha hecho nada, no ha modificado el régimen jurídico de la declaración ni la ha eliminado, y sigue vulnerando los derechos y libertades de sus ciudadanos.

2.6.4 Sistema de incentivos de los empleados de la AEAT

El artículo 52 del RD Legislativo 5/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto Básico del Empleado Público establece que *“Los empleados públicos deberán desempeñar con diligencia las tareas que tengan asignadas y velar por los intereses generales con sujeción y observancia de la Constitución y del resto del ordenamiento jurídico, y deberán actuar con arreglo a los siguientes principios: objetividad, integridad, neutralidad, responsabilidad, imparcialidad, confidencialidad, dedicación al servicio público, transparencia, ejemplaridad, austeridad, accesibilidad, eficacia, honradez, promoción del entorno cultural y medioambiental, y respeto a la igualdad entre mujeres y hombres, que inspiran el Código de Conducta de los empleados públicos configurado por los principios éticos y de conducta regulados en los artículos siguientes.”*

³² El artículo 20 de la Ley 49/2002 también regula la deducción del IS, y el tipo es del 35%, con la posibilidad del 40% por donativos recurrentes, por lo tanto también está muy lejos de intentar dar libertad al sector privado en decidir los fines sociales que apoyan o que son más importantes para ellos.

³³ - Gil Pecharrmán, J. (2018, 16 diciembre). Bruselas considera que la declaración de bienes en el extranjero es ilegal. *elEconomista*. Recuperado de <https://www.economista.es/legislacion/noticias/9586388/12/18/Bruselas-considera-que-la-declaracion-de-bienes-en-el-extranjero-es-ilegal.html>

- Garrigues. (2018, 17 diciembre). El régimen sancionador del modelo 720 (declaración de bienes y derechos en el extranjero) es desproporcionado [Comunicado de prensa]. Recuperado 25 diciembre, 2018, de https://www.garrigues.com/es_ES/noticia/el-regimen-sancionador-del-modelo-720-declaracion-de-bienes-y-derechos-en-el-extranjero-es

- Comisión Europea. (2017). *La Libertad de Información y Revelación de Datos Fiscales* (Dictamen Motivado dirigido al Reino de España en virtud del artículo 258 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea en relación con la obligación de información de los bienes y derechos situados en el extranjero ("Modelo 720")). Recuperado de <https://addi.ehu.es/bitstream/handle/10810/16738/TFG..pdf?sequence=2&isAllowed=y>

El artículo 53.2 del RD Legislativo 5/2015, de 30 de octubre, regula que “Su actuación perseguirá la satisfacción de los intereses generales de los ciudadanos y se fundamentará en consideraciones objetivas orientadas hacia la imparcialidad y el interés común, al margen de cualquier otro factor que exprese posiciones personales, familiares, corporativas, clientelares o cualesquiera otras que puedan colisionar con este principio.” En el punto 8 del mismo artículo: “Actuarán de acuerdo con los principios de eficacia, economía y eficiencia, y vigilarán la consecución del interés general y el cumplimiento de los objetivos de la organización.”

Además, en relación a las funciones y legitimación de los órganos de representación, en el artículo 40.f de la misma norma se fija como funciones de las Juntas de Personal y los Delegados de Personal: “Colaborar con la Administración correspondiente para conseguir el establecimiento de cuantas medidas procuren el mantenimiento e incremento de la productividad.”

Si se leen todos artículos mencionados con anterioridad, incluso si se lee todo el Título III del Estatuto Básico del Empleado Público, se puede deducir que cualquier acuerdo o sistema de incentivos que se apruebe ha de tener en cuenta esos principios y deberes y que buscará el interés general. Sin embargo, si se consulta el plan de incentivos de los trabajadores de la AEAT aprobado desde el 2014³⁴, por ejemplo el de 2018, que mantiene las mismas condiciones del 2017³⁵, se puede ver que simplemente se cobran las siguientes cantidades por adherirse al plan:

	Fijo Mensual x 10 meses	FIJO ANUAL (Acuerdo 31/01/2018)	MODULOS PEIA 2018	X 14 MODULOS	FIJO TOTAL GARANTIZADO
A1/GR 1	200 €	2.000 €	150,00 €	2.100,00 €	4.100 € *
A2/GR 2	150 €	1.500 €	112,50 €	1.575,00 €	3.075 € *
C1/GR 3	120 €	1.200 €	90,00 €	1.260,00 €	2.460 € *
C2/GR 4	110 €	1.100 €	82,50 €	1.155,00 €	2.255 € *
E/GR 5	90 €	900 €	67,50 €	945,00 €	1.845 € *

Imagen 1. Extraída de la nota informativa de los sindicatos (ver nota pie de página 35)

Dichos importes se cobrarán al adherirse al plan y realizar 12 horas entre enero y noviembre. Se incentiva el presencialismo, y se paga más sin aumentar la productividad, ya que si se quisiese aumentar la productividad, al mismo número de horas de trabajo, se tendría que producir más. Y además el precio de la hora es muy caro, si divides 4.100 del grupo A1 por 12 horas el resultado es que la hora sale a 341,66 euros. Un precio fuera de mercado. Cabe señalar que este complemento fijo sólo se denegaría a los funcionarios que a lo largo del 2017 hayan percibido unos importes de productividad inferiores al 50% de la media de lo percibido en puestos similares en el mismo ámbito funcional y territorial, excluidos los conceptos de productividad de participación voluntaria (consultar punto 3 del apartado Cuarto.A del Acuerdo).

