
ESTUDIOS

HACIA UNA NUEVA LEY GENERAL TRIBUTARIA

José Javier PARRA ARAMENDIA
Abogado

Recientemente el Ministerio de Hacienda ha manifestado su interés por la adaptación de la Ley General Tributaria al nuevo Ordenamiento Jurídico.

A la vista del Proyecto de Ley que se maneja observamos que se trata de una modificación parcial y no excesivamente profunda del mismo.

Hubiéramos preferido que en esta ocasión, huyendo de planteamientos de urgencia se tratara de confeccionar un texto totalmente nuevo, pues no sólo ha pasado bastante tiempo desde que, en las postrimerías del año 1.963, se promulgó el actual texto legal, sino que han variado substancialmente los condicionantes sociológicos, económicos y jurídicos, con especial relevancia de estos últimos por obra y gracia de la promulgación de la Constitución de 1.978, que ha supuesto bastante más que el simple comienzo de una nueva etapa donde deben interpretarse todas las normas con arreglo a los principios y derechos que reconoce y ampara.

1. INFLUENCIA DE LA CONSTITUCION

Su aparición en el ordenamiento jurídico español no puede juzgarse sin tener en cuenta nuestra adhesión a la C.E.E. y a los principios jurídicos rectores de la misma, así como la renovada búsqueda de las raíces más profundas del propio concepto del derecho que se está operando en todos los países como consecuencia del fracaso y hundimiento de las tesis defendidas por el positivismo jurídico.

Este esfuerzo ha puesto de manifiesto la confusión creada durante estos dos últimos siglos, sobre todo en los ordenamientos de la familia Romano-Germánica, donde se ha tratado de identificar Derecho y Ley, pues no en vano se están recuperando la eficacia de otras fuentes del Derecho aparentemente eclipsadas por el predominio de la Ley.

El error se manifiesta sobre todo en los ordenamientos donde prevalece la norma escrita. Lo originó la Escuela de Derecho Natural Racionalista al exigir al soberano sancionar con su

ESTUDIOS

autoridad las normas justas elaboradas a partir de los postulados de la naturaleza y la razón, desarrollándose posteriormente gracias a la técnica de la codificación. Será el Positivismo jurídico quien obtenga las últimas consecuencias de tal confusión.

Sin embargo la tradición de los ordenamientos romano-germánicos se opone frontalmente a semejante identificación. Si el Derecho Romano ha sido siempre un Derecho de Juristas, la Doctrina ha sido la fuente del derecho más importante entre los siglos XIII y XIX, imponiéndose la Ley en este último gracias a la conjunción de codificación, positivismo y democracia.

Serán precisamente las ideas democráticas, en perfecta simbiosis con la construcción del Estado de Derecho, las que nos exigen profundizar en la verdadera importancia de las restantes fuentes del derecho, a saber, Costumbre, Doctrina, Jurisprudencia y Principios Generales del Derecho. Si de algo debemos avergonzarnos actualmente en España es de su nula o escasísima aplicación, indicación de lo poco que se ha avanzado en la consolidación de un verdadero Estado de Derecho.

Hemos de felicitarnos, pues, ante la decisión de acometer una reforma realmente necesaria y acuciante, dados los graves problemas de fondo que la actual situación tributaria nos tiene planteados, que un estudioso de estos temas no dudó en calificar como situación de decadencia del Derecho Tributario en nuestro país.

Es un deseo ampliamente compartido lograr que los estudios encaminados a redactar norma de tal trascendencia sean verdaderamente profundos, buscando su apoyo en la realidad de nuestros días y no en quiméricas interpretaciones de la misma, rigurosos en el método y discutir jurídicos, incorporando doctrinas y tendencias consolidadas en nuestro país y en la C.E.E., atendiendo a la más reciente jurisprudencia nacional y extranjera y no desoyendo la voz de la calle.

