



- ◆ Trabajo realizado por la Biblioteca Digital de la Universidad CEU-San Pablo
- ◆ Me comprometo a utilizar esta copia privada sin finalidad lucrativa, para fines de investigación y docencia, de acuerdo con el art. 37 de la M.T.R.L.P.I. (Modificación del Texto Refundido de la Ley de Propiedad Intelectual del 7 julio del 2006)

El caso de una rama del Derecho: la calidad de las leyes en el Derecho financiero y tributario

MARTA VILLAR EZCURRA

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario
Universidad CEU San Pablo

1. Introducción

El objeto de estas reflexiones consiste en exponer los problemas de calidad y de técnica legislativa apreciables en el ámbito financiero y tributario, destacando aquellas cuestiones que se consideran más problemáticas: su poca claridad y escasa estabilidad.

La técnica legislativa persigue mejorar y homogeneizar la calidad de las leyes y otras disposiciones jurídicas en dos aspectos fundamentales: de un lado, en su estructura formal y, por otra parte, en su redacción o lenguaje.

Al tratar de la calidad de las leyes deberíamos hablar también de la calidad del ordenamiento para exigirle coherencia y sistematización. No obstante, siendo la ley positiva su expresión fundamental, podemos limitarnos en esta intervención a valorar la calidad de nuestras leyes financieras y tributarias. Bajo la noción "calidad de la ley" podemos referirnos a su acierto, adecuación o a su buena técnica como "cualidades de la ley", pero si una ley no es de calidad desde esta acepción, esta realidad es de difícil control jurisdiccional. Podemos también entender que una ley es de calidad cuando responde a los caracteres que le son propios, es una ley general y estable, racional; pues racionalidad y coherencia se pre-

dican del ordenamiento jurídico en su conjunto. Desde esta perspectiva de la calidad, se plantea en nuestros días el problema de la proliferación legislativa, que provoca una considerable pérdida de calidad de las leyes, tanto en su técnica como en su coherencia sistemática, y su contenido ordenador. El peligro de lagunas, fragmentaciones, contradicciones y discordancias se multiplica en un contexto de legislación motorizada donde el ordenamiento financiero es uno más de los muchos afectados.

Pero si reconducimos la calidad al respeto a los principios de seguridad jurídica como protección de la confianza, certeza del Derecho, interdicción de la arbitrariedad o tolerabilidad y en su prolongación en conceptos transversales que han resultado fundamentales como los de proporcionalidad, ponderación y subsidiariedad, pisamos ya la tierra de un posible control de constitucionalidad.

El Tribunal Constitucional ha resaltado la importancia de la claridad en la redacción de las normas para garantizar el principio de la seguridad jurídica. En efecto, la certeza del mandato normativo es esencial a este principio. En su Sentencia 46/1990, declara que: "la exigencia del artículo 9.3 CE relativa al principio de seguridad jurídica implica que el legislador debe perseguir la claridad y no la confusión normativa, debe procurar que acerca de la materia sobre la que se legisle sepan los operadores jurídicos y los ciudadanos a qué atenerse, y debe huir de provocar situaciones objetivamente confusas [...]. Hay que promover y buscar la certeza respecto a qué es Derecho, y no, como en el caso ocurre, provocar juegos y relaciones entre normas como consecuencia de los cuáles se introducen perplejidades difícilmente salvables respecto a la previsibilidad de cuál sea el Derecho aplicable, cuáles las consecuencias derivadas de las normas vigentes e incluso cuáles sean éstas..." (FJ 4).

Si esto es cierto en el orden general, cuanto más en un ámbito como el de los tributos, donde el ciudadano tiene un papel primordial en su cumplimiento, por la aplicación generalizada del sistema de auto-liquidación, y en el que confluye una multiplicidad de ordenamientos en diversos niveles, cuya profusión normativa se ha incrementado notablemente en las últimas décadas (comunitario, estatal, autonómico y local).

