

LEY GENERAL TRIBUTARIA

Desde que el tributo dejó de ser un poder *de facto* para integrar una verdadera relación jurídica, se sintió la necesidad de sistematizar los principios y las disposiciones relativas a su aplicación en nuestro ordenamiento jurídico.

La preocupación por el acoplamiento orgánico de las normas que disciplinan el fenómeno tributario se concretó en varias medidas:

El decreto de 11 de julio de 1873, por el que se crea una Junta general encargada de dar unidad a la legislación de la Hacienda pública,

la cual redactó un proyecto de Código general.

El feal decreto de 15 de agosto de 1895, por el que se crea una Comisión codificadora de la legislación de la Hacienda pública.

El real decreto de 4 de octubre de 1903 por el que se crea una Junta encargada de preparar un proyecto de Código general de Hacienda donde se reunieran «los preceptos fundamentales que informan las leyes tributarias y de contabilidad, los actos de gestión y el procedimiento».

La real orden de 4 de octubre de

1922, que crea un centro técnico en el Ministerio de Hacienda, con el doble objeto de «recopilar las disposiciones que en materia de hacienda se vayan dictando en las naciones principales de Europa y América..., y contrastarlas con las similares que en España se adopten y consecuencias que de ellas se deriven en nuestra economía nacional».

El decreto de 30 de diciembre de 1930, que atribuye a la Secretaría Técnica del Consejo de Dirección del Ministerio de Hacienda «la compilación de todas las disposiciones emanadas del Ministerio de Hacienda para su publicación con las debidas anotaciones e índices de referencia y enlace».

La ley de 16 de diciembre de 1940, que autorizó al Ministerio de Hacienda para publicar «textos refundidos de las disposiciones reguladoras de las contribuciones de impuestos aceptados por la presente ley, a fin de recoger sistemáticamente las reformas introducidas».

La orden del Ministerio de Hacienda de 25 de febrero de 1943, que crea un Servicio de Estudios y le encomienda, entre otras tareas, «la de preparar, en colaboración con los centros directivos interesados, una codificación de las leyes y reglamentos tributarios».

Y, por último, la orden ministerial de Hacienda de 3 de julio de 1961, que insiste en la conveniencia de que nuestro ordenamiento jurídico cuente «con un conjunto de normas en el que se contengan los principios básicos de aplicación a los distintos tributos, la cual constituye una Comisión en el Instituto de Estudios Fiscales, a la que se confía la redacción del anteproyecto de Ley General Tributaria».

Elaborado el proyecto por la referida Comisión, se hace posible dictar una serie de reglas comunes a todos los tributos, conjunto normativo de carácter público, cuya especialidad nace de la propia naturaleza de los hechos que regula y de la peculiaridad administrativa de los procedimientos que le son aplicables. La ordenación general que ofrece la Ley de Procedimiento Administrativo ha hecho más realizable aún la tarea.

Consiste en la Ley General Tributaria en la formulación de una serie de principios básicos que, contenidos en reglas jurídicas comunes a todos los tributos, determinan los procedimientos para su establecimiento y exacción.

1. Propósitos de la Ley General Tributaria

La configuración de las instituciones tributarias no llegaría a alcanzar todas sus posibilidades si la Ley no afrontase con decisión los problemas derivados de su aplicación. El establecimiento de unos procedimientos simplificados y eficaces en la aplicación de los tributos, dotados de las adecuadas garantías jurídicas supone para el buen orden en el régimen tributario una configuración doctrinalmente depurada del sistema impositivo.

La Ley General Tributaria aspira a informar, con criterios de unidad, las instituciones y procesos que integran la estructura del sistema tributario, en cuanto éste no requiera una ordenación específica excepcional. Se propone igualmente incorporar a nuestro ordenamiento un esquema de sistematización de las normas regu-

ladoras de los tributos que oriente la legislación y facilite en su día la codificación.

2. Los principios generales del orden tributario

Están contenidos en el título preliminar. Los principios de carácter dogmático, como los orgánicos, son de aplicación directa y ordenan con carácter básico el ejercicio de la actividad tributaria, así como la estructura y funcionamiento de la respectiva organización administrativa.

Tanto el sistema tributario del Estado como los de las Corporaciones locales y los de las provincias con regímenes fiscales especiales no resultan alterados en sus fundamentos, ya que la Ley no afecta a su estructura ni a sus respectivas facultades.

En los artículos tercero y cuarto se desarrollan los mandatos contenidos en el artículo noveno del Fuero de los Españoles y en el principio noveno de los del Movimiento Nacional. Al tiempo, se reconoce la función instrumental que, sin preterir los dictados de equidad y generalidad, puede cumplir el tributo al servicio de la política económica y social del del país.

3. Régimen jurídico de las normas tributarias

En el título primero se contienen los preceptos relativos a la jerarquía y aplicación de las normas tributarias.

