

El control de la producción normativa en materia tributaria, desde los principios generales del Derecho y la Seguridad Jurídica

José Antonio Sánchez García
Universidad a Distancia de Madrid

1. Introducción

Justificación e interés de la investigación

Siendo testigos de la avalancha normativa diaria en la que vivimos, con especial incidencia en el ámbito tributario, nos preguntamos si es posible algún tipo de control sobre el legislador en cuanto a la cantidad de normas que produce. Y ¿es posible un control desde la Constitución? Recordamos que el art. 31.1 de la Carta Magna nos remite a un sistema tributario justo, y en este punto Justicia se equipara a Seguridad Jurídica.

Objetivos

- 1) En primer lugar, determinar si es posible un control del legislador. Y si tenemos en cuenta que por encima de la Ley sólo está la Constitución, nos preguntaremos si los Principios Generales del Derecho y, en particular, la Seguridad Jurídica, pueden ser instrumentos de control del legislador.
- 2) En segundo lugar, concretar qué son los Principios Generales del Derecho, cuáles recoge la Constitución y cuáles afectan al Derecho tributario.
- 3) Delimitar también el concepto de Seguridad Jurídica y ver cómo la entiende la doctrina y la jurisprudencia (fundamentalmente del Tribunal Constitucional).
- 4) Y, por último, analizar cuál es la producción normativa en materia tributaria real, con datos y cifras, cómo afecta a la Seguridad Jurídica, y concretar posibles límites y controles.

2. La legislación tributaria y los principios legislativos

En este mundo de leyes desbocadas, nos preguntamos si es posible controlar al legislador, un legislador que, en principio, cuenta con una libertad de configuración de la realidad ilimitada.

Y el sistema tributario aparece como el sector donde una mayor producción legislativa tiene lugar. Es el prototipo de sistema de producción normativa desbocada. Pero por encima de la Ley sólo está la Constitución. Y nuestra Carta Magna es sobre todo una Constitución de valores y principios.

Por lo que al ámbito tributario afecta, estos aparecen recogidos esencialmente en el art. 9.3, que establece los principios a los que tiene que ajustarse todo legislador, en el art. 31.1, que plasma los principios del sistema tributario, y en el art. 103.1, que señala los principios de actuación de la Administración.

3. Los principios generales del Derecho

Aunque doctrinalmente se ha llegado a distinguir los conceptos de **valores, principios y normas**, de menor a mayor concreción, podemos decir que **los principios son las ideas fundamentales que rigen la ordenación de la sociedad**.

Pero, los **principios se sitúan en el origen mismo del Derecho**. Eran las reglas rectoras en las sociedades antiguas, que estaban en la conciencia de todos. Incluso, los principios se confunden también **con el fin del Derecho**. Tradicionalmente se ha dicho que el fin del Derecho es la justicia, o bien desde otra perspectiva, que es la ordenación de la sociedad, o de forma más ecléctica, la ordenación de la sociedad con arreglo a criterios de justicia. Así, principios como el de justicia, orden social o la Seguridad Jurídica, se confunden con los fines mismos del Derecho.

Por tanto, la presunta **preferencia de la ley frente a los principios jurídicos** es muy relativa, de forma que los principios, que informan e inspiran el Ordenamiento jurídico, pueden situarse al mismo nivel que las normas legales, cuando han sido positivizados; por encima de ellas cuando se corresponden o plasman valores superiores del Ordenamiento jurídico; o a un nivel inferior si son expresiones concretas de directrices jurídicas específicas.

En este marco, cobra especial importancia el **proceso de deslegalización**. Las leyes se limitan muchas veces a establecer pautas generales, quedando el desarrollo práctico y efectivo en manos de las disposiciones administrativas. Y estas disposiciones administrativas parecen obviar muchas veces los principios que inspiran las leyes, pues al regular con frecuencia aspectos puramente técnicos y de ejecución de las leyes, es muy difícil ver la posible idoneidad de dichas disposiciones y su respeto a los Principios Generales del Derecho. Y es precisamente este distanciamiento entre principios y las disposiciones administrativas el principal problema.

4. Los Principios Generales del Derecho y el Derecho tributario

Importancia fundamental se atribuye a los Principios Generales del Derecho en el ámbito tributario.

SAINZ DE BUJANDA ya apelaba a la construcción de una teoría jurídica del impuesto con normas positivas y con principios, fundamentalmente el de la Seguridad Jurídica.