³⁴ Serraller, M. (2018, 15 febrero). Montoro dispara el bonus de los inspectores para que recauden más. *Expansión*. Recuperado de <http://www.expansion.com/economia/2018/02/15/5a84aadd468aebef7c8b4622.html>

³⁵ - Acuerdo Del Plan Especial De Intensificación De Actuaciones – PEIA 2018 [Sindicato SIAT]. (2018, 13 febrero). Recuperado 25 diciembre, 2018, de <http://www.sindicatosiat.com/images/2018-02-13HIConjuntaAcuerdoPEIA2018Trabajar.pdf>

- Acuerdo entre la Agencia Estatal de Administración Tributaria y las Organizaciones Sindicales sobre los criterios de distribución de la productividad extraordinaria por resultados destinada al impulso del Plan Especial de intensificación de actuaciones para el 2016 [Gestha]. (2016, 3 febrero). Recuperado 25 diciembre, 2018, de [http://www.gestha.es/archivos/informacion/mesasnegociadoras/2016/Acuerdo_PEIA_2016_03-02-2016_\(1\).pdf](http://www.gestha.es/archivos/informacion/mesasnegociadoras/2016/Acuerdo_PEIA_2016_03-02-2016_(1).pdf)

Por otro lado, se debería de plantear la cuestión sobre que es producir más en un ámbito administrativo, por que ha de recibir más el funcionario que hace cumplir las obligaciones tributarias abriendo más actas o más expedientes de inspección o sancionadores, y no el funcionario que ayuda al ciudadano o lo informa para que pueda cumplir con sus obligaciones tributarias. El objetivo es simplemente recaudar más IVA, independientemente de la situación económica, y por tanto de la capacidad económica, de los ciudadanos, no es conseguir que cada persona cumpla con sus obligaciones con las mayores garantías, ni que los funcionarios o trabajadores públicos hagan su trabajo de una manera ética o ajustada a derecho.

La parte que hemos expuesto antes del incentivo es fija y no reintegrable. La otra parte es variable, y por lo tanto por lo que los indicadores que se utilizan en el Acuerdo de 2018 sólo sirven para determinar qué parte variable van a recibir los trabajadores de la AEAT adheridos al plan. Los objetivos vienen fijados en acuerdo quinto y se cobrará en dos partes, la primera parte según los resultados del primer semestre y la segunda partes, según los resultados anuales. Los objetivos son A, Resultados de la prevención y control del fraude tributario y aduaneros medidos a través de los indicadores 3 y 3.1 del Plan de Objetivos de la Agencia Tributaria, y B, los Resultados de intensificación de la lucha contra el fraude en el IVA medidos a través del indicador 1 del Plan de Objetivos de la Agencia tributaria (concepto "IVA", tipo de datos "Datos Nominales").

Estos indicadores no tienen en cuenta si se han realizado más expedientes, ni valora la dificultad de los expedientes, ya que fomenta el levantamiento de muchas actas pequeñas que son más fáciles de cobrar, que el levantamiento de actas más complicadas³⁶, ni penaliza aquellos expedientes que hayan sido devueltos o declarados ilegales por los órganos de revisión o por los órganos judiciales.

En resumen, lo único se busca es recaudar más en el cómputo global sin tener en cuenta que los funcionarios han de cumplir la legislación y buscar el interés común, no recaudar a través de un sistema de incentivos perversos que no premia al que más trabaja, al que hace cumplir la ley de una forma transparente y estricta y el que reduce la conflictividad, sino el que recauda más sin ningún tipo de corrección, ni teniendo en cuenta si lo hace respetando los derechos de los ciudadanos

3. IMPLICACIONES ETICAS Y/O SOCIALES

El tema del trabajo es completamente vigente ya que estamos en una sociedad que está preocupada por los datos personales y lo que se puede hacer con ellos. Las filtraciones de Facebook y el uso de otras empresas de los datos, como *Cambridge Analytica*, para manipular las elecciones preocupan a mucha gente.

