

PRINCIPIOS DE TÉCNICA LEGISLATIVA TRIBUTARIA

José Antonio ANTÓN

I. INTRODUCCIÓN

EL diseño y construcción de un sistema tributario que cumpla sus funciones con eficiencia y justicia es tarea básicamente política. Es al político a quien corresponde elegir, entre las diversas opciones que los técnicos le brindan, los tributos que han de integrar el conjunto, su articulación y su estructura. Para ello, no sólo ha de tener presentes las recomendaciones de los expertos, sino muy especialmente, la adecuación de tales recomendaciones a aquellos principios básicos que el ordenamiento constitucional fija como límites para la actuación de los poderes públicos. La labor del político no es, pues, absolutamente libre, sino que viene condicionada por el necesario respeto del orden jurídico predeterminado, sin perjuicio, además, de que, prudentemente, preste oídos a quienes, por su experiencia y conocimientos, pueden ser eficaces colaboradores en sus tareas. Más aún, su actuación en materia tributaria viene también predeterminada por la existencia de un sistema establecido, lo que implica que no ha de abordar una construcción *ex novo*, sino la reforma, la adaptación, de aquello con lo que ya se cuenta a las nuevas y siempre variables circunstancias en que cada país se mueve.

No es éste el momento de entrar en el análisis de las diferentes opciones que se ofrecen para el diseño de un sistema tributario. Sea el que fuere aceptado en un momento determinado, ese modelo ha de plasmar en el Estado de derecho, y en España, en particular, en leyes y reglamentos, en normas jurídicas que

constituyen el vehículo a través del cual el tributo tomará vida y será una institución activa en la sociedad.

Parece, pues, necesario dedicar alguna reflexión a las cuestiones que se suscitan en punto a la elaboración de las normas fiscales. ¿Cómo han de ser para que cumplan su función? ¿Qué caminos se han de seguir para que la normativa fiscal sea lo más justa, lo más útil y lo más fácilmente comprensible y aceptable posible?

II. TÉCNICAS LEGISLATIVAS Y SISTEMA TRIBUTARIO

Stammler (1) ha definido la técnica de la legislación como el arte de dar a las normas jurídicas expresión exacta, de vestir con las palabras más precisas los pensamientos que encierra la materia de un derecho positivo. Y obsérvese que el filósofo del derecho alemán eleva, consciente o inconscientemente, esta técnica a la categoría de arte. Y no es para menos: fabricar normas jurídicas, reglas de conducta para toda una colectividad, que imponen, como es el caso de las fiscales, cargas onerosas que han de soportar los patrimonios de los ciudadanos, es un difícil trabajo que exige una muy meditada ponderación si se aspira a que el producto normativo sea aceptado por la sociedad a la que se dirige y genere el menor número posible de controversias. Una buena ley, entendido este término en su sentido más general, será aquella que pueda aplicarse con la mayor facilidad, por-

que sea aceptada por sus destinatarios, y que dé lugar al menor número posible de debates jurisdiccionales, porque sus normas sean claras y no se presten a interpretaciones divergentes.

Estos dos requisitos cobran una muy especial relevancia en la esfera fiscal, porque las leyes tributarias tienen un ámbito de destinatarios extraordinariamente amplio —prácticamente, la totalidad de los ciudadanos— y, en la situación actual de las economías modernas, también un buen número de nacionales de otros estados, residentes o no en el país. Asimismo, porque, para que el sistema funcione correctamente, tiene que haber un grado elevado de cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales; no es imaginable que los entes públicos no contaran con la voluntaria colaboración de los contribuyentes en la aplicación de los tributos y se vieran obligados a acudir a medidas de fuerza para hacer efectivos sus créditos en un gran número de casos. Evitar la resistencia social es, pues, un corolario evidente de la generalización del tributo.

Existen, pues, sobradas razones para preocuparse por la calidad de las normas tributarias. Y, sin embargo, no parece ser un tema que haya suscitado una literatura excesivamente amplia (2), quizá por las dificultades que implica un tratamiento técnico riguroso y porque resulta más sencillo quedarse en la pura crítica de las leyes que aventurarse a señalar métodos de trabajo que puedan conducir a su mejora.

1. Fórmulas de técnica legislativa

A) *El modelo británico y el modelo continental europeo*

Martín Casals y Viver (3) señalan que el derecho comparado nos

muestra dos grandes modelos de redacción de los proyectos de ley. El modelo británico, que encomienda la preparación de los proyectos a un único organismo: la Office of Parliamentary Counsel, y el modelo europeo continental, que atribuye esta tarea a una pluralidad de sujetos. En este segundo grupo es en el que claramente se encuadra nuestro país. El artículo 87 de la Constitución atribuye la iniciativa legislativa al Gobierno (proyectos de ley), al Congreso y al Senado (proposiciones de ley), permitiendo, asimismo, que las asambleas de las comunidades autónomas soliciten del Gobierno la adopción de un proyecto de ley o remitan a la mesa del Congreso una proposición de ley. Por último, la iniciativa popular está también prevista con carácter general, pero resulta improcedente tratándose de leyes tributarias. Santamaría Pastor (4) considera sin fundamento técnico esta exclusión, lo que no significa que sea criticable, sino que se trata de un recorte exclusivamente político a la iniciativa popular.