La naturaleza de norma tan fundamental dentro del ordenamiento exige, sin duda de ninguna clase, la categoría de Ley Orgánica. Por idénticos motivos, y por el rigor jurídico que debe presidir su proceso de redacción, es más que deseable un gran tacto y serenidad a la hora de presentar proyectos, efectuar propuestas, aceptar y rechazar cambios, redacciones alternativas o enmiendas. Desde luego no encajaría bien con la serenidad y rigor necesarios ni un proyecto que no aborde todos los problemas actualmente planteados ni la presentación de un sin número de enmiendas sin otro propósito que el de hacerse notar, ni el empleo abusivo de las mayorías absolutas o relativas cuando se haga con el exclusivo ánimo de rechazar propuestas acertadas, por el mero hecho de no encajar con ideales o deseos extraños al mundo de lo jurídico o por ser presentadas por otros grupos parlamentarios.

Causa verdadera preocupación y temor pensar que la redacción y desarrollo de tan fundamental norma se encuentra única y exclusivamente en manos de los autores del desbarajuste actual, aunque más alarmante es aun la tendencia manifiesta de alcanzar objetivos extrajurídicos que relegan al contribuyente a un estatus de mero siervo del fisco.

Si alguien considera exagerada esta conclusión resulta conveniente recordar cuanto puso de relieve el Defensor del Pueblo en su informe de 1.986.

En el apartado destinado a conclusiones, punto 6.1.1, podemos leer cuanto sigue:

«La primera conclusión a la que puede llegarse tras el estudio de los distintos tipos de quejas que han sido formulados al Defensor del Pueblo y, en su caso, formalizadas por éste ante la

Administración, es la actitud excesivamente generalizada de los Organismos de la Administración Económica, consistente en ordenar sus relaciones con los administrados partiendo de su consideración como "súbditos" o "sujetos" y no como ciudadanos a quienes compete cumplir con obligaciones legales pero que, asimismo, tienen derechos que han de ser respetados.

La Administración Económica suele fundamentar su actuación en el principio de que en la duda corresponde siempre al ciudadano la carga de la prueba, el impulso del expediente recuperatorio o de devolución de cantidades ingresadas en exceso en el Tesoro.

Añádase a ello la resistencia sistemática a rectificar criterios y en la medida de lo posible a aplicar criterios interpretativos siempre favorables a los intereses específicos de la propia Administración.

Pudiera decirse que es el sector de la Administración Pública donde aún tienen mayor influencia las relaciones de «imperium» y donde el concepto de servicio, en las relaciones administración-administrado, es aún una meta lejana.»

Lamentablemente, los informes de los siguientes años no han podido exponer una mejora de la situación descrita, es más, los sucesivos cambios operados en esta materia han determinado una situación de acoso fiscal más fuerte que nunca, conduciéndonos a cotas verdaderamente alarmantes.

Lo verdaderamente grave es la facilidad con que se ejecutan estas actuaciones: Mediante la indiscriminada deslegalización de muchas materias; con la creación de verdaderas barreras de formalismos destinadas a dificultar, cuando no a impedir totalmente, el ejercicio de sus derechos por parte de los contribuyentes; forzando a los funcionarios a la aplicación de las normas legales o reglamentarias en el sentido que fijen las interpretaciones oficiales; sancionando con graves multas a los contribuyentes que osen interpretarlas de otra manera, aunque tengan razón o quepa la duda razonable.

Lógicamente tan graves atentados a los derechos fundamentales de los ciudadanos se realizan so pretexto de mejorar la labor de gestión y recaudación de los impuestos y evitar el fraude fiscal.

11. PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO Y CONSTITUCION.

Estos objetivos, lógicos y plausibles, no pueden sin embargo ni prevalecer sobre los Principios Generales del Derecho, recogidos mayoritariamente en los Textos Constitucionales en forma de principios o libertades fundamentales, ni significar menoscabo de las garantías del ciudadano-contribuyente, ya bastante mermadas hoy en día mediante el uso y abuso de normas reglamentarias y prácticas administrativas poco escrupulosas o simplemente desafortunadas.

Por ello debemos alegrarnos de los recientes esfuerzos doctrinales y jurisprudenciales por recuperar el verdadero valor que poseen los Principios Generales del Derecho, en orden a la formación, aplicación e interpretación del mismo, así como su específica misión de legitimar las normas y sus actos de aplicación cuando sean conformes con ellos.

