
ESTUDIOS

REFLEXIONES SOBRE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA

Francisco José CARRERA RAYA

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario

Miembro de la AEDAF

I. INTRODUCCION

Hace ya más de treinta años que la Ley General Tributaria viene cumpliendo la misión de ser la Ley que codifica los principios básicos y las reglas comunes a todos los tributos que integran el sistema tributario español. En este sentido, la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, constituye uno de los hitos principales no sólo para llegar a conocer el pasado reciente de nuestro Derecho Tributario, sino también, y lo que es más importante, para comprender su presente y para proyectar su futuro.

Sin embargo, las leyes, como los trajes, quedan prontamente anticuados, pasados de moda, y llega un momento en que los remiendos que se efectúan para acomodarlos al tiempo presente únicamente consiguen prolongar su vida efectiva, aunque ésta sólo sea una parodia de lo que pudieron y no llegaron a ser. Pues bien, algo parecido acontece con nuestra Ley General Tributaria, una Ley que –consciente soy de ello– cumplió un papel de primera magnitud en el ámbito del Derecho público español, pero cuya pervivencia en el tiempo, lograda sólo mediante reformas parciales y harto discutidas, puede llegar a convertirla en un fósil jurídico viviente, de escasa aplicación práctica por no ajustarse a la realidad social y jurídica a la que debe servir.

Sólo voy a citar dos acontecimientos que por sí solos serían suficientes para trastocar los principios básicos y las normas fundamentales de nuestra Ley codificadora. Me refiero, en primer lugar, a la entrada en vigor del texto constitucional de 1978, del que se podría afirmar, sin temor a caer en exageraciones, que constituye el fundamento y la fuente de inspiración de las normas que se han promulgado desde su entrada en vigor. Y, en segundo lugar, no se debe olvidar la circunstancia, de no menor calado que la anterior, de la pertenencia de España a la Unión Europea.

Dicho esto, mantener la necesidad de una reforma parcial, de una mera adaptación de la Ley a los nuevos acontecimientos, puede llegar a ser casi una burla a la alta misión que la Ley

ESTUDIOS

codificadora está llamada a desplegar. Desde mi punto de vista es necesario una ley nueva, una ley que responda a los nuevos retos que tiene planteado el fenómeno tributario ante una sociedad en permanente cambio.

Voy a exponer a lo largo de estos comentarios algunas cuestiones que demandan, a mi juicio, una modificación respecto a su regulación actual.

II. ALGUNAS CUESTIONES SUSCEPTIBLES DE SER MODIFICADAS EN LA NUEVA LEY GENERAL TRIBUTARIA

1.º. Con relación al tema del poder tributario.

La Ley le dedica dos preceptos, los artículos 2 y 5, que son un reflejo del modo y manera tradicional de enfocar este tema. En la actualidad, la diferencia entre el poder tributario originario y derivado estriba en una cuestión de límites, de tal modo que únicamente el poder del Estado es originario, si entendemos por tal aquel que no tiene más limitaciones que las que derivan de la Carta Magna, mientras que el poder de los otros entes públicos territoriales tendrán como límites la propia Constitución y las leyes del Estado.

No obstante, este entendimiento también debe ser objeto en el momento presente de alguna precisión que ponga de manifiesto el estado actual de la cuestión a la vista de la pertenencia de España a la Unión Europea. En este sentido me parece oportuno efectuar las siguientes reflexiones:

a.- Que la Unión Europea goza de poder tributario, que se traduce en la emisión de normas jurídicas aplicables en el territorio de los países miembros. Es obvio que la eficacia y el alcance de estas normas dependerán de la forma que adopten, ya sean Reglamentos, Directivas o Decisiones.

b.- Que al ser normas aplicables en nuestro país, el poder normativo en materia tributaria de la Unión Europea forma parte integrante de la estructura del poder tributario del Estado español.

c.- Que el fundamento de dicho poder se halla en el artículo 93 de nuestra Ley Suprema, que permite la atribución a una organización internacional de competencias derivadas de nuestro primer texto legal. De tal modo que podría afirmarse que el fundamento del poder financiero de la Unión se encuentra en la normativa constitucional de los Estados que la integran, y,

d.- Que atribuido el poder tributario a la Unión, aquél no puede calificarse ni de originario ni de derivado, puesto que dicho poder no se halla limitado por nuestra Constitución sino, en todo caso, por su Derecho originario.