Dado que la inmensa mayoría de las leyes tributarias tienen su origen en proyectos gubernamentales, a ellos hemos de dedicar nuestra atención.

El art. 22 de la Ley del Gobierno establece que el procedimiento de elaboración de proyectos de Ley se iniciará en el ministerio o ministerios competentes mediante la elaboración del correspondiente anteproyecto, que irá acompañado por la memoria y los estudios e informes sobre la necesidad y oportunidad del mismo, así como por una memoria económica que contenga la estimación del coste a que dará lugar. En todo caso, los anteproyectos de Ley habrán de ser informados por la Secretaría General Técnica.

El anteproyecto se eleva al Consejo de Ministros, quien, a su

vez, podrá solicitar los informes o dictámenes que considere oportunos, sin perjuicio de aquellos que resulten preceptivos, entre los que destaca el del Consejo de Estado.

Cumplidos los referidos trámites, se eleva nuevamente del Consejo de Ministros para su aprobación y remisión a las Cortes, para su tramitación parlamentaria.

Es justamente en esta fase de preparación de los proyectos de ley en la que conviene hacer hincapié desde el punto de vista técnico. Y ello por varias razones. En primer lugar, porque cuanto más elaborado se encuentre un proyecto, más fácil y más útil puede ser la discusión parlamentaria. Pero, en segundo lugar, la experiencia muestra que cuando el Gobierno goza de mayoría parlamentaria el apoyo al proyecto presentado limita de manera importante las modificaciones que pudieran introducirse en el Parlamento.

B) *Derecho estricto y derecho discrecional*

Stammler (5) señala que el legislador puede especificar por sí mismo las condiciones y los efectos de una norma de modo concreto y con toda precisión (derecho estricto) o puede reservar para un ulterior examen el especificar tanto las condiciones como los efectos de una norma (derecho discrecional).

No resulta fácil optar de forma taxativa por uno de estos dos sistemas y, de hecho, ambos aparecen combinados en la legislación positiva. En el ámbito tributario, por razón tanto del principio de legalidad como con base en el de seguridad jurídica, la técnica del derecho estricto debería prevalecer.

No puede olvidarse, por otra parte, que en el ámbito en que nos movemos esta distinción se refleja, en cierto modo, en la mayor o menor capacidad normativa que se atribuya a la potestad reglamentaria de la Administración. Dos observaciones han de hacerse al respecto.

La primera es que conviene reducir al máximo los poderes estrictamente administrativos en cuanto a la regulación de los tributos. Entender correctamente esta afirmación no supone, evidentemente, que se cercenen las necesarias facultades de la Administración para gestionar el impuesto. Especialmente en sus actividades inspectoras y recaudatorias, la Administración deberá contar con los medios legales suficientes para poder ejercer sus funciones. A lo que nos estamos refiriendo es a que en el desarrollo reglamentario de las leyes fiscales la Administración no pueda variar su sentido. La celebre frase, que unos atribuyen a Romanones y otros a Calvo Sotelo, «dejad que ellos hagan las leyes, que yo haré los reglamentos», revela un exceso de poderes administrativos que han de ser evitados para que los mencionados principios de seguridad jurídica y de legalidad tengan virtualidad efectiva.

Un ejemplo lo encontramos en la laxa regulación que de las retenciones se contiene en la Ley del Impuesto sobre la Renta, que permite que el Reglamento del Impuesto, aprobado por Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, pudiera ser modificado por otro Real Decreto, el 1968/1999, de 23 de diciembre, sin que hubiera alteración alguna de la Ley que justificara una nueva redacción del Reglamento.

La segunda observación —en este caso positiva— también hace referencia a actuaciones re-

glamentarias. Hasta fechas recientes, los reglamentos tributarios reproducían íntegramente las normas de la Ley, desarrollándolas además en los aspectos de su competencia. El vigente Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre) o el del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo) son típicas muestras de esta técnica. Este sistema tiene el inconveniente de que cualquier modificación de la Ley acarrea necesariamente que también haya de ser modificado el Reglamento. Por eso, parece preferible que el Reglamento sólo se ocupe de la regulación de aquellas materias para las que cuente con una expresa y específica habilitación legal. Es el sistema que han seguido los nuevos reglamentos del Impuesto sobre la Renta (Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero) y del Impuesto sobre Sociedades (Real Decreto 537/1997, de 14 de abril).

