El "contribuyente" en cuanto "usuario" de la Administración Fiscal

Pierre Lavinge*

El distinguido maestro francés se preocupo por trazar en este trabajo una explicación humanista de la conducta de las recientes administraciones francesas.

This distingued french teacher was worried trace in this job a humanistic explanation about the behavior of the recent french administrations.

SUMARIO: 1.1 .Una transición categorial. /1.2. La noción de "usuario" de los cometidos del Poder Público (services publics). /1.3. La fiscalidad aguijón motivacional de los destinatarios de la actuación administrativa. /1.4. Variedad terminológica del "destinatario": usuario, administrado, contribuyente,obligado, subdito. /11.5. El ciudadano ante la administración: del "administrado" al "usuario". /11.6. La concepción autoritaria y la concepción democrática. / II.7. Una atenuación de la "relación jeraárquica". / II.8. La naturaleza jurídica: matices. / III.9. ¿Contribuyentes y ciudadano?: la raíz revolucionaria francesa. / III. 10. Otras disociaciones terminológicas: contribuyente y ciudadano; particular e individuo. / IV. 11. La administración fiscal y la participación de los contribuyentes. / IV. 12. *A)* Antigüedad casi centenaria de la "participación". / IV. 13. *B)* Hacienda, pionera de la técnica de "participación". / V.14. la administración fiscal, pionera en el reconocimiento de los contribuyentes como "usuarios": vínculo de la gratuidad de los cometidos del Poder público (services publics), / V.15. *A)* Comprensión, sencilles y rapidez del procedimiento. / V.16. *B)* El equipamiento de la administración fiscal. / V. 17. *C)* El "usuario" en la normatividad. / VI. 18. Los contribuyentes, los "usuarios" más numerosos de la Dirección general de relaciones públicas. / VI. 19. *A)* Una administración de misión. / VI.20. *B)* La asistencia directa al "contribuyente". / VI.21. *C)* Los comités de "usuarios". / VI.22. *D)* Una formación específica del personal. / VII.23.Un posible horizonte.

I

¡.Una transición categorial. Los últimos años han permitido, en medio de muchas otras transformaciones, la percepción de una sutil transición categorial en los "destinatarios" de la administración fiscal.

Estas líneas sólo pretenden el señalamiento de dichaevolución cuyo significado en la teoría general del Estado y de la administración pública apenas comienza a perfilarse.

2. La noción de "usuario" de los cometidos del Poder Público (services publics). El secretario de Estado Jean Le Garree, expresaba el 26 de noviembre de 1985 "la necesidad de mejorar la calidad del servicio brindado a los usuarios, exigencia llamada a su robustecimiento en nuestra sociedad en la cual los ciudadanos felizmente ya no quieren permanecer como utilizadores pasivos";[1] y proseguía: "en sus relaciones con los usuarios, la administración debe desarrollar un triple esfuerzo...", es decir, informar, simplificar, proteger los derechos de los "usuarios".

El concepto de "usuario" de los servicios públicos ha sido valorizado con la misión confiada por el Primer Ministro el 18 de febrero de 1982 al dipuado Michel Sapin (Consejero en el Tribunal Administrativo de París) para estudiar los derechos y obigaciones de los "usuarios" de los cometidos del Poder Público *{services publics)* tales como transportes públicos, energía, correos, telégrafos, teléfonos, electricidad, salud, educación, servicios sociales, seguridad social; esta misión fue esencialmente atribuida al Ministerio del Consumo.[2]

* Profesor emérito de la Universidad de París I (Panthéon-Sorbonne)

* Traducción del original francés, sumario y epígrafes, por el profe sor León Cortifías-Pelaez (Universidad A. Metropolitana, Azcapotzalco/México)

1. Secrétariat d'Etat auprés du Premier ministre chargé de la fontion publique et des simplifications administratives, *La mutation de ladministration: objectifs et condiiions,* Paris, La documentación 2 francaise, 1986, pp. 11,16, 23, 24, 26.
2. Michel SAPIN, *La place et le role des usagers dans les services publices,* Paris. la documentation fran<;aise, collection des rapports officiels, 1983, p. 3.