En orden a la jerarquía y a las fuentes de Derecho tributario, se concretan las disposiciones del título tercero de la Ley de Régimen Ju-

ridico de la Administración del Estado en cuanto se proyectan sobre las relaciones nacidas de la exacción de los tributos.

Destácase la regulación del ejercicio de las autorizaciones legislativas en materia tributaria por la especial reserva de competencia a favor de las Cortes, que determinan los artículos octavo del Fuero de los Españoles y el décimo de la ley de su creación.

El principio de reserva de ley contenido en el título preliminar será de inexcusable observancia por la Administración, y que se desarrolla en el artículo décimo.

El principio de certeza queda ampliamente recogido en varios pasajes de la Ley. El artículo 18 constituye un desarrollo innovador del citado principio en nuestro Derecho. En lo sucesivo, el Ministerio de Hacienda habrá de promover o acordar en cada caso las modificaciones legales que superen las disparidades interpretativas que puedan darse en el ordenamiento tributario o en su aplicación por los Tribunales y por la Administración.

En la sección titulada «interpretación de las normas» se sientan las premisas para calificar el hecho imponible que define el artículo 29. El texto legal establece una norma básica de interpretación, que consiste en la posibilidad de empleo de todos los criterios admitidos en Derecho, con exclusión de la analogía e incorporando normas precisas para evitar el fraude de ley. En atención a que el hecho imponible puede consistir en un fenómeno de naturaleza jurídica o económica, su calificación habrá de producirse mediante la aplicación de criterios que consideren adecuadamente esa doble hipótesis.

4. Los tributos: sus clases

En el primer capítulo del título segundo regula la Ley las clases de los tributos. La clasificación cumple, sobre todo, fines terminológicos al pronunciarse por la voz «tributos» como comprensiva de todos los que pueden establecerse en uso de las facultades reconocidas en el artículo segundo.

Salvo escasas excepciones, las normas contenidas en la Ley son formuladas como aplicables a las tasas a las contribuciones especiales y a los impuestos.

5. El hecho imponible

La Ley llama hecho imponible al elemento material de lo que la doctrina científica denomina situación de hecho o presupuesto de tributo.

6. El sujeto pasivo tributario

El objeto del tributo se encuentra naturalmente vinculado a una persona. Esta persona, por tanto, no está determinada por la norma, sino por la simple relación que el supuesto de hecho establece sin alteración de ninguna clase. Se trata del contribuyente, ya que éste es llamado a concertar el tributo por ser titular de la respectiva capacidad económica.

Ahora bien, la norma puede o no aceptar que el titulado contribuyente sea sujeto de la relación jurídica que se establezca al producirse aquél.

La Ley ha salvado la duplicación de elementos personales que puede darse en determinadas relaciones tri-

butarias, dando absoluta primacía a quien desde el ángulo jurídico resulta inmediatamente vinculado u obligado ante la Hacienda pública. Para la Ley, esta persona, y sólo ella, es el sujeto pasivo, sea o no concurrentemente contribuyente.

Ante la necesidad de distinguir los dos supuestos extremos (sujeto pasivo—no contribuyente y contribuyente—no sujeto pasivo) tenía la Ley que pronunciarse por la terminología de significación más correcta, y llama contribuyente a quien, según la norma jurídica, debe soportar el tributo por ser titular de la respectiva capacidad tributaria, y sujeto pasivo a quien, según la norma jurídica, debe cumplir las obligaciones legales dimanantes de las exacciones de los tributos.

En los preceptos relativos al sujeto tributario se unifican las regulaciones hoy dispersas en varios textos legales, al mismo tiempo que se restringen en importante medida los supuestos de responsabilidad solidaria y aun subsidiaria actualmente vigentes.

Para la derivación del procedimiento recaudatorio desde el sujeto pasivo en primer lugar llamado, a quienes adquieren esta condición por vía de responsabilidad de segundo grado o subsidiaria exige la Ley la formación de sumario expediente administrativo, con audiencia del presunto responsable y la reducción del débito al importe inicialmente liquidado.

Por último, la Ley aborda las cuestiones referentes a la capacidad de los sujetos pasivos, adaptando las normas de la vigente Ley de Procedimiento Administrativo a las exigencias de los procesos de gestión tributaria.

7. Base y deuda tributaria

Los capítulos cuarto y quinto del título segundo contienen la regulación de la base y deuda tributaria presidida por dos distintas perspectivas:

a) En determinadas materias sólo se sistematizan los regímenes aplicables en cada tributo, con arreglo a la opción de la respectiva ley específica.

b) En otras cuestiones se unifican las normas hoy vigentes y se crea el correspondiente cuadro legal de aplicación diversa.