Sin embargo, los ciudadanos no se dan cuenta que hay entidades como la Agencia Tributaria que tiene más información sobre ellos que ninguna institución o empresa, y que poco a poco va traspasando límites, sin que nadie se plantee las consecuencias de ello. En el caso español la AEAT conoce a qué partido está afiliado, a qué organizaciones financieras, a qué sindicato estás afiliado, cuanta energía consumes (impuesto sobre la electricidad) y donde la consumes, podrá conocer qué compras, donde, a quién (con el SII), y todo ello sin límite de tiempo. No hay ninguna normativa que obligue a la AEAT a eliminar es información o que regule cada cuanto tiempo la tiene que eliminar.

Con dicha información se puede presionar o eliminar a un adversario político, o se puede hacer una lista de ciudadanos buenos o malos, tal y como se hacía en el País Vasco en los tiempos de ETA, o como se ha hecho recientemente en Cataluña para ver qué ciudadanos apoyan la

³⁶ Redacción. (2016, 2 febrero). El personal de Hacienda también cobrará "bonus por alta recaudación" en 2016 - Seguir leyendo: <http://www.libremercado.com/2016-02-02/el-personal-de-hacienda-tambien-cobrara-bonus-por-alta-recaudacion-en-2016-1276566927/>. *Libre Mercado*. Recuperado de <https://www.libremercado.com/2016-02-02/el-personal-de-hacienda-tambien-cobrara-bonus-por-alta-recaudacion-en-2016-1276566927/>

independencia³⁷ y cuáles no. También, se podría saber quién apoya la caza, o lo toros, o quien no apoya otros movimientos sociales con los que no estás de acuerdo, y por ello ya puedes ser tachado de fascista o mal ciudadano.

Quien piensa que eso no puede suceder, es un poco ingenuo, porque sucede tal y como hemos dicho antes con las listas de ciudadanos buenos o malos. O, se pueden dar casos como la publicación de la declaración de la renta de Esperanza Aguirre unos días antes de las elecciones a las que se presentaba, o publicarse los datos fiscales de Monedero, fundador de Podemos³⁸, con la curiosidad que es la propia administración la que informa sobre si ha cumplido con las medidas de seguridad. Es decir, el juzgado ha de decidir si ha habido delito, con los informes de la propia entidad que está en cuestión³⁹.

Además, quien se oponga a dicho control o escrutinio es un mal ciudadano porque se opone a que se aumente el gasto público. Ese gasto público que si aumenta nos hará unos ciudadanos más felices y hará que desaparezcan los problemas. Obviando que por mucho que suba el gasto, por ejemplo el salario de un profesor, este hecho no hará que sea mejor profesor, o que aumentar el salario a un funcionario, no hará que éste sea mejor funcionario. En el mundo hay muchos países desarrollados con más gasto y mejores condiciones de vida como Suecia o Dinamarca, pero también países como menos gastos y niveles de desarrollo mejores como EEUU o Canadá. Lo que está claro es que la presión actual no es viable porque la deuda no para de subir y en algún momento o no se podrá pagar, y alguien que ha depositado sus ahorros ahí no la podrá cobrar.

CONCLUSIONES

Los hechos que hemos visto certifican la situación que se denuncia en la Declaración de Granada, hay una violación o quebranto de principios y derechos continuada en el sistema financiero y tributario español.

Pero la situación es peor que lo denunciado, no sólo se quebrantan unos principios, sino que la Administración Tributaria, es una administración dentro de la administración, y un estado dentro del estado, ya que dicta sus propias normas, las ejecuta, y juzga sus propios actos, a través de un sistema judicial propio que se da en la vía económico administrativa, que demora tanto la tutela judicial, que debilita su efectividad, y porque es el principal órgano informador una vez llegada la vía judicial, ya que los informes no lo realizan peritos tributarios independientes, sino la propia administración tributaria.

Además, este estado dentro del estado, cada vez tiene más poder, porque va limando los derechos de los ciudadanos, de una manera lenta, y dispersa, para que como la rana que se va cocinando poco a poco tiene una muerte feliz, los ciudadanos no se den cuenta de su pérdida de

³⁷ - Redacción. (2018, 27 junio). Los Mossos tenían un censo con ciudadanos contrarios a la independencia. *Crónica Global*. Recuperado de https://cronicaglobal.elespanol.com/politica/mossos-censo-ciudadanos-contrarios-independencia_151736_102.html

- Regué, J. (2018, 24 septiembre). La ANC se plantea distinguir a las empresas afines a la independencia de Catalunya. *elPeriódico*. Recuperado de <https://www.elperiodico.com/es/politica/20180615/anc-lista-empresas-afines-independencia-6879001>

³⁸ - Redacción. (2015, 12 febrero). Los técnicos de Hacienda sospechan que la Agencia Tributaria filtró información a Montoro sobre Monedero. *infoLibre*. Recuperado de https://www.infolibre.es/noticias/politica/2015/02/12/gestha_senala_agencia_tributaria_como_responsable_filtrar_informacion_montoro_28245_1012.html