C) *Legislación abstracta o legislación casuística*

La distinción entre uno y otro tipo de normas radica en el criterio seguido para su formulación. Estaremos en presencia de una ley abstracta cuando el precepto contenga reglas generales en las que se pueden subsumir, si no todos, un buen número de los supuestos de hecho que presenta la realidad. En cambio, la norma casuística enumera, con afán de exhaustividad, los casos en que se aplica. Stammeler (6) señala como ejemplo de este segundo tipo el *Allgemeines preussisches Landrecht*, de 1779, con cerca de veinte mil artículos.

Dejando al margen esta anécdota, y admitiendo que, en todo ca-

so, el buen sentido puede inclinar a mantener una posición ecléctica en cuanto a la elección de uno u otro sistema, que normalmente se habrán de combinar con prudencia, debería darse preferencia a las leyes abstractas sobre las casuísticas. Y ello por dos razones. La primera es que, por mucha que sea la perspicacia del legislador, la realidad se ha mostrado siempre mucho más viva en cuanto a la riqueza de situaciones que pueden producirse. Tratar de enumerarlas todas es un vano empeño. Las fórmulas generales tienen, pues, la ventaja de su mayor capacidad para asimilar hechos nuevos. Pero, además, en segundo lugar, las leyes abstractas resultan más acordes con la finalidad genérica de los tributos modernos de gravar toda manifestación de capacidad contributiva que pueda considerarse incluida en el hecho imponible formulado por el legislador. El hecho de que puedan darse situaciones límite que traten de ser utilizadas para eludir el pago del tributo debe ser tratado mediante la reconsideración de la fórmula general, y no añadiendo, como caso especial, el supuesto concreto.

También aquí puede encontrarse algún ejemplo en nuestras leyes que ilustra lo que se pretende señalar. La disposición adicional segunda de la vigente ley del Impuesto sobre la Renta —que, incidentalmente, tampoco es un modelo de claridad en su redacción— se refiere a un supuesto muy concreto de ganancias patrimoniales: las que, en su caso, pueden generarse como consecuencia de transmisiones de valores o participaciones no admitidas a negociación con posterioridad a una reducción de capital. En estos casos, para cuyo análisis pormenorizado no parece ser éste el lugar y momento más apropiado, la complejidad de las normas obliga al contribuyente a llevar una doble valoración de su cartera de valores, cuya justifica-

ción resulta más que dudosa. Y ello por una razón de fondo, que es la que a nuestros efectos interesa: la norma general de tributación de las ganancias y pérdidas patrimoniales aparece formulada de tal forma que no reconoce la existencia de pérdidas cuando hay reducciones de capital en el momento de producirse éstas; por razones obviamente recaudatorias, difiere el cómputo de la pérdida al momento en que se enajenen los valores que quedan vivos, a los que se incrementa como valor de adquisición, el importe de los amortizados. Nótese cómo una fórmula general sesgada produce sus efectos en la regulación de casos concretos, que se multiplican complicando la aplicación del sistema.

D) *La articulación de las técnicas legislativas y los principios constitucionales tributarios*

Condición necesaria, aunque no suficiente, para considerar que una norma tributaria alcanza un grado aceptable de corrección técnica es, sin duda, que sus mandatos se adecuen estrictamente a los contenidos en la Constitución, especialmente los relativos al tributo.

Este respeto a principios constitucionales debe ser tenido muy presente por el político al enjuiciar las propuestas o modelos que los técnicos le ofrezcan cuando le den su opinión respecto de cómo ha de ser un tributo o qué reformas es conveniente introducir. No es, pues, algo que afecte sólo a la técnica legislativa en sentido estricto, a la preparación del proyecto de ley o reglamento, sino al propio esquema de ideas en que éste se base. De otra forma, se coloca al redactor del proyecto ante una tesitura difícilmente soluble: si el primer material no es de la calidad apropiada, no es po-

sible obtener un producto final apto para su aplicación.

a) Principio de seguridad jurídica

Posiblemente es el principio de seguridad jurídica, reconocido en el art. 9.3 de la Constitución, el que puede verse más directamente afectado por defectos de técnica legislativa (7). Los puntos en los que la seguridad jurídica sufre a causa de los defectos de técnica legislativa pueden ordenarse distinguiendo los siguientes supuestos.

• Situaciones de anomia

La no existencia de normas, cuando estas son necesarias, puede generar perturbaciones en el principio de seguridad jurídica. En ocasiones, este supuesto se produce por la falta de cumplimiento de las promesas del legislador. Quizás el supuesto más claro se encuentre, en los momentos actuales, en la inexistencia del Reglamento General de Gestión, que la Ley General Tributaria, de 1963, prevé en su artículo 9. 1. c), y que todavía no ha visto la luz. Otros supuestos existen en nuestro ordenamiento que no han dejado de producir confusión, como es la falta de regulación del expediente especial para la declaración del fraude de ley a que alude el art. 24, también de la Ley General Tributaria.