En atención a la extendida aplicación que tienen las estimaciones por jurados tributarios, regula la Ley su competencia y régimen, con objeto de que, sin dejar de ser un instrumento de eficacia en los supuestos de falta de colaboración o mala fe de los sujetos pasivos, tengan estos últimos las garantías procesales que en todo caso les son debidas en un Estado de Derecho.

Es objeto de regulación la comprobación por la Administración de los valores de la renta, productos, bienes y demás elementos que han de integrar la base del respectivo tributo.

En los preceptos relativos al tipo de gravamen de la deuda tributaria se contiene fundamentalmente nociones de los distintos recargos, coeficientes, alícuotas o porcentajes que pueden intervenir en esta fase de la exacción de los tributos.

Ha de destacarse que en el artículo 57 se recoge la doctrina jurisprudencial sobre deducción o compensación de cuotas tributarias en las devengadas por otra de exacción posterior, con objeto de que las exenciones o bonificaciones reconocidas en los

de aplicación previa conserven su efectividad.

Constituyen medidas que facilitan o reducen las obligaciones a cargo de los sujetos pasivos respecto de la actual situación legal, las siguientes:

a) La generalización a todos los tributos del régimen de fraccionamiento o aplazamiento del pago de las deudas tributarias.

b) La admisión de la consignación del importe de las deudas tributarias con los correspondientes efectos liberatorios o suspensivos.

c) La implantación de la compensación como medio extintivo de las deudas tributarias en los supuestos que se mencionan.

d) La unificación de los vigentes plazos de prescripción de las acciones administrativas para liquidar y recaudar las deudas tributarias con arreglo al más reducido de los que actualmente rigen: cinco años.

8. Las infracciones tributarias

En el último capítulo del título segundo se establecen los tipos de infracción tributaria y sus correspondientes sanciones. En verdad, la ley ha culminado la evolución que se advertía en nuestro ordenamiento y ha adoptado para toda clase de infracciones las tipificadas en las vigentes leyes sobre régimen de la Inspección de los Tributos.

Por tanto, todas las infracciones, ya se pongan de manifiesto en normales expedientes de gestión, ya en los promovidos por la inspección de los tributos, serán calificadas según las mismas normas, aunque, como es obligado, la conducta con la inspección de los tributos pueda determinar

la apreciación de circunstancias modificativas de la responsabilidad de los sujetos pasivos.

9. Los órganos de gestión tributaria

Dedica la Ley el capítulo I del título III a los órganos administrativos de gestión tributaria, regulando con carácter general las reglas de competencia.

En los artículos 96 y siguientes se incorpora a la ordenación general del Derecho tributario el principio de organización social y política que supone la colaboración del contribuyente, como parte de un conjunto profesional en la gestión de los tributos.

Se continúa así una larga tradición española de colaboración corporativa en la actividad tributaria, consagrándola como uno de los elementos básicos en el Derecho tributario moderno.

10. Procedimiento de gestión

En los capítulos tercero y cuarto se contienen las reglas generales de procedimiento de gestión. Destaca en ellos lo relativo a la condición jurídica de la declaración tributaria y al ejercicio del Derecho de consulta a la Administración.

Las normas sobre comprobación, investigación y prueba determinan el alcance objetivo y subjetivo de las dos primeras y los medios admisibles en cuanto a la última, en especial sobre la concesión y las presunciones.

11. Recaudación

El capítulo quinto contiene los principios generales de la recaudación como fase específica y autónoma en el procedimiento de gestión, y en especial las normas sobre el de apremio, confiando su desarrollo al reglamento general para la recaudación.

12. Inspección de los tributos

En el capítulo sexto del título tercero se establecen los principios generales sobre actuación de los inspectores de los tributos. En el desarrollo de dichos principios pondera la Ley tanto la garantía jurídica de los sujetos pasivos como la eficaz defensa de los intereses de la Hacienda pública.

13. Jurados tributarios

Los jurados tributarios se han institucionalizado en nuestra patria, y, además, han adquirido una extensión considerable, tanto en su competencia como en el volumen de sus intervenciones.

Las necesidades de estos órganos resultan patentes tanto para los tributos de estimación objetiva de la base tributaria como para los de exacción por determinación directa. En uno y otro caso responden los jurados al propósito de adecuar, con la mayor aproximación posible, las bases tributarias a la realidad de los hechos económicos.

14. La revisión de actos en vía administrativa

Concluye la Ley General Tributaria con el capítulo octavo, dedicado a la revisión en vía administrativa. Junto a las normas reguladoras de las reclamaciones económico-administrativas se da cabida en el mismo a las relativas a la nulidad y remi-

sión, a la devolución de ingresos indebidos, a la corrección de errores y, en especial, al recurso de reposición.

Cuenta la Ley con que la ordenación formal del Derecho tributario supondrá no sólo un notorio progreso en la propia configuración de los tributos, sino muy especialmente en las técnicas para su aplicación. — G. L. V.