3. La fiscalidad, aguijón motivacional de los destinatarios de la actuación administrativa. En el balance del informe de dicha misión, es empero significativo destacar la constatación siguiente:

"con excepción de la administración autónoma de los transportes parisinos, las experiencias más notables se han desarrollado en dominios exteriores al campo de estudio que nos habíamos fijado: así, en la Dirección General de Relaciones Públicas del Ministerio del Presupuesto";[3]

y el anexo 2 del informe (pp. 127-130) expone cómo ésta Dirección General de Relaciones Públicas organiza jornadas de estudio e información, y ha creado comités de "usuarios" de las empresas medianas y pequeñas. El vocablo "usuario" se refiere por lo tanto a la situación del contribuyente, y la frase conclusiva de este anexo 2 termina mediante la fórmula siguiente:

"la fiscalidad, dominio secreto y muy sensible de nuestras mentalidades, desempeña un papel determinante como aguijón de las motivaciones del usuario, subdito y ciudadano".

4. Variedad terminológica del "destinatario"; usuario, administrado, contribuyente, obligado, subdito. Este texto introduce junto al término "usuario" los conceptos de sujeto y de ciudadano.

Pero para traer una visión completa, no hay que omitir el de administrado y, en tratándose de la fiscalidad, los vocablos de contribuyentes y obligados.

En efecto, frente a la administración fiscal, la cualidad fundamental del ciudadano, normalmente administrado o usuario, asume el carácter específico del subdito, contribuyente (u obligado).

II

5. El ciudadano ante la administración: del "administrado" al "usuario". El empleo del término administrado en el lenguaje jurídico, no se remonta a los comienzos de la instauración de un derecho administrativo; originariamente, la fórmula corriente era "el particular".[4] Ciertamente la generalización del término "administrado" no fue acompañada de una investigación propiamente conceptual, en ocasión de la primera aproximación teórica de Bernard Gény[5]; pero el vocablo fue desde entonces empleado en forma bastante sistemática[6] y una treintena de años después la doctrina se encaminaba hacia un análisis de las relaciones entre la administración y los administrados.[7]

6. La concepción autoritaria y la concepción democrática. Pierre di Malta fue particularmente claro sobre el punto:

"Es posible concebir dos fórmulas diametralmente opuestas, susceptibles de regular las relaciones entre la administración y los administrados. En la primera concepción, la administración configura en cierta manera un mundo cerrado, que no se comunica con el público sino por la vía de las relaciones estrictamente oficiales... La segunda concepción, por el contrario, se fundamenta en una interpretación una "casa de cristal", de la cual ningún engranaje, ninguna actividad puede ser sustrajda si no al control por lo menos al conocimiento de los administrados... En cuanto a Francia... ella conoce una evolución que la encamina tímidamente de la primera concepción hacia la segunda".

7. *Una atenuación de la "relación jerárquica ".* Esta última concepción atenúa por así decirlo la jerarquía entre la administración y el público, y es esta forma de relaciones que ha valorizado el empleo del término "usuario".

Fue empleado inicialmente respecto de los servicios públicos, industriales y comerciales, pero con un impulso inmediatamente expansivo.

Pierre Laroque[8] dijo con gran pertinencia:

" El usuario de un cometido del Poder Público (*service public),* industrial y comercial es aquél para quien el servicio ha sido creado y para quien funciona".

La misma definición vale por otra parte para el usuario de todo cometido del poder público (*service public),* cualquiera que sea su carácter.

Quizá haya solamente un vínculo más estrecho tratándose de un *service public* industrial, entre el fin del cometido y la satisfacción del usuario.

Para los cometidos no comerciales, en efecto, el usuario aparece frecuentemente menos como un fin que como un medio tendente a asegurar un objetivo más elevado.