• Las llamadas «leyes imperfectas»

La estructura de la norma jurídica implica la existencia de un mandato en el que, a un determinado supuesto de hecho, corresponde una cierta consecuencia. La ley imperfecta es aquella que establece el mandato, pero no dice cuál es el efecto de su incumplimiento, con lo que el mandato queda vacío de contenido. Así, cuando la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes or-

dena al Ministerio de Hacienda la publicación de textos actualizados de las leyes y decretos tributarios que hayan sufrido modificaciones en el primer trimestre de cada ejercicio (art. 5) o la Ley reguladora de las haciendas locales (art. 17.5) prevé que las entidades locales con población superior a 20.000 habitantes habrán de publicar sus ordenanzas fiscales, no determinan el efecto del incumplimiento de tales preceptos, con lo que su inanidad es evidente y la única posición responsable es la de recomendar su desaparición del ordenamiento.

b) Principio de publicidad

Al hacer referencia al principio de publicidad, se piensa normalmente en la difusión del conocimiento de las leyes y reglamentos que han entrado en vigor, pero ahora a lo que se desea aludir es al conocimiento previo de las normas que se encuentran en fase de elaboración.

La situación es totalmente distinta según se trate de leyes o de normas reglamentarias. Las primeras son suficientemente conocidas, no sólo por la apertura de los debates parlamentarios, sino, sobre todo, por su publicación en el *Boletín Oficial de las Cortes*. Las segundas, sin embargo, carecen de un vehículo adecuado para que se pueda saber en qué está trabajando la Administración. Ciertamente es frecuente el sometimiento a informes de los proyectos reglamentarios, y que el art. 24 de la Ley del Gobierno prevé la posibilidad de audiencia a los interesados a través de organizaciones o asociaciones representativas, pero este trámite no asegura en todo caso una información satisfactoria. En materia tributaria, este conocimiento estaría plenamente justificado para que los contribuyentes puedan planificar correctamente sus actividades sin verse sorprendidos en un determinado momento por la ac-

tuación administrativa. La complejidad que caracteriza la normativa fiscal exige una especial transparencia por parte de las autoridades y, en este aspecto, la publicación de los proyectos de disposiciones reglamentarias, o al menos de las más importantes, podría contribuir a la consecución de este objetivo. Esta publicación haría, igualmente, posible el debate en círculos técnicos de los proyectos administrativos, lo que contribuiría a ponderar mejor las soluciones arbitradas en cada caso.

Podría pensarse que, en ocasiones, la Administración guarda celosamente sus criterios, antes de la publicación del texto, precisamente para evitar maniobras elusorias, pero tal posición debe rechazarse si se quieren conseguir unas relaciones leales entre Administración y contribuyentes, que no pueden basarse en medios distintos de la mayor transparencia en las actuaciones de una y otros.

c) Principio de claridad expositiva

En íntima relación con el principio de seguridad jurídica se encuentra la necesidad de que la redacción de las normas tributarias sea clara, inteligible para el común de los ciudadanos.

La claridad del lenguaje jurídico supone, en primer término, el uso gramaticalmente correcto del idioma. No es aceptable que el artículo 55, 1, 4º, d) de la Ley del Impuesto sobre la Renta diga expresamente que «se entenderá como circunstancia que necesariamente exige el cambio de vivienda *cuando* la anterior resulte inadecuada en razón a la minusvalía». No se trata de aspirar a que el redactor de las leyes sea un maestro de la literatura, pero sí la mínima corrección en el uso de la lengua como instrumento indispensable para que las ideas

reflejadas en la ley sean correctamente entendidas.

No puede dejarse de reconocer que las cuestiones que suscita el lenguaje jurídico no son fáciles de resolver y que no sólo plantean problemas de forma sino también de fondo.

En primer lugar, porque la tecnificación del derecho obliga a utilizar términos cuya precisa significación no siempre es conocida por el común de los ciudadanos. En cierto sentido, puede afirmarse que el derecho es un «idioma» y resulta inútil pretender su vulgarización. Debe, no obstante, reconocerse que en nuestra legislación fiscal más reciente se han hecho intentos por acercar más al ciudadano el lenguaje de la Ley. Así, la última Ley del Impuesto sobre la Renta ha preferido utilizar expresiones como «determinación de la capacidad económica sometida a gravamen» (título II) o la de «cálculo del impuesto» (título III) frente a otras que se encontraban acuñadas en nuestra tradición. Es éste un intento que, sin perjuicio de que pueda suscitar cierto escepticismo en cuanto a su utilidad real, no puede por menos de señalarse como preocupación que merece ser puesta de relieve.