- Redacción. (2015, 11 febrero). Montoro, a Monedero: "El único que se puede sentir amenazado es el defraudador fiscal". *europa press*. Recuperado de <https://www.europapress.es/nacional/noticia-montoro-monedero-unico-puede-sentir-amenazado-defraudador-fiscal-20150211130152.html>

³⁹ - Carreño, B. (2015, 22 mayo). La declaración de la renta de Esperanza Aguirre no salió de la Agencia Tributaria. *eldiario.es*. Recuperado de https://www.eldiario.es/economia/declaracion-Esperanza-Aguirre-Agencia-Tributaria_0_390561235.html

- Redacción. (2015, 2 julio). Hacienda concluye que la filtración de los datos de Aguirre no partió de la Agencia Tributaria. *infoLibre*. Recuperado de https://www.infolibre.es/noticias/politica/2015/07/02/hacienda_concluye_que_filtracion_los_datos_aguirre_partio_agencia_tributaria_34746_1012.html

- Segovia, C. (2015, 3 agosto). El director de la Agencia Tributaria: 'No hubo filtración en el caso de Esperanza Aguirre'. *El Mundo*. Recuperado de <https://www.elmundo.es/espana/2015/08/03/55be646722601d59588b458b.html>

derechos. Así, cuando se quieran dar cuenta, los ciudadanos, no serán súbditos tal y como aboga la Declaración de Granada de 2018, sino que serán esclavos de un gran hermano que controlará toda la información.

Es muy ingenuo pensar que los funcionarios no tiene su propia ideología o intereses, o que los políticos siempre buscarán el interés general, no hace falta enumerar los infinitos casos de corrupción para demostrar que los políticos sobreponen sus intereses al interés general, y que permitir que haya un poder tan fuerte como la Administración Tributaria, que ya actúa como un gran hermano, que cada vez quiere más poder, debilita el estado de Derecho y la Democracia.

La solución o la propuesta a corto plazo sería limitar la capacidad de acceso al información de los ciudadanos, regular el tiempo de custodia y el derecho al olvido, y la segunda medida sería eliminar la vía económico-administrativa y destinar esos recurso al Poder Judicial, que sí es un poder independiente. A largo plazo, se deberían simplificar y reducir el número de impuestos, pero para ello tendría que reducirse el gasto público, hecho muy difícil de que se produzca en una sociedad española, en la que se cree que el Estado puede solucionar todos los problemas de la gente, sin ser consciente que también los crea, como cualquier actor político o económico.

VALORACIÓN

Como siempre, escribir ha sido una tarea muy ardua y desagradable, ya que nunca me ha gustado dedicar más de una hora a escribir un texto, ya sea del carácter o tipo que sea. Siempre me ha gustado saber más y más cosas, pero nunca me ha interesado detenerme a plasmar el conocimiento por escrito.

Sin embargo, si te paras y empiezas a escribir descubres que es la mejor manera para estructurar y ordenar el pensamiento y lo que has aprendido. Por ello, consultar las noticias y los artículos, y buscar en los textos legales ha sido una tarea agradable. No obstante, al iniciar el trabajo pensé que consultar los órganos de transparencia o control me daría una información más interesante, pero ha resultado ser muy superficial y poco representativa o útil, lo cual me ha hecho perder mucho tiempo. Y en cambio, cuando he estado leyendo los artículos, y he estado escribiendo, me he alejado del análisis más jurídicos y he acabado haciendo un trabajo más político. Cuando leo los artículos veo que los autores se fijan mucho en los detalles técnicos y jurídicos, pero en mayor o menor medida están de acuerdo con las medidas que se van tomando, o con las decisiones de los Tribunales Superiores. No hay una crítica o defensa a los valores o derechos más básicos, y supongo que al no venir de una formación jurídica, sino económica y política, es lo que más me ha sorprendido. El autor que más me ha gustado porque ha criticado la postura de TC o del TS, incluso adelantándose a la situación actual, como en el caso del impuesto Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, ha sido Varona Alabern, Juan Enrique.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Libros y revistas académicas

Aberasturi Gorriño, U. (2017). La lista de deudores de la Ley General Tributaria, ¿una medida sancionadora proporcional? *Revista de Administración Pública*, (203), 383-421. doi: <https://doi.org/10.18042/cepc/rap.203.13>

Alba Gil, C.; y Calvo Vérguez, J. (2013) La comprobación de valores en el ámbito inmobiliario. Principales cuestiones conflictivas que ha de afrontar la administración tributaria. *Nueva Fiscalidad*, (6), 35-80.

Aparicio Martín, J. J. (2017). Novedades del <<Sistema de Suministro Inmediato de Información (SII)>>. *Aranzadi digital*, (1).