3. *Op. cit.,* p. 72.
4. Así, León Duguit emplea el vocablo "particulares" en *Revue dudroit public,* 1907, pp. 411-439; pero, más tarde, el vocablo "administrados" en *Rapport au 47é Congres national de la propiét é báfie,* Paris, 1918.
5. Bernard GÉNY, *Essald'une théorie générale de la colaboraron des administres ave l'administration, en dehors de leurs rapports contractuels,* tesis, Nancy, 1930.
6. Roger BONNARD, "Les droits subjectifs des administtrés", *Revue du droitpublic,* 1932, p. 695.
7. Jacques SOUBEYROL, "La communication des docurnents administratifs aux administrés", DANS *Actualité juridique-droit administran%* 1958,1,43; Pierre DI MALTA, "Les reseignements administratifs", *Dalloz,* 1964, Chr., p. 225; Bernard COULOUGNON, *La collaboration volontaire des administrés et de l'administration,* tesis, mecanografiada, Motpellier, 1965.
8. Pierre LAROQUE, *Les usagers des services publics industriéis (transports, distributions d'eau, de gaz et d'electricité) en droit frangais,* tesis, París, 1933, p. 14.

Los ciudadanos ya no quieren permanecer como utilizadores pasivos

8. La naturaleza jurídica: matices. El análisis jurídico del estatuto del "usuario" ha sido precisado por Jean du Bois de Gaudusson:[9] "El estatuto mismo del usuario se aplica tanto al usuario voluntario como al usuario invonluntario, salvo que para este último el problema del derecho de acceso puede no plantearse, y que está sometido a una obligación suplementaria". Matiza las nociones de usuarios y de súbditos (evocando el tradicional dualismo administrativo del *service public* y de la policía) y poniendo de manifiesto para los súbditos obligaciones, sujeciones, órdenes a las que están sujetos, tiene en cuenta expresamente a los "administrados en relación con los servicios fiscales".

III

9. ¿Contribuyente y ciudadano?: la raíz revolucionaria francesa. Si evocamos el estatuto del contribuyente, la noción del ciudadano está tradicionalmente unida al mismo, con una referencia bicentenaria a la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano (artículo 13):

"Para el mantenimiento de la fuerza pública, y para los gastos de administración, es indispensable lina contribución universal: ella debe ser igualmente repartida entre todos los ciudadanos, en razón de sus capacidades";

y el artículo 14 establecía:

"Todos los ciudadanos tienen derecho de constatar, por sí mismos o por sus representantes, la necesidad de la contribución pública, el de consentirla libremente dando seguimiento a su utilización, así como el de determinar respecto de ella la cuota, la base, el cobro y la duración".

Pero cabe destacar aquí la naturaleza estrecha de la noción de "ciudadano" con relación a la de "contribuyentes" (carácter igualmente válido respecto de las nociones precedentes de administrado y de usuario). En efecto, el artículo 34 de la Constitución del 4 de octubre de 1958, que determina la competencia legislativa del Parlamento, brinda en su primer párrafo una concepción muy estricta del ciudadano: "El artículo 34 no concierne sino a los *ciudadanos* y por consiguiente no a los extranjeros"[10].

Por lo demás este primer párrafo, refiriéndose a "la base, la tarifa y las modalidades de cobro de las tributaciones de toda naturaleza", es un eco preciso de la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, a la cual,

9. Iean du Bois DE GAUDUSSON, *L'usager du service public administran/,*' Paris, L:G:D:J:, 1974, pp. 21-22.

10. Francois LUCHA1RE, comentario al artículo 34, en LUCMA1RE, Francois et COÑAC, Gérard, *La Constitución de la Répuhlique Francaise,* Paris: Économica, 1980, p. 493.

El gobierno colaboracionista de Vichy emitió un acto que llamó ley (13 de enero de 1941) por el cual se creó la Comisión departamental de los Impuestos directos

enfatiza la norma constitucional en vigor, "El Pueblo francés solemnemente proclama su adhesión...".