En contraste con esta exigencia constitucional, es una realidad innegable que el ámbito tributario constituye un buen ejemplo de inadecuadas técnicas normativas y de deficiencia en la calidad de las leyes. Y

no sólo por la proliferación normativa que niega al sistema tributario la estabilidad mínima que requiere el principio de seguridad jurídica, sino por muchas otras razones que trataré de sintetizar en esta intervención.

Sin embargo, hay que reconocer también a esta parcela del ordenamiento el mérito de preocuparse por regular la técnica legislativa desde las leyes, empezando por la Ley General Tributaria (LGT) de 1963, si bien la vigente (Ley 58/2003) no ha seguido del todo la inercia de su antecesora. En materia de tramitación de proyectos normativos, la LGT de 1963 contemplaba una institución que siempre estuvo en desuso, la denominada memoria tributaria. El artículo 14 de la LGT recogía la necesidad de una memoria *ad hoc* de contenido tributario para acompañar a los proyectos de ley. Se trataba, no obstante, de una memoria que, de hecho, no se acompañaba formalmente y que en cualquier caso hoy estaría incluida dentro de la memoria económica general. De otro lado, este precepto se entendía derogado por el artículo 22 de la Ley 50/1997 del Gobierno, que no recoge referencia alguna a esta especial memoria tributaria. La nueva LGT no hace mención de esta singularidad.

También la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de derechos y garantías de los contribuyentes (hoy derogada por la vigente LGT), se refería a la titulación o denominación de los preceptos, a la redacción y a la actualización de textos, menciones que junto a otras está hoy ubicada en su “sede natural”, la Ley General Tributaria. Así, el artículo 9, titulado “Identificación y derogación expresa de las normas tributarias”, ordena que: “1. Las leyes y los reglamentos que contengan normas tributarias deberán mencionarlo expresamente en su título y en la rúbrica de los artículos correspondientes. 2. Las leyes y los reglamentos que modifiquen normas tributarias contendrán una relación completa de las normas derogadas y la nueva redacción de las que resulten modificadas”.

2. Las leyes de acompañamiento

Si se quiere encontrar un ejemplo de lo que no se debe hacer con una ley, es difícil encontrar uno mejor que el de las conocidas como “leyes de acompañamiento”, también llamadas “leyes ómnibus”, pues en ellas se ha dado históricamente cabida a contenidos heterogéneos y vetados a las leyes de presupuestos (al prever el artículo 134.7 de la CE que “la ley

de presupuestos no puede crear tributos. Podrá modificarlos cuando una ley tributaria sustantiva así lo prevea”).

Bajo la rúbrica “ley de medidas fiscales, administrativas y del orden social”, se han aprobado unas leyes que, al estilo italiano⁶⁵, desde 1993 han “acompañado” –complementado– la aprobación de las Leyes de Presupuestos Generales del Estado de modo simultáneo, con una justificación inicial que desbordó su ámbito de aplicación⁶⁶.

Surgen estas leyes, sobre todo, como reacción a la doctrina del Tribunal Constitucional acerca del contenido material limitado de la Ley de Presupuestos Generales del Estado (la doctrina nace con la STC 76/1992, de 14 de mayo, con motivo de una modificación operada en la LGT y se ratifica en SSTC 195/1994, de 23 de junio; 174/1998, de 23 de julio; 203/1998, de 15 de octubre; 131/1999, de 1 de julio; 234/1999, de 16 de diciembre; 32/2000, de 3 de febrero; 180/2000, de 29 de junio; 67/2002, de 21 de marzo; 302/2003, de 17 de noviembre), pues, aun reconociéndose su función orientadora de la política económica, no puede esta Ley contener más disposiciones que las que corresponde a la función constitucional, que le es propia.