En consecuencia, y con las matizaciones que acabo de señalar, estimo necesaria la inserción en la futura Ley de normas que tengan en consideración esta nueva realidad política y jurídica de la que España forma parte integrante.

2.º. Los principios de justicia tributaria.

Con relación a los principios de justicia tributaria debo decir, en primer término, que ésta no es más que una faceta de la justicia financiera. De hecho, la Constitución, con buen criterio, se refiere por vez primera a aquélla en su artículo 31, consagrando de esta forma la idea de que la justicia financiera es única, si bien los principios para alcanzarla sean diversos.

Pero cabe preguntarse si estos principios son meras declaraciones programáticas, objetivos a cumplir por el ordenamiento jurídico o, tal vez, su eficacia y valor van más allá y vinculan a los poderes públicos y, en particular, a los que tienen asignada la producción normativa, así como a los ciudadanos. En este sentido, la tradición constitucional española se había alineado con aquellos textos en los que su parte material y, por tanto, los principios de justicia financiera, carecían de valor normativo, siendo sólo principios programáticos, es decir, indicaciones que únicamente en cuanto el legislador recogiera llegarían a encarnarse en verdaderas normas jurídicas.

Sin embargo, nuestra vigente Carta Magna rechazó aquel modelo y goza, pues, de un valor normativo inmediato y directo, y, consecuentemente, los principios de justicia financiera van a obligar de la misma forma, de tal modo que el titular del poder legislativo estará condicionado en su producción normativa a plasmar la idea que sobre aquélla predica la Constitución.

Pues bien, he realizado estas consideraciones para poner de relieve que, desde mi punto de vista, sí tiene sentido la recepción de la idea y del valor de la justicia tributaria en una futura Ley codificadora, y ello aun cuando soy consciente de la existencia de cualificadas opiniones doctrinales que entienden que en el desarrollo de los principios constitucionales, las leyes ordinarias son, con frecuencia, el medio más usual para su limitación.

No obstante, sobre este particular estimo que deben tenerse presentes dos ideas: 1ª. Que aunque formalmente la Ley Tributaria sea una ley ordinaria, no es menos cierto que está llamada a desempeñar unas funciones y a cumplir unos objetivos, como Ley codificadora en materia tributaria, que la sitúan en un plano superior al de las restantes leyes. Plano superior que se manifiesta no tanto desde el punto de vista de la jerarquía normativa como desde la axiología y la teleología jurídica; y, 2ª. Porque, como bien dice Sáinz de Bujanda, no se trata de la mera reproducción de los principios constitucionales en una norma de rango inferior, sino más bien de desarrollar a nivel técnico dichos principios, es decir, de la construcción del tributo inspirándose para ello en los mandatos del texto constitucional.

3.º. Sobre el concepto del tributo y, en particular, sobre las tasas y los precios públicos.

Resulta paradójico observar cómo el tributo, pese a ser el concepto basilar sobre el que se construye el Derecho Tributario no ha sido definido en la Ley. Es verdad que definir el tributo no es tarea fácil, sobre todo si lo que se pretende es abarcar todas sus características sustantivas, de las cuales se podrían destacar, entre otras: 1) La naturaleza pública del ente receptor; 2) Su articulación a través del mecanismo de la obligación jurídica, cuyo objeto es una prestación pecuniaria; 3) Que grava capacidades económicas; 4) Que tiene carácter coactivo; 5) Que está destinado a financiar el gasto público; y, 6) Que se exige con arreglo a principios y a criterios jurídicos.

Además, puede afirmarse que el tributo es una categoría de prestaciones patrimoniales a las que se refiere el artículo 31.3 de la Carta Magna. Ponemos de manifiesto en este sentido

ESTUDIOS

un concepto distinto del tributo, el de prestación patrimonial pública, comprensivo de aquél y al que habrá que darle una construcción jurídica aún no suficientemente pergeñada en nuestro ordenamiento y en nuestra doctrina.