- Arribas López, E. (2017). Sobre la urgente necesidad de cambiar los hábitos de producción normativa. *Revista Aranzadi Doctrinal*, (8)
- Burlada Echeveste, J. L.; y Burlada Echeveste, I. M. (2010). La denuncia pública en el derecho tributario. *Revista Quincena Fiscal*, (6).
- Calvo Vérguez, J. (2018). El nuevo sistema SII y su incidencia en el ámbito de la gestión del IVA. *Revista Quincena Fiscal*, (7).
- Calvo Vérguez, J. (2018) La residencia fiscal como elemento vertebrador de los distintos niveles de imposición en el ámbito de derecho común. *Revista Aranzadi Doctrinal*, (6).
- Casas Agudo, D. (2017). A vueltas con el derecho a no autoinculparse y su dialéctica con los deberes. *Revista Quincena Fiscal*, (10).
- Cubero Truyo, A.; García Berro, F. (2006). Reflexiones críticas en torno al régimen sancionador tributario. *Revista española de Derecho Financiero*, (129).
- Delgado García, A. M. (2017). La regulación del Suministro Inmediato de Información. *Revista Quincena Fiscal*, (20)
- Delgado García, A. M.; y Oliver Cuello, R. Régimen jurídico de la publicidad de deudores y defraudadores tributarios. *Nueva fiscalidad*, (6), 125-144.
- Díaz Alcalá, S. (2016) Las novedades en el procedimiento Sancionador en Materia Tributaria "La pena de escarnio Público". *Trabajo fin de grado*. Universidad de Jaén. 2016.
- Eduardo Martín G. (2016). *La fiscalidad del Trabajador Autónomo*. Universidad de la Laguna. España. Recuperado de <https://riull.ull.es/xmlui/bitstream/handle/915/3170/La%20Fiscalidad%20del%20Trabajador%20Autonomo.pdf?sequence=1>
- García Díez, C. (2014). Recargos por presentación extemporánea e interpretación razonable de la norma tributaria. *Revista Quincena Fisca*, (3)
- García Novoa, C. (2008). Hacia un estatuto fiscal del autónomo. Reflexiones de futuro sobre el régimen fiscal del autónomo. *REVESCO: revista de estudios cooperativos*, (96), 197-231.
- Hernando Isisari, M. (2015). *La Libertad de Información y Revelación de Datos Fiscales*. Recuperado de <https://addi.ehu.es/bitstream/handle/10810/16738/TFG..pdf?sequence=2&isAllowed=y>, pág. 25
- Ibáñez García, I. (2017). El «suministro inmediato de información» en el IVA, a la luz de la normativa de la Unión Europea y de los principios de buena regulación. *Revista Quincena Fiscal*, (15).
- Landaburu Carracedo, M. J. (2008). Presente y futuro de los trabajadores autónomos a partir del contenido de la ley 20/2007, del estatuto del trabajo autónomo. *REVESCO. Revista de Estudios Cooperativos*, (96), 49-88.
- López Díaz, A. (2006) Principio de no autoinculpación y procedimiento sancionador tributario. ¿No pero sí? (A propósito de la STC 18/2005, de 1 de febrero. *Aranzadi Jurisprudencia tributaria*, (16), 31-33.
- Márquez Sillero, C.; y Márquez Márquez, A. (2015). El abuso y la ilegalidad de la retroacción de actuaciones por falta o insuficiencia de motivación en los procedimientos de imposición y

resolución de sanciones tributarias: Resolución del Tribunal Económico-Administrativo. Municipal de Madrid (TEAMM). *Revista Quincena Fiscal*, (1).

Márquez Sillero, C.; y Márquez Márquez, A. (2015) La comprobación e inspección limitada. Efectos preclusivos. Retroacción de actuaciones tributarias encubiertas: seguridad jurídica. Actos propios. (Comentario a la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de septiembre de 2014. Recurso de casación núm. 4336/2012. Ponente: Joaquín Huelin Martínez de Velasco). *Quincena Fiscal*, (18), 119-133.

Martín Queralt, J. (2015). El derecho de defensa en materia tributaria. *Tribuna Fiscal*, (277)

Martínez Espinos, A. (2017) El SII en el IVA: la novedad tributaria más inquietante para las empresas en 2017. *Actualidad Jurídica Aranzadi*, (937)

Martínez Muñoz, Y. (2016). Los procedimientos tributarios y el delito fiscal en la Ley General Tributaria. Un análisis en el marco de los principios fundamentales del ordenamiento tributario. *Revista Quincena Fiscal*, (6).

Olivares Olivares, B. (2015). La publicidad de los deudores tributarios desde la perspectiva del derecho a la protección de los datos personales. *Revista Quincena Fiscal*, (11).

Oliver Cuello, R. (2018). Análisis de los derechos de los contribuyentes en la Administración electrónica. *Revista Quincena Fiscal*. (18).

Padilla Ruiz, P. (2008) El complemento de productividad y la evaluación del desempeño en la Ley 7/2007. Hacia la calidad en la gestión pública. *El Consultor de los Ayuntamientos*, (17).

