

LA LEY GENERAL TRIBUTARIA

Por CESAR ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA

Sumario: 1. Su justificación.—2. Estructura del ordenamiento tributario.—3. Su consideración definidora.—4. Reformas que implanta.

1. La justificación

El Derecho tributario es, sin duda, la parcela del Derecho público sometida a más amplias y frecuentes revisiones y modificaciones. Por ello, en todos los países se ha sentido la necesidad de articular orgánicamente sus preceptos e instituciones. España no ha permanecido ajena a esta preocupación. Desde el Decreto de 11 de julio de 1873 hasta la Orden del Ministerio de Hacienda de 3 de julio de 1961, que generó la Ley General Tributaria que anotamos, fueron dictadas ocho disposiciones más, que se proponían bien la compilación, bien la codificación de las normas vigentes en materia tributaria.

El ordenamiento tributario tampoco podía permanecer indiferente ante el ejemplo del propio Derecho administrativo español. Este ya ha ofrecido Cuerpos legales (leyes de Régimen Jurídico de la Administración del Estado y de Procedimiento Administrativo), que constituyen un verdadero código de su parte general. Asimismo, existen leyes administrativas que abren un esperanzador futuro a su codificación. Con tales precedentes era inaplazable que en un texto legal se señalara, siquiera, el contenido general de las obligaciones tributarias de los administrados y el cauce por el que discurriera la actividad de la Administración pública en orden a la exacción de los tributos.

El propio grado de madurez doctrinal alcanzado por nuestro Derecho tributario también demandaba una Ley general que superara el heterogéneo conjunto de normas relativas a las distintas manifestaciones de la actividad tributaria. Las instituciones y procesos de nuestra estructura jurídico-tributaria ponían de manifiesto absoluta falta de unidad incluso terminológica. Estas circunstancias justificaban una Ley General Tributaria que fuese al mismo tiempo una primera solución a la codificación del Derecho tributario español.

Y para actualizar la total ordenación jurídico-financiera del sector público se han promulgado las leyes de entidades estatales autónomas y del patrimonio del Estado, se ha elaborado la de contratación administrativa y se procede a la redacción de los anteproyectos relativos a los presupuestos, al Tesoro y a la Deuda Pública.

2. Estructura del ordenamiento tributario

La Ley General Tributaria establece una auténtica estructura de nuestro ordenamiento en esta materia. A título indicativo o preceptivo señala el programa de ejercicio de las funciones legislativas y reglamentarias en el orden tributario. Así en los artículos 9-1)-c) y 17-a) y b) prevé dos clases de Reglamentos: los que llama generales y los propios de cada tributo.

Serán Reglamentos generales los dictados en ejecución y desarrollo de la Ley General Tributaria y, en especial, los que regulen los procedimientos relativos a los siguientes aspectos o etapas de la vida de los tributos: gestión, recaudación, inspección, jurados y reclamaciones. Asimismo, los que gradúen la aplicación de las sanciones tributarias (artículos 83-1-a) y 84).

Los Reglamentos generales expresamente mencionados en el ar-

título 9-1)-c) de la Ley General Tributaria son después aludidos en otros preceptos de la misma. Así el Reglamento general de la gestión tributaria es mencionado en los artículos 102-1) y 103-2), y el de recaudación, en los artículos 58-3), 59-1) y 3), 60-2), 63 y 68.

Ahora bien, no todos los preceptos de la Ley General Tributaria tienen propia y directa virtualidad dispositiva, sino que algunos de ello sencomiendan a otras normas la regulación de las respectivas materias. Estamos aludiendo a las disposiciones propias de cada tributo.

* * *

Examinemos ahora qué materias serán las reguladas por la Ley y el Reglamento propios de cada tributo.

Por una parte, las señaladas mediante expresa remisión de la Ley General Tributaria:

a) La fijación del hecho imponible por cada tributo (artículos 28 y 29).

b) Las relativas al señalamiento de la base liquidable por cada tributo (artículos 47, 49-1, 52-1-a), 52-3 y 53).

c) La determinación de los sujetos pasivos y contribuyentes en los respectivos tributos (arts. 30, 31 y 32).

d) Las figuras de infracción en cada tributo dentro de los tipos en ella definidos (arts. 77-1 y 78-g).

e) Las que excepcionan o desarrollan ciertos preceptos de la propia Ley General Tributaria (arts. 34 y 83-2).

f) Las que establezcan presunciones, sean *juris tántum*, sean *juris et de jure*, si bien estas últimas requerirán precepto expreso (artículo 118).

g) Las que se refieran incluso a algunos aspectos procesales (artículos 96, 97-1 y 2, y 120-2-c); y

h) Las que establezcan las obligaciones formales del sujeto pasivo por cada tributo.