Pues bien, de las diversas categorías tributarias sólo me voy a detener en el tema de las tasas y de los precios públicos. Debo indicar al respecto que la delimitación conceptual entre aquéllas y éstos es, a mi juicio, un problema delicado, como frágil es la figura del precio público cuya justificación se debe más a un artificio legal que a auténticas razones jurídicas que sostengan su construcción dogmática.

Ciertamente que tanto las tasas como los precios públicos son ingresos de Derecho público; asimismo, en uno y otro caso las prerrogativas de los poderes públicos son detenidas por el sujeto acreedor en mayor garantía de su derecho de crédito; y, además, ambas figuras podemos incluirlas dentro de la más genérica de las prestaciones patrimoniales públicas. Pero, ¿cuáles son sus diferencias?. Desde mi punto de vista no existen diferencias sustantivas. Desde la óptica del legislador sí las hay. Por ejemplo: a) La tasa se regirá por la ley y el precio público por el contrato; b) La tasa no es una contraprestación, propia de los negocios jurídicos contractuales ya que es una obligación legal, en cambio los precios públicos sí tienen el calificativo de contraprestación; c) La tasa debe adecuarse, en mayor o menor medida, al principio de capacidad económica mientras que en el precio público es dominante el principio de beneficio para el obligado al pago.

Dicho esto, me parece que de la definición legal de las tasas y de su relación con los precios públicos se infieren dos problemas o cuestiones de cierta importancia:

A.— Que la utilización del dominio público origina en la actualidad el pago de un precio público y no una tasa, y ello por decisión legal. Pero yo me pregunto, ¿hasta qué punto una norma puede alterar el régimen jurídico de una prestación patrimonial que hasta hace poco tiempo se calificaba como tasa?. ¿Hasta qué punto se puede sustraer del ámbito tributario, en sentido estricto, un presupuesto de hecho calificado como tasa, con lo que ello supone de garantía para el ciudadano frente a los poderes públicos, que deben respetar en su establecimiento las rigurosas exigencias derivadas de la legalidad tributaria?.

Una de dos: o la utilización del dominio público, que antes originaba una tasa y ahora un precio público, era una calificación incorrecta y ahora se la califica correctamente, o a la inversa. Lo que no cabe, a mi modo de ver, es que la identidad de un supuesto fáctico sea susceptible de ser calificado de diversa forma, con las importantísimas consecuencias que derivan de ello. No es, pues, indiferente hablar de tasa o de precio público, porque las garantías constitucionales para el ciudadano y, además, el rigor jurídico pueden quedar en entredicho, y,

B.— Los criterios concurrentes para que el servicio o actividad de un ente público se financien con tasas, es decir, su carácter obligatorio y la no susceptibilidad de ser prestado por el sector privado, son criterios formales y no sustanciales, es decir, externos y, por consiguiente, perfectamente modificables por el legislador, que en un momento determinado puede permutar la obligatoriedad por la voluntariedad, lo cual en lugar de originar una tasa daría lugar a un precio público, cuando la actividad o el servicio es sustancialmente el mismo.

Estas son, en definitiva, las consideraciones que quería hacer sobre esta cuestión, a las que debo añadir las siguientes reflexiones de cara a una futura Ley:

a.- A mi parecer debería concretarse el significado y contenido de la figura de las prestaciones patrimoniales públicas.

b.- Sería conveniente definir el tributo, como género comprensivo de las diversas categorías tributarias.

c.- Convendría que se replanteara y se clarificara la interconexión entre las tasas y los precios públicos, y,

d.- Debería aprovecharse, si no para suprimir, sí al menos para acotar el fenómeno de la parafiscalidad.

4.º. En cuarto lugar voy a abordar el tema de los sujetos de la obligación tributaria.