Lo importante de estos principios es ser creación de la doctrina, que los ha ido extrayendo de los textos legales, de las costumbres, de los usos jurídicos y de los procedimientos, así

ESTUDIOS

como de la especulación filosófica sobre los ideales de justicia, moral y ética. Mientras tanto la jurisprudencia los va confirmando y aplicando al caso concreto. De esta forma constatamos cómo el derecho continúa siendo, en gran medida, creación de los juristas, con independencia de las tendencias legislativas -acertadas o nó- que puedan manifestarse en un momento y lugar determinados.

Su proyección es ya tan profunda en la sociedad internacional como para haber sido recogidos en declaraciones y jurisprudencia emanadas de organismos de esta indole. Podemos así constatar que en la declaración conjunta efectuada en fecha 5 de Abril de 1.977 por la Asamblea, Consejo y Comisión de la C.E.E. se afirma que el Derecho Comunitario comprende las reglas de los Tratados, todo el Derecho Derivado, los Principios Generales del Derecho y los Principios y Derechos Fundamentales en los que se basa el derecho constitucional de los Estados miembros, obligándose estos últimos a respetar y aplicar el Derecho Comunitario en su conjunto, así como la Declaración de los Derechos del Hombre. Mucho más recientemente, en la Carta para una nueva Europa, de 21 de Noviembre de 1.990, se afirma concluyentemente que tales derechos pertenecen a todas las personas por el hecho de su nacimiento, son inalienables y están garantizados por la ley, siendo obligación de los gobiernos protegerlos y promoverlos.

El Tribunal de Justicia de la C.E.E. ha basado en ellos diversas sentencias, encontrando, en cada ocasión, el camino de ampliar su campo de acción.

En las actuales circunstancias es realmente necesario y exigible que las actividades legislativa, administrativa y judicial se encuentren presididas por una decidida actitud de aplicación de los referidos principios, pues de su ignorancia o inaplicación sólo puede derivarse un exceso de litigios de todo orden que no aportan beneficio alguno a un Estado de Derecho, y menos aún cuando la existencia del mismo se encuentra en claro entredicho.

No podemos, ni debemos, desaprovechar tan magna oportunidad para comenzar este edificio sin colocar unos sólidos cimientos, y racionalizar, de este modo, nuestro maltrecho sistema tributario, tan lleno de remiendos, parches y urgencias históricas que configuran la actual, y a veces inextricable, selva fiscal.

III. EXIGENCIAS DE UNA CORRECTA REFORMA.

Siendo la actual Ley General Tributaria un buen texto normativo, con una cohesión digna de encomio y una redacción clara, resulta, a todas luces, un modelo a seguir. El reto es ponerla al día y mejorarla.

No cabe la menor duda de que ha llegado el momento de que esta norma incorpore y desarrolle Principios Generales del Derecho y Constitucionales, dada la importancia de la materia tributaria en una sociedad moderna, donde el marco de lo financiero y económico es decisivo, al repercutir sobre todos los ciudadanos, destacando la nota puramente jurídica de que la misma debe recoger, junto a la obligación genérica de contribuir, el derecho de hacerlo dentro de un marco previamente determinado que configura el denominado estatuto del contribuyente, dentro del cual deben figurar, forzósamente, no sólo las garantías constitucionales y jurídicas, sino los medios de hacerlas efectivas.

Es necesario un replanteamiento a fondo de muchas cuestiones, y aunque este no es el lugar para efectuar una relación exhaustiva de cuanto debe revisarse, mejorarse, aclararse o suprimirse, no podemos dejar de mencionar tres temas que por su gravedad e influencia son fundamentales:

1º. Es imprescindible acabar con la separación que por vía normativa se viene introduciendo entre las normas tributarias y el resto del ordenamiento, como si éstas formasen un particular y separado ordenamiento jurídico dentro del general, con interpretaciones propias de conceptos e instituciones acuñados por el Derecho Civil, Mercantil, Penal, etc.

Diferencias de tratamiento justificables en algunas, pero escasas, ocasiones, que en general ocultan un mal disimulado afán recaudatorio a ultranza, impuesto desde los propios partidos políticos a través de la Administración, y, a veces, sin el mínimo control parlamentario.