10. Otras disociaciones terminológicas: contribuyente y ciudadano; particular e individuo. Ahora bien, los impuestos son pagados por todos los residentes. Jean Claude Martínez subraya,[11] recordando que Gastón Jéze prefería emplear respecto del contribuyente el ya evocado término de "particular"; y que Louis Trotabas prefería el término "individuo", puesto que "el contribuyente del siglo *XX*ya no se define exclusivamnete como persona física". Se pondría también ampliar la noción a la de "obligado".

Esta disociación de los conceptos de contribuyente y de ciudadano es desde entonces ampliamente admitida,[12] pero a pesar de los matices, el empleo del término contribuyente para todas las personas que se encuentran en relación de obligado eventual para con la administración fiscal parece seguir siendo oportuno.

IV

II. La administración fiscal y la participación de los contribuyentes. Cuando la palabra "participación" fue puesta a la cabeza de la "nueva sociedad" preconizada en los años setenta por el Primer ministro Jaques Chaban-Delmas, "la participación de los administrados en las decisiones de la administración"[13] fue objeto de análisis generales.

12. A) Antigüedad casi centenaria de la "participación". Pero si la ley de finanzas del 31 de diciembre de 1970 ampliaba "la participación de los contribuyentes en la administración fiscal",[14] en verdad lo que sucedía es que dicha participación era muy antigua, tal cual lo había claramente expuesto Dominique Nouvellet.[15]

Para lafiscalidad directa local, desde 1914 existía una Comisión municipal de los Impuestos directos; para los tributos a monto alzado sobre la cifra de los negocios se creó en 1924 una Comisión Departamental Mixta Paritaria presidida por un consejero de prefectura; más tarde y bajo el régimen de ocupación alemana, el gobierno colaboracionista de Vichy emitió un acto al que denominó ley, el 13 de enero de 1941, por el cual se creó la Comisión de-

11. Jean Calude MARTÍNEZ, *Le statut de contribuable, t.I, Leiaboration du statut,* Paris: L.G.D.J., 1980, p. 37.
12. Jean MARC, "Contribuable, citoyen el: technocrate", Paris: *Projet,* 1972, pp. 217-228.
13. Jean-Pierre FERRIER, en la *Revue du droit public,* 1975, pp. 663-690.
14. Jean-Pierre LUKASZEWICZ, "La participaron des contribuables á l'administration fiscale", *Revue descince fmanciére,* 1975, pp. 315-341.
15. Dominique NOUVILLET, "Les expériences fran^aises de participation dans le domaine fiscal", *Revue de science fmanciére,* 1969, pp. 539-552.

partamental de los Impuestos directos, estructurada bajo forma de un "paritarismo atenuado".

13. B) Hacienda, pionera de la técnica de "participación". Queda claro que de entre los administrados dotados de posibilidades de participación, los contribuyentes habían recibido de cara al Ministerio de Hacienda, prerrogativas que hacían de este ministerio un pionero de la técnica de participación.

Este mismo ministerio, y en su seno la Dirección general impositiva -la administración fiscal- ya habían desde hacía más de una década y en ocasión de la puesta en marcha de la política de participación, hecho un lugar a la consideración de los sometidos a su jurisdicción en tanto que "usuarios", siguiendo la conceptualización más actual.

V

14. La administración fiscal, pionera en el reconocimiento de los contribuyentes como "usuarios": vínculo de la gratuidad de los cometidos del Poder público (services publics). El acercamiento de los términos "usuario" y "contribuyente" ha podido vincularse con la noción de gratuidad de los cometidos del Poder Público *(service public),*[16] pero es más frecuente que su análisis se refiera al decreto del 6 de mayo de 1977, de creación de una Dirección general para las relaciones públicas del Ministerio de Economía y de las Finanzas.