Pero indudablemente, aquí surge la dificultad de adecuar a un sistema de principios una producción normativa desbordada, como la que tenemos en nuestro sistema jurídico.

5. La Seguridad Jurídica como principio orientador e integrador

En cualquier caso, la Seguridad Jurídica aparece como principio orientador e integrador del sistema

Así, **la doctrina** ha señalado que es un principio esencial en un Estado de Derecho. Se ha dicho que en la Seguridad Jurídica subyace la paz social, o que sin Seguridad Jurídica no puede haber Derecho, ni bueno, ni malo ni de ninguna clase.

Una Seguridad Jurídica que se ha definido como “el saber a qué atenerse”, el conocer de antemano las consecuencias jurídicas de los propios actos.

La Seguridad Jurídica ha sido además profusamente analizada y sistematizada por el propio Tribunal Constitucional (hemos estudiado todas las sentencias de este Tribunal relacionadas con la Seguridad Jurídica). Así, la ha calificado como suma de principios (certeza, legalidad, jerarquía, publicidad, irretroactividad, interdicción de la arbitrariedad), o como certidumbre o certeza en el Ordenamiento jurídico aplicable, y como claridad y no confusión normativa. Se ha tratado la Seguridad Jurídica también por el Alto Tribunal como previsibilidad y confianza legítima, que supone la expectativa razonablemente fundada de los ciudadanos en cuál será la actuación de los poderes públicos. Es pues un valor informador del Ordenamiento jurídico, que debe presidir la conducta de los poderes públicos, y a la vez denominador común de muchas categorías jurídicas. La Seguridad Jurídica se impone así al funcionamiento de todos los órganos del Estado. Y se encuentra estrechamente vinculada al derecho a la tutela judicial efectiva, al principio de legalidad, al de reserva de ley y al de justicia e igualdad.

Ha señalado también el Tribunal Constitucional a la Seguridad Jurídica como principio esencial en la aplicación del Derecho, en la aplicación jurisdiccional del Derecho y en la institución de la firmeza de las resoluciones judiciales y administrativas. También es expectativa legítima de una respuesta unívoca y de fiabilidad y celeridad de las resoluciones.

Pero donde más nos interesa ahora, el Tribunal Constitucional relaciona la Seguridad Jurídica **con el poder legislativo**: 1) ha remarcado el **contenido claro y preciso** que deben tener las leyes; 2) ha relacionado igualmente la Seguridad Jurídica con el principio de publicidad de las leyes¹; 3) se ha exigido la efectiva oportunidad de conocer las normas, lo que acarrea la tacha de aquellas que sean de imposible o muy difícil conocimiento; 4) deja en todo caso patente la necesidad de que las normas sean claramente formuladas y formalmente publicadas.

Pero el requisito de la **claridad de la norma** se orienta a que los ciudadanos **sepan a qué atenerse**, a crear **certeza en la regla de Derecho**.

¹ De hecho, conviene no confundir la publicidad de las normas con la publicación de las normas. La publicidad conlleva la difusión de la existencia y contenido de la ley, mientras que la simple publicación no garantiza la posibilidad de que las normas sean conocidas

El Tribunal Constitucional ha dicho repetidamente que el legislador **debe perseguir la claridad y no la confusión normativa**, y ha señalado como un deber de los poderes públicos el de **observar los trámites esenciales para la elaboración de las normas jurídicas**.

Sin embargo, a pesar de toda esta batería de argumentos, el Tribunal Constitucional ha acabado siempre auto-limitándose con la tesis de que está en el ámbito de la potestad legislativa realizar las modificaciones en el Ordenamiento jurídico que exija la cambiante realidad (principio de libertad de configuración del legislador), añadiendo que la Seguridad Jurídica no es un valor absoluto, ya que ello daría lugar a la congelación del Ordenamiento jurídico existente.

6. La Seguridad Jurídica y el Derecho tributario

Particularmente, el Tribunal Constitucional ha delimitado y estudiado la Seguridad Jurídica en el ámbito tributario. Se recalca la idea de que la Seguridad Jurídica es suma de principios y se relaciona directamente con la justicia tributaria. De hecho, el Tribunal Constitucional ha explicado la limitación constitucional a la ley de presupuestos para crear tributos (art. 134. 7 CE), como una traba a que se realice una regulación no frontal, no directa, del sistema tributario por normas no puramente fiscales, principio muy a tener en cuenta en la crítica de nuestro sistema de producción tributaria, en el que gran parte de los cambios, novedades y modificaciones se incluyen precisamente en leyes no propiamente tributarias, en leyes *ómnibus*, o en otro tipo de leyes de otros ámbitos. Hay mucha doctrina constitucional sobre la Seguridad Jurídica y las leyes de presupuestos y sobre la Seguridad Jurídica y la retroactividad de las normas tributarias.