La Ley de Presupuestos tiene, conforme al artículo 134 de la Constitución, un contenido mínimo, necesario y específico consistente en la aprobación de ingresos y gastos públicos del ejercicio. A este contenido mínimo pueden añadirse otras materias, pero siempre que guarden relación directa con dicho contenido, esto es, que tengan relación directa con los ingresos o los gastos, respondan a los criterios de política económica del Gobierno o sirvan a una mayor inteligencia o mejor ejecución del presupuesto. Así, el Tribunal Constitucional no admite que pueda modificarse por Ley de Presupuestos la LGT o la regulación general de los

⁶⁵ En el Ordenamiento italiano, las *legge finanziaria* son leyes que tienen una regulación expresa en la normativa presupuestaria general y cumplen la función específica de acompañar a las leyes de presupuestos para proporcionar cobertura legal a todos los gastos que se incluyen en ella, ya que, constitucionalmente, las leyes de presupuestos tienen vetado aumentar el gasto público. Este cometido impide que estas leyes sirvan de cauce ordinario para la innovación o modificación del ordenamiento.

⁶⁶ En efecto, la primera fue la Ley 22/1993, de medidas fiscales, de reforma del régimen jurídico de la función pública y de la protección por desempleo, justificándose en la exposición de motivos que se trataba de conseguir el “cabal cumplimiento de los objetivos económicos previstos en la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1994” debido a la “situación económica” imperante entonces. No parece admisible que una “categoría” legislativa nacida para atender una situación concreta de crisis perdurara en el tiempo diez años más, hasta que el siguiente Gobierno decidió anular dicha práctica.

tributos, pero sí ha permitido, en cambio, que pueda aprobarse una norma que concrete el tipo penal que protege los intereses recaudatorios de la Hacienda Pública, al apreciar relación directa con los ingresos públicos (SSTC 34/2005, de 17 de febrero, y 82/2005, de 6 de abril).

Pues bien, las leyes de medidas o “de acompañamiento” que han surgido para evitar esta orientación del Tribunal Constitucional, como categoría de leyes ordinarias, no han planteado problemas de constitucionalidad.

Sin embargo, su uso desmedido y sin límites ha llevado al Tribunal Supremo a advertir “la existencia de posibles contenidos abusivos”, como ha tenido ocasión de afirmar en Sentencia de 27 de enero de 2003:

La abrupta introducción de una materia en las leyes de acompañamiento que pueda significar una modificación sustancial de las normas que serían susceptibles de ser clasificadas en el concepto atípico de “Derecho codificado” –dentro del cual podrían incluirse, en una primera aproximación, las leyes orgánicas, principales o básicas y que constituye cabeza de grupo de los distintos sectores del ordenamiento–, puede ser susceptible de ser considerada como contraria al principio de seguridad jurídica en el supuesto de que no se advierta la justificación suficiente para introducir en la ley de acompañamiento una modificación legislativa cuya eficacia y certeza está en gran parte subordinada a su consideración en relación con el resto del sistema o subsistema en el cual pretende realizarse y cuyos efectos son susceptibles de proyectarse sobre un sector importante del ordenamiento.

En opinión de Cazorla, la inclusión de ciertas materias al margen de la función específica de las llamadas leyes de acompañamiento presupuestario puede vulnerar el principio de seguridad jurídica del artículo 9.3 de la Constitución por la incertidumbre razonablemente insuperable (términos estos de la Sentencia del Tribunal Constitucional 104/2000, de 13 de abril), confusión y falta de claridad que el tipo legislativo que analizamos introduce en ocasiones. Puede quebrantar también el ejercicio adecuado de la potestad legislativa de las Cortes Generales a la que se refiere el artículo 66.2 de la Constitución, dadas las condiciones reales en las que desarrollan su tarea los Diputados y Senadores y la Institución parlamentaria en general con motivo de estas leyes. En efecto, se tramitan sistemáticamente por la vía de urgencia en apenas tres meses, lo que impide un examen parlamentario dete-

nido; al acompañar a las leyes de presupuestos, se examinan por una sola Comisión parlamentaria, la de Economía y Hacienda, aun cuando gran parte del contenido de estas normas excede de las competencias de esta Comisión. Por último, es tal la premura con la que se preparan que su estructura y el modo en que se sistematiza su contenido es claramente deficiente y confuso. A su vez, la inclusión de ciertas materias en las llamadas leyes de acompañamiento puede representar un fraude a la doctrina del Tribunal Constitucional con relación al contenido de la Ley de Presupuestos del Estado.