15. A) Comprensión, sencillez y rapidez del procedimiento. Ahora bien, desde veinte años antes ya la administración fiscal estaba orientada hacia esta consideración. Pierre Pflimlin, ministro de finanzas, de asuntos económicos y de la planificación, inauguró el 4 de diciembre de 1957 junto al Palais Royal el centro de información de la Dirección General Impositiva.

El jefe del centro, Georges C. Albouy, inspector central impositivo, publicó varios meses más tarde un artículo sobre esta nueva institución,[17] donde se destacaba la actualidad de la creación de este organismo:

"Si, en efecto, y desde siempre, la recepción del cliente o del usuario ha sido para la empresa privada una preocupación mayor, las reticencias de la administración pública ante el derecho a la previa información la han llevado por demasiado tiempo al descuido del elemento psicológico empero fundamental que constituye, además de la educación cívica, el poner a disposición del ciudadano contribuyente los medios de comprender y de cumplir, con el máximo de sencillez y el mínimo de pérdida de tiempo, las obligaciones administrativas que le impone la actual estructura social".

16. B) El equipamiento de la administración fiscal. Hay variados elementos. Así, la ubicación en los locales que más se parecen "a una agencia de viajes que a una oficina fiscal", de un personal integrado por diez inspectores de las administraciones tradicionales, dando 500 consultas por día (750 en periodos de punta); teniendo a su disposición ficheros documentales (8 000 fichas desde el primer año), 20 líneas telefónicas de orientación, en particular hacia el Centro interministerial de informaciones administrativas *(CIRA)* que fuera puesto en marcha por decreto del 7 de enero de 1959. Desde entonces, quedó prevista la apertura de centros de información de la Dirección General Impositiva, en Lila, Estrasburgo, Lyon, Marsella y Burdeos.

Un sondeo a los "usuarios" permitió conocer en mayo de 1958 que 5.2 % de los contribuyentes estaban satisfechos con el centro de información y 94.8% muy satisfechos.

Tres años más tarde, el centro era descrito como un modelo en la revista de la Asociación francesa de relaciones públicas.[18]

17. C) El "usuario " en la normatividad. Si el término "usuario" surge en 1957 a propósito del centro de información de la Dirección general impositiva en el comentario del jefe del centro, el vocablo figura expresamente en el decreto del 6 de mayo de 1957, de creación de la Dirección General de Relaciones Públicas.

Las funciones de esta dirección son definidas en el artículo 2 y en el punto I° son numeradas:

"La información..., la formación del personal en lo concerniente a las relaciones con el público, los procedimientos de recepción y de consulta de los usuarios".

VI

18. Los contribuyentes, los "usuarios" mas numerosos de la Dirección General de Relaciones Públicas. Las funciones de esta dirección conciernen al conjunto de los ministerios encargados de la economía y de las finanzas, y "el público que frecuenta estos ministerios constituye legiones: los contribuyentes figuran en el primer rango".[19]

19. A) Una administración de misión. La estructura de esta Dirección general es bastante parecida a la que

16. Alfred SAUVY, "L'usager et le contribuable", Paris: *Droit social,* 1959, p. 142.
17. Georges C. ALBOUY, "Le centre de renseignements de la DGI. Un pas vers une meilleure compréhension entre le tisc et les contribuales", Paris: *Revue administrative,* 1958, núm. 66, pp. 672-674.
18. P. DRESSAYRE, "Les relations publiques á la DGI", Paris: *La maison de verre,* abril de 1961, p. 54.
19. Pierre MOUTERDE, "Une administration de mission: la DGRP du ministiére de l'économie et du ministére du Budget", Paris: *Revue administrative,* 1978, núm 184, pp. 445-450.