Pero particular importancia damos en este caso a la doctrina sobre Seguridad Jurídica, confianza legítima y previsibilidad de los cambios normativos, que protege a los ciudadanos que ajustan su conducta económica a la legislación vigente, frente a cambios que no sean razonablemente previsibles (doctrina procedente del TJUE y del Tribunal Constitucional alemán).

Sin embargo, frente a este principio, el Tribunal Constitucional acaba oponiendo la idea de que la Seguridad Jurídica no puede entenderse como un derecho al mantenimiento de un determinado régimen fiscal, lo que desactiva cualquier pretensión de vulneración de la Seguridad Jurídica por este asunto, y acaba justificando en la realidad casi cualquier cambio normativo. No existe prácticamente ninguna sentencia del Tribunal Constitucional que declare la inconstitucionalidad de una ley exclusivamente por vulneración de la Seguridad Jurídica (a pesar de la multitud de doctrina sentada sobre la trascendencia de este principio). Sólo en caso de modificaciones absolutamente imprevisibles queda abierta la puerta a la tacha constitucional.

Pero, sí van estableciéndose criterios que podrán amparar estas declaraciones en el futuro, como la pertinencia y oportunidad de las leyes o la evaluación de si los cambios son necesarios o excesivos, así como la consideración de la desproporción de los medios empleados por el legislador y el sacrificio de derechos constitucionales.

Ha tratado incluso el Tribunal Constitucional la Seguridad Jurídica y la técnica legislativa tributaria, y a pesar de la estrecha relación que declara entre ambas, el Tribunal Constitucional deja claro en múltiples sentencias que el control de constitucionalidad no lo es de la calidad técnica de las leyes.

7. Determinación de la producción normativa en materia tributaria

Visto este marco previo, debemos expresar ahora en datos y cifras, de qué producción normativa tributaria estamos hablando, que era uno de los objetivos de este trabajo

Para dimensionar adecuadamente la magnitud del problema, incorporamos los datos y cifras reales de producción normativa con contenido tributario, desde el año 1990 hasta hoy², que se sitúa en torno a 11.500 normas con dicho contenido tributario³.

² Se analiza la producción normativa tributaria publicada hasta el día 31 de diciembre de 2016.

- Disposición con **rango legal o superior**⁴: 3.082 disposiciones. De las cuales:
 - 1.134 disposiciones de ámbito estatal:
 - Con rango de Ley, 665 normas:
 - 405, de rango “Ley”
 - 56, de rango “Ley Orgánica”
 - 171, de rango “Real Decreto-Ley”
 - 22, de rango “Real Decreto Legislativo”
 - Unión Europea, 335 normas:
 - 129, de rango “Reglamento UE”
 - 115, de rango “Directiva UE”
 - 74, otras UE (“Decisiones”, “Recomendaciones”, “Conclusiones”)
 - Normas Internacionales, 162 normas:
 - 49, de rango “Acuerdos Internacionales”
 - 79, de rango “Convenios Internacionales”
 - 34, otras normas internacionales de desarrollo (“Canjes de notas”, “Cartas” y “Protocolos” de aplicación)
 - 948 disposiciones de ámbito autonómico:
 - 872, de rango “Ley”
 - 29, de rango “Decreto-Ley”
 - 47, de rango “Decreto Legislativo”
 - 1.000 disposiciones de ámbito foral

- Disposiciones de **rango reglamentario y administrativas**: 8.253 disposiciones. De las cuales:
 - 2.719 disposiciones de ámbito estatal:
 - 443, de rango “Real Decreto”
 - 1.149, de rango “Orden”
 - 68, de rango “Circulares”
 - 943, de rango “Resoluciones”
 - 44, de rango “Instrucciones”
 - 72, de rango “Informe”
 - 2.144 disposiciones de ámbito autonómico:
 - 432, de rango “Decreto”
 - 1.066, de rango “Orden”
 - 593, de rango “Resoluciones”
 - 12, de rango “Acuerdos”
 - 9, de rango “Instrucciones”
 - 1, de rango “Convenio”
 - 1, de rango “Dictamen”
 - 3.390 disposiciones de ámbito foral

³ Los datos se han obtenido del análisis de las diversas bases de datos jurídicas, tanto públicas como privadas (Boletín Oficial del Estado, boletines autonómicos, *Normacef*, *Aranzadi*, *El Derecho*, *La Ley*), desde el 1-1-1990 al 31-12-2016.