Iguals críticas ha recibido de otros autores. En opinión de Rodríguez Bereijo lo que el Tribunal Constitucional expulsó por la puerta ha acabado por colarse por la ventana. Para Falcón y Tella esta práctica legislativa es un "fraude a la Constitución", Martín Queralt las califica de un "sinvivir teresiano" y se las ha tildado también de "desgobierno legislativo", de "tercera vía legislativa" o de "abuso de gobierno". En palabras de Falcón y Tella, refiriéndose a las normas que reformaron en 1996 el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas, "una ley ómnibus a final de cada año era malo, pero dos no hacen sino enmarañar el sistema de fuentes, y qué decir de tres leyes ómnibus tramitadas paralelamente".

El hecho es que buena parte de las tasas se han creado por ley de acompañamiento y también impuestos (impuesto sobre la prima de seguros, impuesto sobre la venta minorista de determinados hidrocarburos, impuesto asturiano sobre grandes establecimientos comerciales), ámbito vedado a las leyes de presupuestos.

En todo caso, estas leyes se han aprobado hasta el año 2003, en que el Gobierno ha renunciado a esta práctica, y debemos esperar a la resolución del recurso de inconstitucionalidad contra la Ley 50/1998 por el posible fraude constitucional que provoca esta técnica legislativa.

Sin embargo, no puede decirse que la desaparición de la ley de acompañamiento haya mejorado la seguridad jurídica ni la calidad de nuestra legislación.

Además, el tema no deja de tener actualidad porque en la esfera autonómica se sigue haciendo uso de esta técnica y la opción de hecho de un Gobierno no compromete al siguiente.

3. Las normas intrusas

Como resultado de la eliminación de esta práctica se enfatiza la tradición de introducir disposiciones o modificaciones de la normativa financiera y tributaria en leyes reguladoras de otras materias a modo de “normas intrusas” (por ejemplo, el artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores, la declarada inconstitucional Disposición Adicional 4.^a de la Ley de Tasas). Tampoco parece admisible en un Estado de Derecho que una norma aparentemente dedicada a regular una determinada materia contenga disposiciones que modifiquen otras leyes.

4. Las leyes virtuales

La aprobación de una ley no viene siempre acompañada de la no derogación de las antiguas. Pese a que la derogada Ley de derechos y garantías de los contribuyentes de 1998 pretendió evitar esta práctica introduciendo un precepto (artículo 4.2), en virtud del cual se obligaba a las leyes y reglamentos modificativos de las normas tributarias a tener una relación completa de las normas derogadas y la nueva redacción de las que resultaran modificadas, tal precepto se quedó en buenas intenciones. Ocurre también que algunas normas aprobadas no llegan a entrar nunca en vigor. Así, por ejemplo, la Ley Concursal 22/2003 (en vigor desde el 1 de septiembre de 2004) dio nueva redacción al artículo 77 de la LGT de 1963, mientras que la nueva LGT 58/2003 (en vigor desde el 1 de julio de 2004) dio nueva redacción al derecho general de prelación en el cobro de la Hacienda Pública, de manera que la modificación de la Ley Concursal no llegó nunca a entrar en vigor.