Por otra parte, existen materias que silencia la Ley General Tributaria o que si las menciona es a título de definición o por mera exigencia sistematizadora. Por ejemplo:

a) Aplicación de los tributos en el espacio.

b) Determinación del hecho imponible, del sujeto pasivo y de los responsables, de la base imponible, del tipo de gravamen, del devengo del impuesto y de todos los demás elementos en función de los que haya de concretarse la cuota exigible por cada tributo.

c) Alcance de las exenciones y bonificaciones en los respectivos tributos.

- d) Competencia territorial de las Oficinas liquidadoras de los tributos; y
- e) Competencia material de los Jurados por cada tributo.

* * *

Según el cuadro legal que queda expuesto, constituirán nuestro ordenamiento tributario de primer grado: a) La Ley General Tributaria y sus Reglamentos asimismo generales; y b) La Ley y el Reglamento propio de cada tributo, que regularán los aspectos específicos o singulares de su exacción.

Es de esperar que esta sistematización de Cuerpos legales facilitará poderosamente una codificación que creemos próxima. Para ello será preciso deslindar rigidamente la materia objeto de sus respectivas normas, conforme prevé la Ley General Tributaria. También será un decisivo colaborador en esta tarea su artículo 15, que previene: «Toda modificación de Leyes o Reglamentos tributarios contendrá una redacción completa de las normas afectadas.» Tampoco será ajeno a la presentida codificación fiscal el artículo 9, apartado 1), de la Ley General Tributaria, en cuanto excluye las disposiciones administrativas de rango inferior a Orden del Ministerio de Hacienda, entre las normas que regirán la aplicación de los tributos, cualquiera que sean su naturaleza y carácter.

3. Su consideración definidora

En bastantes preceptos de la Ley General Tributaria se ofrecen meras definiciones de los elementos y figuras o instituciones que intervienen o se crean en las relaciones jurídico-tributarias. Se justifica este contenido dogmático y, por tanto, impropio de una ley ordinaria, cual es la General Tributaria: a) Porque la simple unidad terminológica ya facilita y hasta predetermina un cierto grado de armonía en la elaboración y en la aplicación de las normas tributarias; y b) Porque el valor formativo de cualquier ley en su proyección cultural coopera a la recepción hoy y observancia mañana de las disposiciones tributarias por todos los estratos sociales y, en su virtud, se logrará una sustancial reducción del actual volumen de defraudación fiscal.

Puede afirmarse que de esta función definidora no existen precedentes, al menos con despliegue sistematizador, en nuestro ordenamiento tributario. De las nociones contenidas en la Ley General Tributaria entresacamos las siguientes:

El artículo 28 define el «hecho imponible» como circunstancia cuya realización o producción origina el nacimiento de la obligación tributaria. Y el artículo 29 ofrece la posibilidad de que la Ley complete la determinación del hecho imponible mediante la descripción de supuestos de no sujeción impositiva. Es decir, el hecho imponible por cada tributo podrá deslindarse en una doble vertiente: interna (sujeción) y externa (no sujeción).

Los artículos 30, 31 y 32 dan las nociones de sujeto pasivo y contribuyente. El sujeto pasivo es el obligado directamente al cumplimiento de las prestaciones tributarias frente a la Hacienda pública. Y el contribuyente es el titular del hecho imponible y, por consiguiente, destinatario, según la Ley, de la carga tributaria. Huelga advertir que según el régimen de exacción asignado a cada tributo, el sujeto pasivo podrá ser o no, al mismo tiempo, contribuyente. Cuando el sujeto pasivo no reúne la condición de contribuyente, la Ley General Tributaria le llama «sustituto del contribuyente» como expresión equivalente, aunque más afortunada, a la de «sustituto de impuesto» acuñada por nuestros traductores de los maestros italianos.