La claridad del lenguaje jurídico plantea, en segundo lugar, un serio problema técnico, cual es el de la coherencia con los términos que se emplean en otras ramas del derecho. La Ley General Tributaria es absolutamente taxativa en cuanto a la posibilidad de que el ordenamiento tributario acuñe sus propios conceptos (artículo 23: «en tanto no se definan por el ordenamiento tributario...»), pero ésta debe ser una rigurosa excepción a la regla general de que los conceptos fiscales sean homogéneos con los civiles, mercantiles o administrativos, para evitar la dispersión excesiva que puede supo-

ner que un mismo término tenga significados distintos en según que ley de las que integran el ordenamiento jurídico. Conviene resaltar que es éste un problema de fondo, como puede comprenderse fácilmente si comparamos la regulación civil del régimen de bienes gananciales en el matrimonio con la imputación fiscal de las rentas de trabajo a los cónyuges en el Impuesto sobre la Renta. De aplicarse el régimen civil en el orden tributario, la imputación habría de hacerse al 50 por 100 en todo caso, y no en función del perceptor, como obliga la legislación tributaria.

Tercera cuestión en este punto es la relativa a la autonomía en la redacción de los preceptos, evitando, en lo posible, las remisiones que compliquen la lectura de un modo excesivo. Es cierto que las remisiones normativas cumplen un doble objetivo: por una parte, evitan el alargamiento innecesario de los textos y, por otra, contribuyen a la precisión del mandato, pero el abuso de la fórmula convierte el análisis de la ley en un ir y venir de uno a otro texto que incomoda y hace difícil su correcto entendimiento. Quizá un modelo de esta incomodidad es el que ofrece la regulación del Impuesto sobre el Valor Añadido, en la que las remisiones son constantes. Así, el artículo 28. 3 del Reglamento (y es una elección al azar) dice: «la declaración previa al inicio de las actividades a que se refiere el número 1 del apartado cinco del artículo 111 de la Ley del Impuesto será exclusivamente la declaración censal comprendida en el párrafo b) del apartado 4º del artículo 9º del Real Decreto 1041/1990, de 27 de julio, por el que se regulan las declaraciones censales que han de presentar a efectos fiscales los empresarios, los profesionales y otros obligados tributarios». A su vez el párrafo b) del aparta-

do 4º del artículo 9º citado, se remite al artículo 111 de la Ley del Impuesto.

El abuso en el sistema de remisiones tiene, además, el inconveniente de que cualquier modificación de los textos a que se produce la remisión genera, automáticamente, dudas interpretativas.

d) Principio de generalidad

Las normas tributarias, tanto si se trata de leyes como de reglamentos, han de ser generales. Se quiere significar con esta afirmación no ya que deben ser cumplidas por todos, sino que las excepciones, de cualquier tipo, deben ser las mínimas posibles. La proliferación de exenciones o de regímenes especiales es un claro exponente de que el principio de capacidad contributiva no está debidamente reflejado en el hecho imponible. Cuando un tributo, sea el que sea, se ve obligado a enumerar un amplio número de casos particulares en los que no es de aplicación la regla general, debemos sospechar que los hechos gravados no son realmente una manifestación clara de riqueza gravable. La larga lista de beneficios fiscales contenida en el art. 45 de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, o la amplísima nómina de exenciones del Impuesto sobre el Valor Añadido, no hablan a favor de la configuración de estos impuestos.

Muy posiblemente puede pensarse que una mayor simplificación del sistema tributario sería un elemento positivo desde el punto de vista de la generalidad. De la misma manera que en nuestro propio país se ha podido comprobar que la reducción de tipos de gravamen en el Impuesto sobre la Renta ha ejercido un efecto positivo, puede pensarse que una re-

nuncia mesurada a tratar de aquilatar la cuantía de las bases imponibles al máximo posible, utilizando mecanismos objetivos de determinación que hagan más fácil la aplicación del tributo, podría contribuir a su mejor aceptación social. Es ésta, no obstante, una afirmación que debe matizarse, entendiéndola dentro de límites racionales. Lo que la doctrina germanica conoce como «practicabilidad del tributo» no puede suponer, en ningún caso, una renuncia al principio de capacidad contributiva que lo lesione de modo importante. Una ponderación cuidadosa de los intereses en juego es necesaria para que la simplificación del sistema no lo convierta en un instrumento tan rudimentario como para que se abra la puerta a la crítica, y será el buen juicio del legislador el que habrá de marcar los límites dentro de los que han de moverse la ley y la actuación administrativa.