2º. El actual sistema de recursos continúa siendo una asignatura pendiente en Derecho Tributario, donde la regla «solve et repetae», en sus posibles variantes, constituye en la práctica la casi total indefensión del contribuyente, lo que unido a las dilaciones interminables en resolver cualquier reclamación, por banal que fuere, provoca un efecto corrosivo sobre los ideales de justicia.

3º. Debe incluirse una sección o capítulo nuevo destinado a tratar la Anticipación de Ingresos (Pagos a Cuenta), pues se trata de un tema "potencialmente peligroso, ya que su inadecuado tratamiento puede hacer añicos todo el sistema de principios constitucionales de la imposición.

El tema tiene entidad suficiente como para ser tratado en la Ley General Tributaria, donde debe incorporarse el diseño básico y fundamental del sistema, pues en caso contrario estamos autorizando a la Administración para, sin control alguno, ni siquiera parlamentario, percibir las cantidades que quiera, cuando quiera y como quiera, aunque posteriormente no estén amparadas por la liquidación definitiva del impuesto, situación que no puede definirse más que como confiscatoria.

Para este trabajo resulta imprescindible la visión de los profesionales del derecho más directamente vinculados al ordenamiento tributario, bien por su práctica diaria, bien por ejercer la docencia en esta disciplina. Cumpliría de este modo la abogacía con varios de sus fines esenciales, como es servir de un modo directo y eficaz a la comunidad y velar por el estricto cumplimiento del derecho, procurando, sobre todo, que el ordenamiento positivo se aproxime lo más posible a los ideales de justicia y equidad que lo debieran presidir.

Y si nunca ha sido prudente el secretismo en la confección y redacción de normas fundamentales para la convivencia ciudadana, resulta poco acertado prescindir de la opinión de quienes se encuentran llamados a acatar y cumplir las mismas.

Era consciente de ello el propio ex Ministro de Economía y Hacienda Sr. Solchaga, quien, en la presentación del clásico trabajo de Berliri «El Impuesto Justo», puso de relieve dos párrafos concretos de la citada obra. En el primero se destaca la necesidad de no olvidar la influencia de la adhesión moral del contribuyente, mientras que el segundo pone de relieve el error que supone creer que las sanciones pueden sustituir a la fuerza que imprime a la Ley el convencimiento de su justicia por parte de quien debe cumplirla.

ESTUDIOS

Aceptando la colaboración efectiva de amplios grupos sociales en la redacción de aquellas normas que les afectan directamente se evitará que los impuestos se conviertan en un simple acto de fuerza o prepotencia del grupo político gobernante, que se esforzara en encontrar una justificación racional a su actuación, aunque derive solamente de la voluntad de hacer pagar a los grupos dominados los medios del propio sustento, tal y como advertía el profesor Einaudi en el prólogo de la citada obra de Berliri.

Resulta exigible a todas las partes interesadas la realización del esfuerzo necesario a fin de evitar que sea esa, precisamente, la finalidad práctica de los impuestos, dadas las imprevisibles consecuencias que podría acarrear el hecho de que los ciudadanos tomaran conciencia de ello, puesto que tal situación privaría de legitimidad a todo el sistema impositivo.

El posible problema de legalidad, incluso de legalidad constitucional, se ve ampliamente desbordado por otro mucho más profundo de legitimidad de la propia norma, entendida como justificación esencial de su contenido. Conviene recordar con el profesor De Castro que ésta se basa en ideales, normas morales y exigencias sociales del Bien Común, término no identificable ni con la suma de los bienes particulares de individuos o grupos ni con la denominada voluntad general, que suele ser la de algún grupo concreto. Dicho término se identifica mejor con el ideal genérico de cubrir las necesidades materiales y espirituales básicas de los individuos y grupos sociales, a condición de ser, de algún modo, compartido por una mayoría muy cualificada de individuos, que debe ser concebida como algo muy distinto a la simple mitad más uno.

Olvidar esta premisa podría llegar a ser un acto de fuerza mediante el cual se legislase, no ya de espaldas al pueblo, sino contra los intereses del propio pueblo.