Acaso sea esta terminología más doctrinal que legal, pero es indudable que en lo sucesivo no surgirán problemas de aplicación normativa por esta causa.

Agregamos, por último, que la delimitación legal del hecho imponible por cada tributo, habrá de referirse al contribuyente o, si acaso, silenciarle, a menos de que se trate de impuestos de naturaleza personal, pues en éstos es el contribuyente, precisamente, el eje del hecho imponible. Es decir, el hecho imponible ha de ser fiel traducción normativa del objeto del correspondiente tributo, sin que su contorno resulte influido o alterado por consideraciones técnicas (certeza, comodidad, control administrativo, etc.) extrañas al propio objeto del tributo (*).

Los artículos 47, 54, 55 y 58 definen las bases imponible y liquidable, el tipo de gravamen y la cuota y deuda tributarias como elementos vicisitudinarios de la obligación tributaria. Al mismo tiempo queda planteado el esquema que debe presidir la redacción de las disposiciones propias de cada tributo. Y en el futuro, las normas

(*) Ejemplo: Es indiscutible que en un impuesto sobre las rentas del trabajo personal es contribuyente quien obtiene la contraprestación por los servicios personales prestados por él mismo. Pues bien, si por comodidad recaudatoria se exige el impuesto de quien pague los rendimientos imponibles (sujeto pasivo-sustituto del contribuyente), no podrá describirse el respectivo hecho imponible en función del pago de tales rendimientos, ya que ello implicaría considerar como contribuyente a quien sólo es mandatario suyo por imperio de la Ley.

que empleen tales expresiones no podrán suscitar problemas de significación o alcance conceptual como hasta hoy venía sucediendo, por ejemplo, en las normas de articulación de los impuestos reales en los personales.

Entre otros ejemplos a espigar en la Ley, mencionamos los conceptos e interrelaciones que los artículos 47 y siguientes contienen de los tres métodos de estimación de la base imponible: directo, objetivo y por Jurados.

Es de lamentar, en cambio, que utilizando con reiteración la propia Ley General Tributaria la expresión «devengo» del tributo, no lo defina y apenas pueda inferirse su noción de los artículos 28 y 65, que, por otra parte, tampoco diferencian este concepto del que hace referencia al «devengo» de la deuda tributaria (art. 126-1).

Otras precisiones terminológicas resultan del propio empleo que de los correspondientes vocablos a lo largo del articulado de la Ley General Tributaria.

Tanto el legislador como los titulares de la potestad reglamentaria habrán de ajustarse al diccionario inmerso en la Ley General Tributaria y sus frutos serán patentes e inmediatos en los procesos de aplicación y de codificación de las normas tributarias.

4. Reformas que implanta

En algunos aspectos de la regulación del fenómeno tributario es innovadora la Ley General Tributaria. Al dotar de absoluta generalidad a algunas de sus normas, sea cual fuere el tributo aplicable, ha modificado, siquiera parcialmente, regímenes que resultaban contradictorios desde un plano superior. La Ley de Administración y Contabilidad de la Hacienda Pública, fecha 1 de julio de 1911, carecía de perspectiva en la vertiente de los ingresos. La falta de un Cuerpo legal y general permitía la proliferación de normas especiales para cada tributo. Incluso textos legales que nacieron bajo el principio de unidad en el régimen de procedimientos comunes a todos los impuestos (recaudación e inspección de los tributos, por ejemplo), habían sido desbordados mediante disposiciones aisladas y especiales para cada tributo. El propio Reglamento de procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas, fecha 29 de julio de 1924, no había logrado someter a sus disposiciones la revisión administrativa de los actos de liquidación de todos los tributos. Por todo ello, al refundir la Ley General preceptos dispersos en la ordenación de cada tributo, ha modificado muchos de ellos, al mismo tiempo

que establecía el mismo trato jurídico para procesos iguales o análogos en la exacción de los tributos.

* * *

En primer lugar, anotamos los preceptos relativos a la interpretación de las normas tributarias y a la valoración de la prueba en los procedimientos de gestión y de reclamaciones económico-administrativas.