En este mismo ámbito de la generalidad, la doctrina ha señalado con reiteración la conveniencia de que existiera una ley de valoraciones, que sirviera para homogeneizar la aplicación de todos los tributos y que permitiera evitar irritantes desigualdades que afectan al propio principio de capacidad contributiva. No es, por ejemplo, razonable que en el Impuesto sobre el Patrimonio, para los bienes inmuebles juegue la valoración catastral y que esta misma no sea de aplicación automática para determinar su valor en el que grava las transmisiones, o que la diferente estructura del patrimonio genere diferencias muy notables en la tributación de los distintos contribuyentes. Justamente fueron estas diferencias las que hicieron que el Tribunal Constitucional alemán exigiera del Gobierno que pusiera remedio a tal situación. Remedio que conllevó la desaparición del Impuesto sobre el Patrimonio en este país.

2. Criterios para la elaboración de proyectos normativos

Cuanto hasta ahora se ha expuesto trata de poner de manifiesto la necesidad de abordar la tarea del perfeccionamiento de la legislación —entendida en su más amplio sentido— fiscal.

Se tropieza para ello con evidentes dificultades, y no es la menor la falta de una auténtica disciplina de técnica legislativa, como ha señalado Pablo Salvador Coderch (8), que, en su opinión, debería basarse en cuatro principios de funcionamiento: 1) sistematización de la práctica parsimonia en el cambio; 2) primado de la política: limitación de la técnica; 3) tratamiento colectivo: necesidad de recursos y organización, y 4) educación del jurista: humanidades y ciencias sociales aplicadas.

Antes de comentar estos cuatro principios, debe señalarse que, en nuestro derecho positivo vigente, existen normas —aparte de las contenidas en los reglamentos del Consejo y del Senado, así como en la Ley del Gobierno, ya aludidas— en relación con aspectos formales de las disposiciones tributarias. En este sentido, la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes ordena, en su art. 4, que las leyes y reglamentos que contengan normas tributarias lo mencionen expresamente en su título y en la rúbrica de los artículos correspondientes y que, cuando modifiquen normas tributarias, contengan una relación completa de las normas derogadas y la nueva redacción de los que resulten afectadas. Y en el ámbito general, la resolución de 15 de noviembre de 1991 dispone la publicación del Acuerdo del Consejo de Ministros por el que se aprueban las directrices sobre la forma y la estruc-

tura de los anteproyectos de ley, en el que se dicta una amplia serie de reglas que tienen por objeto elevar el nivel de la calidad técnica de las leyes.

Es evidente que el respeto a estas normas puede contribuir de forma importante a que nuestra legislación alcance la corrección técnica deseable, pero, como antes hemos advertido, entran en la categoría de las leyes imperfectas, en cuanto que su incumplimiento carece de sanción. Además, en cuanto a la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, su escasa virtualidad solo afectaría a los reglamentos, es decir, a la Administración, puesto que, por su rango de ley ordinaria, cualquier otra posterior la puede derogar, explícita o implícitamente, sin que en este caso pudiera hablarse de incumplimiento alguno.

A) Estabilidad del ordenamiento

Antes de abordar una reforma legal, han de ponderarse su conveniencia y su necesidad. Kriele (9) nos habla de «la presunción (rebatible) favorable a la razonabilidad del derecho vigente», con lo que se quiere subrayar que no deben introducirse reformas en el ordenamiento que no estén plenamente justificadas.

Naturalmente, no puede caerse en el extremo de considerar intocable el ordenamiento jurídico. La riqueza de la vida estriba en la evolución, y no hay evolución sin cambios. Lo que se pretende al afirmar este criterio es que esos cambios contengan en sí mismos la tendencia a la estabilidad. En este sentido, la constitución de comisiones que estudien la reforma de las leyes, la petición de informes y dictámenes previos, son buenas prácticas que felizmente se van imponiendo en nuestro sistema. La labor realizada por las comisiones creadas para la refor-

ma de la financiación de las comunidades autónomas o para la del Impuesto sobre la Renta han dado excelentes frutos, como ha de esperarse de la recientemente constituida para la reforma de la Ley General Tributaria (resolución de la Secretaría de Estado de Hacienda de 15 de junio de 2000).

Ahora bien, aceptada la necesidad de una reforma, debe tratarse de conseguir su estabilidad. El problema es especialmente grave en el ámbito administrativo de las normas reglamentarias, que ofrece ejemplos que ilustran con evidencia la precipitación en las modificaciones normativas. Así, como botón de muestra, el Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre, que regula las condiciones para la aplicación de exenciones en el Impuesto sobre el Patrimonio para bienes afectos a actividades empresariales y profesionales, así como de las participaciones en sociedades que desarrollen tales actividades, fue modificado dos meses después por el Real Decreto 25/2000, de 14 de enero.