Palao Taboada, C. (2008). *El derecho a no autoinculparse en el ámbito tributario*. Civitas

Pérez, C. Morón. (2015). La defraudación tributaria de los futbolistas de élite (análisis de algunos casos recientes). *Anales de Derecho*, 33(1). Recuperado de <http://revistas.um.es/analesderecho/article/view/225551>.

Pont Clemente, J. F. (2011). El problema fundamental de la liquidación en el proceso penal tributario. *Revista Quincena Fisca.*, (11).

Puebla Agramunt, N. (2017). El Tribunal Supremo unifica doctrina sobre la paralización de actuaciones inspectoras por prejudicialidad penal. *Revista Quincena Fiscal*, (6)

Romero Flor, Luis María.(2017) El nuevo procedimiento de Suministro Inmediato de Información (SII). *Revista Quincena Fiscal*, (18), 7.

Romero Flor, L. M. (2010). *Las actas con acuerdo en la Ley General Tributaria y en el Derecho Comparado* (tesis doctoral). Universidad de Castilla la Mancha. Toledo.

Ruiz Zapatero, G. G. (2017). Base legal de la obligación de suministro electrónico a la Administración de todos los registros de facturación. *Revista Quincena Fiscal*, (10).

Sánchez Huete, Miguel Ángel. (2018). ¿Existe un deber tributario a obtener datos ajenos? La información en la cesión de uso de viviendas con fines turísticos. *Revista Quincena Fiscal*, (14).

Sánchez Huete, Miguel Ángel. (2018) Las nuevas obligaciones informativas en la cesión de uso de viviendas con fines turísticos. *Fiscalidad de la Colaboración Social*.

Sánchez Pedroche, J. A. (2012). Primeras y preocupantes impresiones sobre el anteproyecto de ley de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria para la lucha contra el fraude. *Revista Quincena Fiscal*, (11).

Soler Belda, R. R. (2018) Lucha contra el fraude de IVA en la UE y el SII (Sistema de Información Inmediata) como solución. *Revista Quincena Fiscal*, (1).

Varona Alabern, J. E. (2014). Razones constitucionales para la rehabilitación y necesaria reforma del impuesto sobre sucesiones y donaciones. *Revista Quincena Fiscal*, (16).

Varona Alabern, J. E. (2011). Sobre la motivación: Motivación y valor comprobado de los bienes inmuebles. *Revista española de Derecho Financiero*, (149).

Varona Alabern, J. E. (2010). A vueltas con la inconstitucionalidad del impuesto sobre incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana. *Revista Quincena Fiscal*, (18).

Fuentes de internet

AEAT. (s.f.). [Estadísticas de los declarantes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)]. Recuperado 22 de diciembre, 2018 de https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/datosabiertos/catalogo/hacienda/Estadistica_de_los_declarantes_del_IRPF.shtml

Comisión Europea. (2017). *La Libertad de Información y Revelación de Datos Fiscales* (Dictamen Motivado dirigido al Reino de España en virtud del artículo 258 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea en relación con la obligación de información de los bienes y derechos situados en el extranjero ("Modelo 720")). Recuperado de <https://addi.ehu.es/bitstream/handle/10810/16738/TFG..pdf?sequence=2&isAllowed=y>

Congreso de los Diputados. (s.f.). [Iniciativas legislativas aprobadas]. Recuperado 23 de diciembre, 2018, de <http://www.congreso.es/portal/page/portal/Congreso/Congreso/Iniciativas/LeyesAprob?selectLey=tituloListadoTodasLeyes>

Defensor del Pueblo. (s.f.). [Informe Anual 2017]. Recuperado 23 de diciembre de 2018, de <https://www.defensordelpueblo.es/informe-anual/informe-anual-2017/>

Gestha. Acuerdo entre la Agencia Estatal de Administración Tributaria y las Organizaciones Sindicales sobre los criterios de distribución de la productividad extraordinaria por resultados destinada al impulso del Plan Especial de intensificación de actuaciones para el 2016 [Gestha]. (2016, 3 febrero). Recuperado 25 diciembre, 2018, de [http://www.gestha.es/archivos/informacion/mesasnegociadoras/2016/Acuerdo_PEIA_2016_03-02-2016_\(1\).pdf](http://www.gestha.es/archivos/informacion/mesasnegociadoras/2016/Acuerdo_PEIA_2016_03-02-2016_(1).pdf)

Ministerio de Hacienda. (s.f.). [Memorias de la Administración Tributaria]. Recuperado 22 de diciembre, 2018, de <http://www.hacienda.gob.es/es-ES/GobiernoAbierto/Transparencia/Paginas/Memorias%20de%20la%20Administracion%20Tributaria.aspx>

Ministerio de Hacienda. (s.f.). [Memorias del Consejo para la Defensa del Contribuyente]. Recuperado 23 de diciembre, 2018, de <http://www.hacienda.gob.es/es-ES/GobiernoAbierto/Transparencia/Paginas/Impuestos%20CDC.aspx>