«Hola, Hacienda impuestos»

inspirara veinte años antes al centro de información de la Dirección general impositiva: "Una administración de misión, con estructuras ligeras y con métodos originales de trabajo", según Pierre Mouterde, siempre adjunto del director general.[20]

La Dirección general desarrolla tres tipos de relaciones: lº el gran público y los contribuyentes; 2º públicos especializados, en jornadas de estudio y de información; 3º estaciones de enlace de la opinión (de donde los tres centros de las estaciones de enlace de opinión y prensa, creadas desde 1978, y la apertura de otros doce centros de 1981 a 1983).

Ciertamente los Centros contactan a los "usuarios" para la realización de estudios y encuestas pero, por una parte estos "usuarios" no son únicamente contribuyentes y, por otra parte, los Centros tienen principalmente relaciones con los responsables de las organizaciones socio-profesionales y los periodistas.

20. B) La asistencia directa al "contribuyente". Pero la Dirección general de relaciones públicas, en su primer tipo de relaciones, concierne a los contribuyentes muy ampliamente.

De este modo, en ocasión de la "operación Bretaña" en el primer trimestre de 1978, se había constituido en cada uno de los cuatro departamentos constitutivos de la región bretona, un Comité Departamental de Relaciones Públicas, con la misión de "asistir a los contribuyentes" haciendo campaña para facilitar el pago de los impuestos directos y la suscripción de las declaraciones fiscales.

A este título, los cuatro centros impositivos brindaron mera información a 60 mil personas, información com

20. **Op. ci(.,** *p. 447.*

pleja a 22 mil personas, información telefónica a 21 mil personas y las permanencias en las alcaldías informaron a 5 mil personas; es cierto que en la región residen 610 mil Contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta, pero más de uno sobre seis, desde el comienzo, se ha comportado como "usuario" de Ja administración fiscal, de conformidad con la propuesta hecha por la administración.

21. C) Los comités de "usuarios". Otra iniciativa de la Dirección General de Relaciones Públicas ha sido la creación de comités de "usuarios"; los dos primeros para las empresas pequeñas y medianas, fueron instalados en Ille-et-Vilaine y en Cótes-du-Nord, más tarde en Aquitania para los profesionales libres y los viticultores, en Borgoña para los artesanos, en Lorena y en el Centro para el gran público.

Por otra parte, han sido instalados centros especializados de información telefónica "Hola, Hacienda, impuestos" *(AUo-Finances-Impóts)* en Rennes, Burdeos, Marsella y Niza; y en las ciudades donde están implementados los *CIRA,* La Dirección General de Relaciones Públicas fomenta la adscripción de expertos fiscales y financieros y contribuye al conocimiento de estos centros.

Una asistencia a los "usuarios" en el momento de la declaración de ingresos ha sido experimentada en Borgoña y en Ródano-Alpes: prestadores gratuitos competentes en fiscalidad y voluntarios (estudiantes en derecho fiscal, jubilados de las administraciones financieras) formados especialmente y encuadrados por funcionarios impositivos, se ponen a disposición de los contribuyentes,

En París está abierto el punto de encuentro "Hacienda-recepción" (Finances-Accueil) cuya implementación, junto al nudo de comunicaciones urbanas y suburbanas de la estación Saint-Lazare, se propone facilitar en sus obras de apertura (más de 60 horas por semana) la información de los "usuarios", quienes esencialmente son los contribuyentes.

22. D) Una formación específica de personal. La administración hacendaría se esfuerza sin cesar en el perfeccionamiento de sus servicios: un informe sobre "las necesidades de formación en las relaciones públicas del personal de las administraciones económicas y financieras" ha sido entregado a la Dirección general de relaciones públicas en junio de 1983[21].

VII

23. Un posible horizonte.- El contribuyente sigue quizá siendo "súbdito" en sentido jurídico. A partir de ahora, sin embargo, es tratado por la administración fiscal, cada vez más como un "usuario".

21. Christine MUSELIN, "Les relations avec le public dans les administrations financiéres:. enjeux et limites du contróle organisationnel", ***Rapport au 2 congrés national de l 'Association francaise de science politique,*** Grenoble, 25-28 enero 1984.