Nos encontramos en esta materia ante una normativa que, obedeciendo a unas pautas doctrinales imperantes en la época de su publicación (1963), configura la teoría de los sujetos de la obligación tributaria de una manera que hoy en día podríamos calificar de un tanto desfasada. Ciertamente que normas más recientes como el Reglamento General de la Inspección de los Tributos de 1986, o el Reglamento General de Recaudación de 1990, parecen iniciar un cambio de rumbo siquiera sea en la terminología empleada, pero todavía están por perfilar, al menos en nuestro ordenamiento positivo, unos esquemas claros que den respuesta al estado actual de la evolución doctrinal en este campo. En este sentido, tal vez sea más apropiado hablar de posiciones subjetivas en el fenómeno tributario.

Pues bien, aquí y ahora sólo voy a realizar unas reflexiones sobre las posiciones subjetivas en el lado pasivo, y posteriormente aludiré a la figura del retenedor tributario.

Con relación a la primera cuestión, es decir, la teoría de la subjetividad tributaria en el lado pasivo, me parece oportuno realizar al efecto algunas consideraciones. Según mi criterio pueden distinguirse y diferenciarse tres conceptos: 1º. Los sujetos pasivos de los tributos; 2º. Los deudores tributarios y 3º. Los sujetos pasivos de la obligación tributaria. Veamos en qué sentido:

1.º. Los sujetos pasivos de los tributos abarcaría a cualquier persona, física o jurídica, pública o privada, que asume una posición deudora en el seno de una obligación o de un deber impuesto por una norma tributaria. Desde este punto de vista, afectaría no sólo a quien realiza el hecho imponible, sino también, por ejemplo, a quien responde junto al contribuyente del cumplimiento de una obligación tributaria o, por ejemplo, a quien retiene una suma de dinero para entregarla a cuenta de posibles obligaciones que afecten a un tercero. En esta línea discursiva bien puede afirmarse que la expresión sujetos pasivos de los tributos equivale a la de obligados tributarios. Es decir, los obligados son aquellas personas sometidas a obligaciones y a deberes de índole formal, así como, en general, las que se encuentran sujetas a deberes de información tributaria respecto de terceros.

2.º. El deudor tributario es sinónimo de aquella persona que asume una deuda tributaria de naturaleza pecuniaria. Ciertamente que los deudores son obligados tributarios pero no todo obligado es deudor, y,

3.º. Los sujetos pasivos de la obligación tributaria, a los que se refiere el artículo 30 de la Ley, de manera que a tenor de este precepto sólo se puede ser sujeto pasivo bien como contribuyente, bien como sustituto, añadiendo la Ley una sección específica -la 2ª- dentro del

ESTUDIOS

capítulo dedicado al sujeto pasivo para aludir a otra figura subjetiva que se conoce como el responsable.

En cuanto al segundo tema a tratar en el ámbito de la subjetividad tributaria se refiere al retenedor tributario, del cual sólo voy a comentar dos ideas:

1.^a. Que el retenedor no es un sujeto pasivo, y no es sujeto pasivo, en la terminología empleada por la Ley, porque no estamos en presencia de un contribuyente ni tan siquiera, pese a la opinión de alguna doctrina, de un sustituto. En este orden de ideas no vemos cómo el retenedor puede ser configurado como sujeto pasivo de la obligación tributaria. Estimo que el retenedor no está, cuando retiene e ingresa una cantidad de dinero, dando cumplimiento a una obligación del contribuyente sino más bien satisfaciendo otra obligación distinta: la obligación de retener y correlativamente la de ingresar su importe que lleva aparejada, asimismo, el deber de presentar la correspondiente declaración. Obligación y deber que afectan únicamente al retenedor, no sustituyendo a nadie sino dando cumplimiento a las exigencias que le impone la normativa tributaria, y,

2.^a. Que el retenedor es un sujeto deudor. En efecto, la Ley hace recaer sobre el retenedor una deuda, constituyéndolo en deudor principal de su obligación. Es una deuda propia, no satisfecha en nombre ajeno ni en representación de otro sujeto, sino en nombre propio. Lo que ocurre es que esta deuda está fundamentada en una capacidad económica que es manifestada por otra persona (el contribuyente) y que el legislador, en atención a motivos diversos, ha estimado como legitimadora de la obligación que hace recaer sobre el pagador de los rendimientos.