Poder Judicial. El Pleno de la Sala Tercera del Tribunal Supremo decidirá si confirma el giro jurisprudencial de la sentencia sobre el impuesto de las hipotecas [Comunicado de prensa]. (2018, 19 octubre). Recuperado 22 diciembre, 2018, de <http://www.poderjudicial.es/cgpj/es/Poder-Judicial/Noticias-Judiciales/El-Pleno-de-la-Sala-Tercera-del-Tribunal-Supremo-decidira-si-confirma-el-giro-jurisprudencial-de-la-sentencia-sobre-el-impuesto-de-las-hipotecas>

Sindicato SIAT. Acuerdo Del Plan Especial De Intensificación De Actuaciones – PEIA 2018 [Sindicato SIAT]. (2018, 13 febrero). Recuperado 25 diciembre, 2018, de <http://www.sindicatosiat.com/images/2018-02-13HIConjuntaAcuerdoPEIA2018Trabajar.pdf>

Artículos prensa

Adán, C. (2008, 23 noviembre). La revisión catastral y la subida del IBI disparan la contribución en los pueblos. *Heraldo*. Recuperado de https://www.heraldo.es/noticias/aragon/la_revision_catastral_subida_del_ibi_disparan_contribucion_los_pueblos.html

Carreño, B. (2015, 22 mayo). La declaración de la renta de Esperanza Aguirre no salió de la Agencia Tributaria. *eldiario.es*. Recuperado de https://www.eldiario.es/economia/declaracion-Esperanza-Aguirre-Agencia-Tributaria_0_390561235.html

Efe. (2011, 16 junio). El IBI en Madrid subirá el 5,7% al año hasta 2021 para recaudar 79 millones más. *ELMUNDO*. Recuperado de https://www.elmundo.es/elmundo/2011/06/16/madrid/1308216932.html#n_catastral_subida_del_ibi_disparan_contribucion_los_pueblos.html

E/C Agencias. (2018, 28 junio). Rato, Alves, Bosé, Matamoros... La lista de los mayores morosos de Hacienda. *El Confidencial*. Recuperado de https://www.elconfidencial.com/economia/2018-06-28/lista-morosos-deudores-agencia-tributaria-mora_1585280/

García Novoa, C. (2016, 19 febrero). La reforma de la Ley General Tributaria. Novedades en relación con las reclamaciones económico administrativas. *Boletín Jurídico*. Recuperado de <https://boletinjuridico.gtt.es/la-reforma-de-la-ley-general-tributaria-novedades-en-relacion-con-las-reclamaciones-economico-administrativas/>

Garrigues. (2018, 17 diciembre). El régimen sancionador del modelo 720 (declaración de bienes y derechos en el extranjero) es desproporcionado [Comunicado de prensa]. Recuperado 25 diciembre, 2018, de https://www.garrigues.com/es_ES/noticia/el-regimen-sancionador-del-modelo-720-declaracion-de-bienes-y-derechos-en-el-extranjero-es

Gil Pecharromán, J. (2018, 16 diciembre). Bruselas considera que la declaración de bienes en el extranjero es ilegal. *elEconomista*. Recuperado de <https://www.eleconomista.es/legislacion/noticias/9586388/12/18/Bruselas-considera-que-la-declaracion-de-bienes-en-el-extranjero-es-ilegal.html>

Gutiérrez, A. (2018, 6 noviembre). El Supremo se pone del lado de la banca y decide que sea el cliente quien pague el impuesto de las hipotecas. *infoLibre*. Recuperado de https://www.infolibre.es/noticias/politica/2018/11/16/supremo_sentencia_hipotecas_88538_1012.html

Lorenzana, D. (2018, 22 octubre). La nueva ley antifraude limitará los pagos en efectivo a tan solo 1000 euros. *El Blog Salmón*. Recuperado de <https://www.pymesyaautonomos.com/fiscalidad-y-contabilidad/nueva-ley-antifraude-limitara-pagos-efectivo-a-solo-1000-euros>

Redacción. (2018, 28 junio). Consulte aquí el listado completo de morosos de la Agencia Tributaria. *La Razón*. Recuperado de <https://www.larazon.es/economia/consulte-aqui-el-listado-completo-de-morosos-de-la-agencia-tributaria-JH18864094>

Redacción. (2018, 27 junio). Los Mossos tenían un censo con ciudadanos contrarios a la independencia. *Crónica Global*. Recuperado de https://cronicaglobal.elespanol.com/politica/mossos-censo-ciudadanos-contrarios-independencia_151736_102.html

Redacción. (2017, 14 enero). Muchos deportistas españoles se han exiliado para pagar menos. *elPeriódico*. Recuperado de <https://www.elperiodico.com/es/deportes/20170113/muchos-deportistas-espanoles-exiliado-pagar-menos-hacienda-5741168>