5. Los problemas de lenguaje e instrumentos técnico-normativos de las normas tributarias

Existe una “jerga” propia de cada sector del ordenamiento jurídico que dificulta su interpretación por quienes no son expertos en ella. Pero, a mi modo de ver, hay dos sectores del ordenamiento donde esto ocurre con mayor gravedad y con tendencia creciente: el Derecho tributario y el comunitario, que han creado su propio lenguaje y que, además, en la mayor parte de las ocasiones es especialmente oscuro. Hablamos con

toda naturalidad de transponer directivas, de armonización fiscal, del devengo, del valor de mercado, etc. Ciertamente es que en los últimos años se ha hecho un esfuerzo por simplificar el ordenamiento tributario, acercar la terminología al ciudadano, como también se ha dado respuesta a la necesidad de renovar y adecuar a la realidad las normas codificadoras, con la aspiración última de disponer de textos legales que asienten principios comunes a todos los tributos y a todas las Administraciones tributarias.

Con la vigente LGT 58/2003 se ha pretendido acercar al ciudadano los conceptos tributarios, aunque con esta “bondadosa” pretensión la nueva ley se ha visto plagada de nuevos conceptos más comprensibles, pero, a la vez, alejados de las categorías jurídicas, tales como “tributos incompatibles”, “negocios impropios” o “motivos económicos válidos”, aunque esta última expresión es importación de la doctrina norteamericana filtrada en una Directiva comunitaria e incorporada, en consecuencia, en la Ley de impuesto sobre sociedades.

La nueva LGT fue, no obstante, bienvenida por reunir en un solo texto preceptos que se habían ido aprobando de forma fragmentaria y asistémica. De otro lado, con la nueva Ley General Presupuestaria y la Ley General de Subvenciones vino a dar carta de naturaleza a la necesidad de codificar no sólo el Derecho presupuestario, sino también el Derecho del gasto público.

También cabe preguntarse el uso que estas y otras normas tributarias hacen de determinadas técnicas normativas, como, por ejemplo, presunciones y ficciones, conceptos jurídicos indeterminados, definiciones o remisiones. Existe consenso en que, en principio, el uso de la ficción debe ser muy restrictivo y sólo debe recurrirse a ella cuando por una u otra razón resulta imposible, mediante las categorías técnicas comúnmente admitidas, hallar una solución aceptable al problema jurídico planteado. Cabe criticar al legislador tributario el abuso en la incorporación de las ficciones legales (residentes virtuales, rentas presuntas, etc.) incorporadas con el ánimo de evitar el fraude fiscal, que puede llegar a ser absolutamente injusta para los contribuyentes a los que se les niega la prueba en contrario. Igual reprobación merece el abuso de conceptos jurídicos indeterminados (verdadero valor, valor de mercado, etc.).

6. Otros ejemplos de malas prácticas

6.1. Los olvidos: importe de la exención de dividendos en imposición sobre la renta

En la tramitación parlamentaria de una de las últimas reformas del IRPF, el proyecto de ley fijaba el importe de la exención de dividendos en 1.000 euros, tanto para residentes como para no residentes. La cantidad se entendió insuficiente, por lo que en el texto finalmente convertido en Ley se elevó el importe a 1.500 euros, pero sólo en el IRPF (Ley 35/2006), con olvido de la LRNR. La corrección ha venido de la mano de la Ley de Presupuestos para el año 2007 (Ley 42/2006, de 28 de diciembre).

6.2. Las erratas que no son erratas

Las correcciones de erratas pueden constituir también una vía abusiva para innovar el ordenamiento, pues no todo lo que se subsana por esta vía es ni error ni errata. Pongamos un ejemplo: la corrección de errores a la tarifa del Impuesto sobre Donaciones y Sucesiones (artículo 70 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Donaciones y Sucesiones) en la Ley 41/1994, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1995 (publicada en *BOE* n.º 38 de 14 de febrero de 1995 al texto del *BOE* n.º 313, de 31 de diciembre de 1994). En el texto del *Boletín Oficial del Congreso de los Diputados* de 30 de diciembre de 1994 aparecía publicada la tarifa completa y no hasta el tramo de los 18.520.000 pesetas como en el texto publicado erróneamente de la Ley 41/1994.