Con otras palabras, cuando se abona un salario retribuyendo el trabajo de una persona y la empresa le retiene un porcentaje determinado según la ley, me parece que: 1º la empresa está cumpliendo con la obligación que le ha impuesto la norma tributaria; 2º la empresa satisface, por tanto, una deuda propia; 3º hay una manifestación de capacidad económica de la persona que recibe el salario, 4º esta manifestación legitima la obligación que se le impone al retenedor; y, 5º la retención está anticipando el pago de unas obligaciones que todavía no han surgido.

Pues bien, he querido efectuar estas reflexiones sobre el retenedor tributario por considerar que debiera ser objeto, a mi juicio, de una regulación detallada en la nueva Ley, dada la creciente importancia que ha adquirido esta figura subjetiva en el marco de las relaciones tributarias.

5.º. Finalmente, no quisiera dejar de mencionar algunas ideas generales sobre los procedimientos tributarios.

A tal efecto voy a exponer las siguientes consideraciones:

A.— Que la expresión “gestión tributaria” comprende no sólo las actividades liquidatorias y recaudatorias, sino también las actividades inspectoras. Todas ellas son actividades de gestión tributaria, es decir, de aplicación de los procedimientos adecuados para conseguir un fin: la obtención de ingresos públicos.

B.— Que el procedimiento de liquidación es en el momento presente radicalmente distinto al procedimiento clásico, que es el que inspira la actual Ley. A1 respecto debo decir que han sido dos las líneas fundamentales a través de las cuales se ha producido la evolución:

a.— Mediante la generalización de las declaraciones-liquidaciones, en las que el contribuyente declara y, al mismo tiempo, cuantifica su deuda, dejando vacía de contenido la tradicional liquidación provisional, toda vez que esta labor cuantificadora es efectuada por el propio sujeto pasivo, y,

b.— Debido a la asunción por los órganos de Inspección de tareas liquidatorias. Ya no se desempeñan funciones comprobadoras y liquidadoras por órganos diferentes en fases del procedimiento también diversas. Ahora la comprobación y, en su caso, la investigación, corresponde al mismo órgano que cuantifica el débito tributario, o sea, la Inspección.

C.— Por último, que la tendencia progresiva hacia una privatización de la gestión tributaria y, en definitiva, hacia la figura de un contribuyente portador de un gran número de deberes y de obligaciones requiere, inexcusablemente, que se dote a éstos de un conjunto de mecanismos técnico-jurídicos que le permitan hacer frente a una labor para la que no han sido preparados de manera especial. En este sentido, resulta conveniente, por ejemplo, desarrollar y potenciar las labores de asistencia e información y, desde luego, desde una óptica más global, la formulación de un estatuto del contribuyente.

Debo añadir, para finalizar, que además de las cuestiones que he planteado en estos comentarios existen otras muchas que deberían ser objeto de modificación en la nueva Ley. Piénsese, por ejemplo, en la definición de las infracciones simples, en algunos de los criterios de graduación de las sanciones tributarias (como, por ejemplo, el referido a la buena o mala fe del sujeto infractor), en el tema de la representación de los sujetos no residentes, en la definición de la base imponible, en la interpretación de las normas tributarias y el fraude a la ley, etc., etc., etc., .

Sin embargo, no quisiera que de estos comentarios pudiera extraerse la idea de que mi juicio global sobre la actual Ley es negativo. Antes el contrario, me parece que aunque la Ley codificadora haya adolecido ya desde sus comienzos de ciertos errores técnicos, errores, por otra parte, que se han ido acentuando con el transcurrir del tiempo, ha desempeñado un papel estelar en la construcción de nuestro Derecho Tributario y, en particular, ha posibilitado la configuración de un cuerpo doctrinal lo suficientemente sólido como para permitir que el sector jurídico denominado como "Derecho Financiero" ocupe hoy en día un lugar tan destacado en los estudios jurídicos.

Solamente espero y deseo que el esfuerzo de quienes estamos empeñados en la tarea diaria de profundizar en el conocimiento de esta materia sirva, en alguna medida, para alumbrar el nacimiento de una nueva Ley General Tributaria, una Ley que sea fiel reflejo de la justicia, como valor superior de nuestro ordenamiento jurídico.