Los artículos 23 al 25 tienen una rúbrica común: Aplicación de las normas. Y dentro de ella, con el epígrafe: Interpretación. Sin embargo, no todas sus disposiciones son de interpretación de las normas, sino que algunas son de calificación de los «hechos imponderables» que la realidad muestra. En efecto, la norma describe el hecho imponible (premisa mayor); la realidad, casi siempre económica, presenta unos hechos (premisa menor) y su misma contraposición para llegar a la determinación de la base imponible (conclusión), plantea una doble función: a) interpretativa de la norma, y b) calificadora del hecho. Ambas funciones están latentes en las disposiciones de los artículos antes citados.

Las normas que estrictamente hemos de considerar interpretativas son mínimas y de muy limitado alcance. En el artículo 24, apartado 2), se regula la institución del «fraude de Ley», que, por otra parte, es bien rebelde a toda definición reglada, aunque su apreciación apenas ofrece dificultad al libre arbitrio judicial. Se refiere al fraude de Ley con las siguientes palabras: «... hechos realizados con el propósito probado de eludir el impuesto, siempre que produzcan un resultado equivalente al derivado del hecho imponible». Creemos que la elusión del impuesto no requiere prueba. Es, en cambio, plausible que el fraude de Ley se aprecie en expediente contradictorio y que sea corregido a través de la interpretación extensiva. Sin embargo, creemos que una afortunada descripción del hecho imponible en su múltiple exteriorización, apenas permitirá conductas de fraude de Ley, y de darse, seguimos opinando, consideramos preferible el remedio, por otra parte heroico, de la reforma legal.

El artículo 25 contiene disposiciones de neta calificación de hechos, actos y demás circunstancias catalizadoras de la norma. La versión jurídica o económica del hecho imponible contenido en la respectiva Ley tributaria, determinará que en la calificación de la situación fáctica prevalezca su naturaleza jurídica (apartado 2) o su efectivo sustrato económico (apartado 3). Teniendo en cuenta que tanto la capacidad de pago—soporte del impuesto—como el principio del beneficio—fundamento de la tasa y, en parte, de la

contribución especial—, tienen hoy una decisiva dimensión económica, es de esperar que los hechos imponibles sean formulados en las leyes propias de cada tributo conforme a tal consideración económica y, para ello, se acuda a la vestidura jurídica que normal u ortodoxamente ampare el verdadero objeto del tributo.

También anotamos las normas relativas a la valoración de la prueba (arts. 114 y ss, además de citas incidentales como las contenidas en los arts. 24-2, 115, 146-2, 147-2-c), 150-2 y 168). La carga de la prueba queda regulada en el artículo 114. En el 115 se hace una remisión expresa al Código Civil y a la Ley de Enjuiciamiento Civil, incorporando de este modo a la Ley General Tributaria una ordenación depurada y contrastada por la jurisprudencia suprema. También se menciona el artículo 117. («La confesión de los sujetos pasivos versará exclusivamente sobre supuestos de hecho.—No será válida la confesión cuando se refiera al resultado de aplicar las correspondientes normas legales»), no por lo que dispone, pues la confesión es, por esencia, fáctica, sino por la práctica que se propone impedir en lo sucesivo. Por último, es progresivo el régimen que establece para las presunciones: 1.º Por reproducir el artículo 1.253 del Código Civil; y 2.º Por declarar excepcionales las presunciones *juris et de jure*, que habrán de ser establecidas, lo mismo que *juris tantum*, mediante Ley.

* * *

Asimismo, es de destacar el régimen que la Ley General establece respecto a las responsabilidades subsidiaria y solidaria en el pago de las deudas tributarias (arts. 37-40). Y ello por dos razones: porque presume la responsabilidad subsidiaria frente a la solidaria y porque suprime figuras de responsabilidad solidaria que en elevado número contenían las reglamentaciones de los distintos impuestos. Con criterio acertado se mantiene la diferencia que debe existir entre la solidaridad a título de responsabilidad patrimonial (arts. 38 y 39) y la solidaridad en función de la concurrencia de titulares en un mismo hecho imponible (art. 34). Asimismo, se regula con precisión el ejercicio de la acción administrativa cuando ésta deriva hacia un responsable de la deuda tributaria liquidada (arts. 37-3 y 4, y 41-2 y 3).

* * *

El instituto de la prescripción es objeto de precisa regulación en esta Ley (arts. 64 al 67), siendo de mencionar: a) La unificación

del plazo en cinco años, excepción hecha del Impuesto general de sucesiones «mortis causa»; y b) La aplicación de oficio, esto es, sin necesidad de que el particular la invoque o excepcione (art. 67).