⁴ Incluimos en este cómputo tanto las normas, estatales y autonómicas, con forma de Ley como las disposiciones con rango de Ley (Decretos-Ley y Decretos Legislativos), pero también los tratados y acuerdos internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno a los que quepa atribuir también el mismo rango, así como las disposiciones normativas de la Unión Europea que, no teniendo formalmente rango de Ley, puedan considerarse de rango superior por las características propias del Derecho de la Unión Europea. Asimismo, aun no teniendo tampoco rango de ley, incluimos igualmente en esta enumeración las disposiciones normativas de los territorios forales del País Vasco con rango de “Norma Foral” o similares, pues regulan el sistema tributario en dichos territorios, de la misma forma que las leyes estatales y autonómicas para regular el sistema tributario en el territorio común, por lo que cumplen la misma función.

Es decir, nos encontramos con una media superior a 110 normas legales o de carácter superior por año y de alrededor de 300 normas reglamentarias y administrativas anuales.

De las 11.500 normas con contenido tributario, más de 8.000 son disposiciones reglamentarias, de distinto rango y ámbito territorial. Es decir, la producción reglamentaria prácticamente triplica a la producción legal, lo que parece apuntar a un proceso de deslegalización. Además, dentro de las disposiciones administrativas, las de menor rango (órdenes, circulares, resoluciones...) triplican igualmente a las de mayor rango (decretos). Todo ello evidencia también en el ámbito administrativo una progresiva degradación del rango normativo reglamentario.

En estos datos no incluimos las ordenanzas fiscales de las entidades locales, que multiplicarían las cifras de producción normativa varias veces.

8. La Seguridad Jurídica y la producción normativa en materia tributaria

De todo lo visto podemos extraer una serie de consecuencias:

- Que se resumen en la grave afectación de la Seguridad Jurídica.
- Generando complejidad y oscuridad del Ordenamiento jurídico.
- Que nos lleva a la degradación técnica de las leyes como consecuencia necesaria del exceso de producción normativa y de la velocidad de los cambios.
- Todo ello desemboca en la desvalorización de la ley debida a la inflación desmedida de las normas y a una relativización de la Seguridad Jurídica, justificada muchas veces por coyunturas socioeconómicas.
- Y en una “nulificación” constante de las normas anteriores, que parece que nunca hubieran existido.
- Indudablemente se ha producido un incumplimiento sistemático del art. 9 Ley 58/2003, LGT, que establece la obligatoriedad de mencionar en el título de las normas y en la rúbrica de los artículos su posible contenido tributario.
- Problemas todos ellos a los que no es ajena la preeminencia del Ejecutivo y la Administración en la elaboración de las leyes tributarias y en su interpretación (la Administración tributaria resulta así a la vez legislador, juez y parte).

Por otro lado, frente a esta situación es posible establecer ciertos límites:

- Un control *a priori*, la denominada decisión prelegislativa o necesidad de legislar, donde se evalúe la oportunidad de la nueva norma y su coherencia con el Ordenamiento jurídico en el que se va a insertar.
- La inclusión de tablas de vigencias y derogaciones.
- Compilaciones, rúbricas de normas, codificaciones sectoriales y textos consolidados (instrumentos utilizados ya en muchos países de nuestro entorno).
- La activación de la Comisión General de Codificación como un instrumento de sistematización del Ordenamiento jurídico, que aporte valor normativo.
- Podemos señalar también una serie de límites ya establecidos, *de lege data*:
 - La Resolución de 28 de julio de 2005, sobre directrices de técnica normativa para la elaboración de disposiciones reglamentarias en el ámbito estatal.
 - El Real Decreto 1083/2009, de 3 de julio, por el que se regula la memoria de análisis del impacto normativo, para regular el control de normas.
 - O las leyes 39/2015 y 40/2015, LPACAP y LRJSP, que establecen la regulación general de la iniciativa legislativa y unos principios de la buena regulación. Todas ellas hacen referencia a la necesidad de evaluar la necesidad de cada nueva regulación, su oportunidad y la coherencia e integración con el resto del Ordenamiento Jurídica.
- Finalmente, podemos hablar de un control *a posteriori*, que realizaría el propio legislador mediante comisiones de evaluación de la normativa aprobada; y un control jurisdiccional por el propio Tribunal Constitucional.