Teniendo en cuenta que el texto publicado en el *Boletín Oficial de las Cortes Generales* n.º 80-11, de 30 de diciembre de 1994, recogía la tarifa completa y que, por lo tanto, el error es de transcripción por parte del *Boletín Oficial* –del Ejecutivo–, se ha actuado cumpliendo formalmente con la legalidad de la regla 1.ª del Real Decreto 1511/86, por lo que no era necesaria la tramitación de una nueva norma de igual rango –Ley–.

Sin embargo, los particulares podrían defenderse contra los eventuales actos administrativos que les afecten en la aplicación de la norma, alegando la infracción a los principios de publicidad, seguridad jurídica y de la confianza legítima que debe inspirar la ley precisamente por su

aparición de legalidad, pudiendo, igualmente, si se dan los requisitos para ello, llegar a exigir responsabilidad patrimonial a la Administración por el mal funcionamiento de los servicios de publicación. En efecto, los particulares podrían haber realizado donaciones conforme a la norma erróneamente publicada, por importe superior a 18.520.000 pesetas, entendiendo bien que tributaría a un tipo marginal del 18,70%, bien que no tributaría, por estar fuera de la tarifa.

6.3. Las insuficientes memorias económico-financieras

Las memorias económico-financieras son un requisito esencial en la cuantificación de las tasas. Según el artículo 20 de la Ley de Tasas y Precios Públicos, toda propuesta de establecimiento de una nueva tasa o de modificación específica de las cuantías de una preexistente deberá incluir, entre los antecedentes y estudios previos para su elaboración, una memoria económico-financiera sobre el coste o valor del recurso o actividad de que se trate y sobre la justificación de la cuantía de la tasa propuesta. La falta de este requisito determinará la nulidad de pleno derecho de las disposiciones reglamentarias que determinen las cuantías de las tasas.

Siendo esencial la memoria evaluadora del coste del servicio, es, sin embargo, un instrumento muy limitado al servicio del control de legalidad de la cuantía de la tasa. La falta o insuficiencia de memoria económico-financiera no es sólo un defecto procedimental grave, sino también un defecto sustancial que vicia de legalidad la norma cuantificadora, por lo que es perfectamente alegable en un recurso indirecto contra el reglamento.

7. Conclusión

En temas tributarios, como en tantos otros campos del Derecho público, a fuerza de normarlo todo en pro de la seguridad jurídica –certeza–, se está llegando al resultado contrario al deseado, pues se quiebra el respeto al principio y se crea confusión. Se hace, en definitiva, imposible conocer el Derecho y su correcta interpretación al ser aplicado, lo que no deja de ser altamente preocupante en un ordenamiento tan complejo en el que al contribuyente se le atribuye una participación tan activa.

Por ello, deben corregirse estos excesos de hipertrofia e hiperproducción normativas, evitando las Leyes de acompañamiento o las Leyes de medidas fiscales con que cada año nos obsequian las Cortes Generales del Estado y las Asambleas Legislativas de las Comunidades Autónomas, legislando con el sosiego preciso y estableciendo normas generales que favorezcan una más fácil aplicación. También debe mejorarse la redacción, en aras de la claridad normativa, promoviendo el principio de confianza legítima, salvaguardando la seguridad jurídica y disminuyendo la litigiosidad. Además, con ello podrá disminuirse la presión fiscal que deriva no sólo de la suma de los tributos sino también del coste que supone su gestión, la llamada presión fiscal indirecta.

Frente a las deficiencias o, si se quiere, limitaciones de las leyes y a la falta de técnica jurídica adecuada para hacer posible la simplificación de, al menos, las normas generales, ha venido a corregir la situación y a paliar en gran medida el desorden jurídico la llamada a principios generales en los criterios jurisprudenciales de control. Ésta es en nuestros días una de las vías correctivas a los problemas de la calidad en las normas. No obstante, hay que reconocer al legislador tributario la preocupación por mejorar las cuestiones de técnica normativa, como hemos advertido mencionando algunos ejemplos.