También constituye una innovación admitir la compensación como un medio más de extinción de las deudas tributarias (art. 68).

* * *

Ha de mencionarse la regulación del domicilio tributario (artículos 45 y 46). Con criterio real se pronuncia la Ley General por la residencia habitual (personas físicas) y por el lugar en que radique la efectiva dirección o gestión de las actividades lucrativas (personas jurídicas). Los domicilios de elección (empadronamiento y domicilio escriturado) son fuentes de evasión tributaria si no vienen respaldados por la residencia y el establecimiento, respectivamente. Asimismo, distingue la Ley el domicilio tributario y la competencia territorial de los órganos de gestión tributaria (art. 92), consciente de las dificultades que tendría la actual Administración pública si hubiera de proyectar la gestión de todos los tributos al lugar del domicilio tributario del sujeto pasivo.

* * *

Los tipos de infracción tributaria son definidos por la Ley General con el rigor propio de las normas de esta naturaleza (arts. 78 a 80). Y tanto su régimen como el de las sanciones (arts. 83-86) es aplicable a todos los tributos, cualquiera que sea la clase del expediente administrativo que documente la infracción. De este modo se corona una lenta evolución unificadora que había partido de las leyes de calificación de los expedientes promovidos por la Inspección de los tributos (*).

* * *

Por último, ha de mencionarse el tratamiento jurídico de los grandes procesos en que se diversifica la gestión tributaria: recaudación, inspección, jurados y recursos. En todos ellos se postula la uniformidad cualquiera que sea el tributo a exigir.

En materia recaudatoria se recogen las normas fundamentales del Estatuto de Recaudación, fecha 29 de diciembre de 1948 (artículos 126 a 139). No obstante, se sienta el principio de concentración

(*) 20-12-1952 y 26-12-1957.

de la gestión recaudadora, tanto en período voluntario (art. 6-2) como en el de apremio (art. 138).

En el procedimiento de la Inspección de los tributos se determinan las funciones de estos órganos (art. 140), sus facultades (artículos 141 y 142), su competencia territorial (arts. 143 y 145-2), la documentación de sus actuaciones (art. 144) y los requisitos materiales y formales de las llamadas actas de inspección (arts. 145 y 146). Y, como en el preámbulo se expone, pondera la Ley tanto la garantía jurídica de los sujetos pasivos como la eficaz defensa de los intereses de la Hacienda pública.

La actuación de los Jurados tributarios es objeto de completa regulación. A las disposiciones propias de cada tributo sólo se encomienda la especificación de la competencia material de estos órganos. La Ley General Tributaria determina su naturaleza (art. 147-1), los supuestos genéricos de competencia (art. 147-2 y 3), su reorganización estableciendo un solo Jurado Central y los Territoriales para todos los impuestos (art. 148), el procedimiento (arts. 149 y 150) y el régimen de sus acuerdos (arts. 151 y 152). Con esta Ley se da un importante paso hacia la perfección jurídica de esta institución y, precisamente, en una época en que está experimentando una notable ampliación de funciones. Anotamos dos disposiciones: a) la relativa a la impugnación sin restricciones de los acuerdos de declaración de incompetencia a favor de los Jurados para resolver cuestiones planteadas (arts. 149-3 y 4); y b) las que establecen el régimen jurídico de sus acuerdos (art. 152-3), ya que se amplían los supuestos de revisión.

Y en cuanto a la revisión de actos en vía administrativa (artículos 153 a 171), sólo señalamos que la Ley General Tributaria ha incorporado, y con mayor perfección, si cabe, los procedimientos especiales de revisión establecidos en la Ley de Procedimiento Administrativo de 17 de julio de 1958; ha convalidado o restablecido, según la opinión que se mantenga, el recurso de reposición previo, pero potestativo, a la reclamación o recurso económico-administrativo, y ha sintetizado los principios rectores de la reglamentación de las reclamaciones económico-administrativas, con ventaja respecto a la ordenación anterior, ya que ha ampliado los actos reclamables (art. 165), ha desdoblado los supuestos de legitimación activa (artículo 166) y ha establecido la acumulación de reclamaciones contra actos idénticos, pero dictados en fechas y documentos distintos (artículo 170).