En buena medida, la falta de estabilidad del ordenamiento deriva de la pérdida de significado del sentido general de las leyes. Nocilla (10) lo señala como uno de los problemas fundamentales del derecho actual, en el que las leyes han pasado a convertirse en «medidas» de carácter coyuntural y sectorial, perdiendo, pues, necesariamente, su deseable estabilidad. Ejemplos de la certeza de esta afirmación se tienen al alcance de la mano: la Ley 6/2000, de 13 de diciembre, aprueba «medidas» fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa.

Y no deja de resultar revelador que en esta Ley vuelva a alterarse la calificación del beneficio que puede obtenerse con ocasión de reducciones de capital con devolución de aportaciones a los socios.

Primero, en la Ley 18/1991 (artículo 44.4) se consideró rendimiento del capital mobiliario. La Ley 40/1998 entendió que se trataba de una ganancia patrimonial. Y ahora la Ley 6/2000 vuelve a calificarlo de rendimiento. ¿Cuál puede ser el motivo de este vaivén de calificaciones? Sea éste el que fuere, parece exigible una cierta maduración cuando se adoptan decisiones reformadoras para evitar estos sorprendentes cambios de criterio.

En todo caso, se ha de reconocer que no es fácil encontrar una receta mágica que permita mantener la estabilidad del ordenamiento y adecuarlo, al tiempo, a unas circunstancias que, en nuestros días, si alguna característica tienen es la de su volatilidad. Posiblemente, lo único que podría intentarse es distinguir dos partes bien diferenciadas en las leyes. Lo que, parafraseando al profesor Palao, podríamos denominar el núcleo «duro», del que habría de pregonarse su necesaria estabilidad, y la parte «blanda» de la Ley, que fuera fácilmente adaptable a las nuevas situaciones. Para ello, cabría pensar que esta segunda parte consistiera fundamentalmente en habilitaciones a la Administración para su regulación por vía reglamentaria, marcando con claridad los límites dentro de los cuales podría operar la Administración.

B) Guías para las reformas

No sería razonable terminar estas reflexiones sin reconocer que en la elaboración de normas fiscales se han experimentado considerables avances, tanto en la materia legislativa como en la reglamentaria, y que la insistencia de la doctrina en subrayar la necesidad de un mayor cuidado en estas tareas no ha resultado inútil. Pero tampoco debemos dejarnos llevar por la complacencia en

lo conseguido y relajar un esfuerzo que debe continuar. Y para ello puede ser útil tener en cuenta dos consideraciones.

La primera es realizar un cuidadoso análisis de la jurisprudencia de los tribunales de justicia para detectar los principales fallos de nuestra normativa tributaria. Cuantificar los principales puntos de fricción entre contribuyentes y Administración fiscal y tratar de limar las asperezas que ponen de manifiesto es una tarea que aún está pendiente y que puede resultar un excelente camino para plantear futuras modificaciones del sistema. Asimismo, los informes del Defensor del Pueblo y del Defensor del Contribuyente deberían estar muy presentes a la hora de preparar nuevos proyectos.

La segunda es la conveniencia de plantear la labor de preparación de las normas tributarias, cualquiera que sea su rango, como una tarea que exige una organización de medios personales y materiales compleja. Los proyectos han de ser objeto de trabajo en equipo, entendiendo por tal un conjunto de personas que representen suficientemente los intereses implicados desde el inicio de la labor normativa, sin que parezca suficiente la intervención prevista en nuestro ordenamiento a través de informes posteriores a la presentación de los anteproyectos. Es preferible emplear más tiempo y esfuerzo en la maduración de cualquier texto que tener que recurrir a posteriores reconsideraciones sobre lo ya aprobado. Afortunadamente, nuestras normas tributarias han alcanzado ya un nivel técnico suficiente como para permitir dejar un espacio de tiempo a la reflexión antes de acometer reformas precipitadas.

III. CONCLUSIONES

1. Legislar es una difícil tarea que requiere tiempo y esfuerzo téc-

nico continuado. La precipitación en la función legislativa genera distorsiones en el ordenamiento que tienen que ser posteriormente corregidas.

2. La complejidad alcanzada por el ordenamiento tributario actual exige plantear, como prioridad esencial, su simplificación, en el buen entendimiento de que tal simplificación requiere ser realizada con criterios técnicos correctos.

3. Cualquier reforma de las leyes fiscales debería tener muy presente la enseñanza que se deriva de la jurisprudencia de los Tribunales. Las sentencias constituyen una valiosísima información para detectar los puntos problemáticos del ordenamiento y poder actuar sobre ellos, clarificando o modificando los oportunos preceptos.

4. En el mismo sentido, los informes del Defensor del Pueblo y del Defensor del Contribuyente son, igualmente, merecedores de atención preferente, con el mismo objetivo de detección de problemas y búsqueda de las soluciones apropiadas.