Redacción. (2017, 23 junio). Lista de morosos con Hacienda en 2016 completa. 20minutos. Recuperado de <https://www.20minutos.es/noticia/3073006/0/lista-morosos-hacienda-agencia-tributaria/>

Redacción. (2016, 1 diciembre). Nuevas restricciones de pago en efectivo: ¿Cuál es su situación? ¿Hacia dónde nos dirigimos? *CincoDías*. Recuperado de https://cincodias.elpais.com/cincodias/2016/12/01/finanzas_personales/1480586768_142124.html

Redacción. (2016, 2 febrero). El personal de Hacienda también cobrará "bonus por alta recaudación" en 2016 - Seguir leyendo: <http://www.libremercado.com/2016-02-02/el-personal-de-hacienda-tambien-cobrara-bonus-por-alta-recaudacion-en-2016-1276566927/>. *Libre Mercado*. Recuperado de <https://www.libremercado.com/2016-02-02/el-personal-de-hacienda-tambien-cobrara-bonus-por-alta-recaudacion-en-2016-1276566927/>

Redacción. (2015, 11 febrero). Montoro, a Monedero: "El único que se puede sentir amenazado es el defraudador fiscal". *europa press*. Recuperado de <https://www.europapress.es/nacional/noticia-montoro-monedero-unico-puede-sentir-amenazado-defraudador-fiscal-20150211130152.html>

Redacción. (2015, 12 febrero). Los técnicos de Hacienda sospechan que la Agencia Tributaria filtró información a Montoro sobre Monedero. *infoLibre*. Recuperado de https://www.infolibre.es/noticias/politica/2015/02/12/gestha_senala_agencia_tributaria_como_responsable_filtrar_informacion_montoro_28245_1012.html

Redacción. (2015, 2 julio). Hacienda concluye que la filtración de los datos de Aguirre no partió de la Agencia Tributaria. *infoLibre*. Recuperado de https://www.infolibre.es/noticias/politica/2015/07/02/hacienda_concluye_que_filtracion_los_datos_aguirre_partio_agencia_tributaria_34746_1012.html

Redacción. (2012, 13 enero). Con el incremento del impuesto de bienes inmuebles llega el catastrazo. *LA VANGUARDIA*. Recuperado de <https://www.lavanguardia.com/vida/20120112/54244303036/con-incremento-ibi-llega-catastrazo.html>

Regué, J. (2018, 24 septiembre). La ANC se plantea distinguir a las empresas afines a la independencia de Catalunya. *elPeriódico*. Recuperado de <https://www.elperiodico.com/es/politica/20180615/anc-lista-empresas-afines-independencia-6879001>

Saiz, L. (2017, 6 diciembre). Por qué Hacienda pone el foco en la fiscalidad de los futbolistas. *Expansion*. Recuperado de <http://www.expansion.com/juridico/actualidad-tendencias/2017/12/06/5a26eda722601d8a718b4698.html>

Sánchez, R. M. (2018, 28 junio). Rato, Bosé y Alves, en la lista de grandes morosos de Hacienda. *elPeriódico*. Recuperado de <https://www.elperiodico.com/es/economia/20180628/lista-morosos-hacienda-6912904>

Segovia, C. (2015, 3 agosto). El director de la Agencia Tributaria: 'No hubo filtración en el caso de Esperanza Aguirre'. *El Mundo*. Recuperado de <https://www.elmundo.es/espana/2015/08/03/55be646722601d59588b458b.html>

Serraller, M. (2018, 15 febrero). Montoro dispara el bonus de los inspectores para que recauden más. *Expansión*. Recuperado de <http://www.expansion.com/economia/2018/02/15/5a84aadd468aebef7c8b4622.html>

Soto, A. (2017, 12 julio). ¿Por qué Cristiano Ronaldo, Messi y otros cracks sufren tanto con el fisco en España? *La Opinión*. Recuperado de <https://laopinion.com/2017/06/20/por-que-cristiano-ronaldo-messi-y-otros-cracks-sufren-tanto-con-el-fisco-en-espana/>

Valls, F. H. (2017, 12 julio). Asesores de futbolistas piden un marco fiscal claro tras los cambios de Hacienda. *LA INFORMACIÓN*. Recuperado de https://www.lainformacion.com/economia/Asesores-futbolistas-fiscal-criterio-Hacienda-Ronaldo-Messi_0_1043896795https://elpais.com/deportes/2017/07/31/actualidad/1501525951_904952.html

ABREVIATURAS

Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT)

Consejo para la Defensa del Contribuyente (en adelante, CDC)

Constitución Española (CE)

Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana (IIVTNU)

Impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF)

Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (TRLITPAJI)

Registro de Devolución Mensual del IVA (REDEME)

Sistema Inmediato de Información (SII)

Tribunal Constitucional (TC)

Tribunal Supremo (TS)