5. Deben evitarse tanto las situaciones de anomia (falta de preceptos necesarios para la regulación de una materia), que suelen producirse por demora en la aparición de reglamentos, como las

llamadas «leyes imperfectas», en las que el incumplimiento del mandato no genera consecuencias jurídicas efectivas.

6. La claridad de las normas no sólo es un problema de corrección del lenguaje empleado, sino, asimismo, deriva de la autonomía de las mismas, limitando en lo posible las remisiones de unos a otros preceptos, o de unas a otras disposiciones.

7. El cumplimiento de los principios fundamentales de la técnica legislativa será un excelente incentivo para conseguir el mayor grado posible de aceptación por parte de los ciudadanos del sistema tributario vigente en cada momento.

NOTAS

(1) STAMMLER (1936), pág. 131.

(2) Martín KRIELE, en su intervención en las *III Jornadas de Derecho Parlamentario*, que se ocuparon justamente de *La función legislativa de los parlamentos y la técnica de legislar*, celebradas en 1988 y que han esperado hasta este mismo año 2000 para ver la luz en la publicación del Congreso de los Diputados que lleva ese título, dice: «Que las Cortes Generales dejen de vez en cuando su trabajo político diario para celebrar un simposio como éste, en el que se discute su propia actividad desde la perspectiva de los principios fundamentales, es algo que sólo ocurre en una democracia parlamentaria libre, aunque sea, por lo que yo conozco, un caso único en el mundo que merece el máximo respeto». En todo caso, ha de subrayarse el esfuerzo realizado en España por el Grupo de Estudios de Técnica Legislativa, que ha propiciado buen número de trabajos sobre la materia. También el

Parlamento Vasco ha patrocinado seminarios sobre calidad de las leyes.

(3) MARTÍN CASALS, Miquel, y VIVER PI SUNYER, Carles «¿Quién redacta las leyes? Los modelos de redacción concentrada y de redacción difusa de los proyectos de ley», en *La función legislativa...*, cit., págs. 107 y siguientes.

(4) SANTAMARÍA PASTOR (1985), página 1266.

(5) *Opus cit.*, pág. 131.

(6) *Opus cit.*, pág. 135.

(7) GARCÍA NOVOA (2000), págs. 129 y siguientes.

(8) «Elementos para la definición de un programa de técnica legislativa», en *La función legislativa...*, cit., págs. 49-50.

(9) «Máximas para el arte de legislar», en *La función legislativa...*, cit., pág. 26.

(10) NOCILLA (1992), páginas 327 y siguientes.

BIBLIOGRAFÍA

CONGRESO DE LOS DIPUTADOS (2000), *La función legislativa de los parlamentos y la técnica de legislar*, Madrid.

GARCÍA NOVOA, César (2000), *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Marcial Pons, Madrid.

GRETEL (Grupo de Estudios de Técnica Legislativa) (1986), *La forma de las Leyes (10 estudios de técnica legislativa)*, Barcelona, Bosch.

NOCILLA, Damiano (1992), «Crisi della legge e técnica legislativa», *Diritto e pratica tributaria*, vol. LXIII, CEDAN, Padua.

SANTAMARÍA PASTOR, J. A. (1985), *Comentarios a la Constitución*, Civitas, Madrid, 2ª edición.

STAMMLER, R. (1936), *La génesis del Derecho*, Espasa Calpe, Madrid.

VETHENCOURT VELASCO, Belkys (1993), *Manual de técnica legislativa*, Banco Central de Venezuela.

Resumen

La elaboración de las normas tributarias, en la medida en que suponen un sacrificio económico para quienes están obligados a su cumplimiento, ha de cuidar muy especialmente de la forma en que se presenten. La claridad de los mandatos que contienen, de forma tal que sean fácilmente inteligibles por sus destinatarios, es el objetivo fundamental de la llamada «técnica legislativa». En este artículo se revisan las principales cuestiones que deben ser abordadas por los órganos de producción normativa, a la luz de las exigencias que derivan directamente de la Constitución Española, aduciendo algunos ejemplos tomados del ordenamiento positivo español.

Palabras clave: técnica legislativa, principio de publicidad, principio de seguridad jurídica, principio de claridad expositiva, principio de generalidad, elaboración de la ley, estabilidad del ordenamiento jurídico.

Abstract

The preparation of tax legislation, inasmuch as this constitutes an economic sacrifice for those obliged to comply with it, has to take very special care over the way it is presented. Clarity of the precepts contained, so that they are easily intelligible to the persons affected, is the prime aim of the so-called «legislative technique». In this article we review the main questions that should be addressed by the organs of legislative production in the light of the requirements stemming directly from the Spanish Constitution, presenting a few examples taken from Spanish positive law.

Key words: tax legislation, legislative technique, principle of publicity, principle of legal certainty, principle of expository clarity, principle of generality, preparation of the law, stability of the legal system.

JEL classification: H20, K34.