

DR 20 37

Asignatura de Hacienda Pública II, título, la codificación tributaria, autor Eugenio Gutiérrez López, día de grabación 4 de noviembre del año 80, día de emisión 19 de noviembre del mismo año, lugar de grabación UNED. La codificación es una reunión sistemática y ordenada de acuerdo con unos principios generales de las normas que regulan una determinada materia. Surge la codificación, como se sabe, en el siglo XII en el campo del derecho privado y con posterioridad en el campo del derecho público.

La teoría codificadora atrofida con dificultades enormes por la multiplicidad de normas fiscales, unas legales y otras reglamentarias, así como por los criterios de oportunidad política que a veces inspiran la acción administrativa. Todo ello dificulta el sistema codificador, no obstante sus ventajas como el mejor conocimiento del derecho, la posibilidad de formular una doctrina estable y homogénea y ser un instrumento de cohesión nacional determinan que se erija la codificación en una de las más importantes tareas que tiene cualquier estado de derecho. Los métodos que se han seguido en la codificación son los siguientes.

En primer lugar, la redacción de un código general en la que se incluyen las normas generales comunes a todos los tributos y, en segundo, la redacción de códigos especiales para cada sector impositivo. Ambos encuentran su reflejo en el derecho español. Así, el primero se manifiesta en la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963 y el segundo en los textos refundidos de los impuestos.

El proceso codificador se inicia en España en el año 1895 al crearse una comisión codificadora de la legislación de Hacienda Pública. Los intentos se repiten sin frutos apreciables en numerosas ocasiones. Así, en 1993 se crea una Junta encargada de codificar la legislación de Hacienda Pública.

En el año 1943, los servicios de estudios de la Inspección General del Ministerio de Hacienda y, por fin, en virtud de una orden ministerial de 3 de julio del año 61, se insiste en la conveniencia de que nuestro tratamiento jurídico cuente con un conjunto de normas en el que se contengan los principios básicos de aplicación a los distintos tributos. Para lograrlo, se constituye una comisión en el Instituto de Estudios Fiscales a la que se confía la redacción del anteproyecto de Ley General Tributaria, comisión formada por destacados economistas y juristas cuya influencia sea sanatoria a la hora de la redacción del proyecto. Esta ley consta de 171 artículos, 4 disposiciones transitorias y 5 finales y dividida en 4 títulos, 1 preliminar y 3 títulos más.

El preliminar se refiere a los principios generales del orden tributario. Título 1º sobre las normas tributarias, el título 2º de los tributos y el título 3º de la gestión tributaria. Las características de la ley son las siguientes.

Se trata de una ley ordinaria, pudiendo ser derogada por otra posterior, del mismo o de superior rango. El problema de la derogación expresa o tácita ha sido planteado en términos

muy correctos por el profesor García Ñoveros, según el cual se precisa inexcusablemente la derogación expresa de la Ley General Tributaria en base a que se trata de una ley de principios generales y también partiendo de la concepción del artículo 16 de la propia Ley General Tributaria. Por otra parte, se trata de una ley exclusivamente tributaria que si bien no establece un concepto de tributo, defecto notable de la misma, se regula en ella todos los principios generales aplicables a esta institución.

También se trata de una ley general ya que contiene los principios generales con un carácter muy amplio. Se aplica tanto al Estado como a las entidades locales y es de esperar que a las comunidades autónomas asimismo. Esta ley ha sido objeto de críticas favorables y desfavorables.

Entre las primeras podemos señalar la posición del profesor Rovira Tarazona para el cual esta es la ley de la seguridad jurídica. No obstante, Saide Bujanda con buen criterio señala que la misma es una ley paradójica, dado que existe una dicotomía notable entre la filosofía teórica y los principios reales que proclama. Efectivamente, intenta consagrar los principios de legalidad, capacidad y seguridad, y sin embargo en su articulado permite admitir la existencia de los principios contrarios.

Respecto al principio de legalidad, los artículos 11 y 12 admiten las delegaciones legislativas y lo que llamaríamos la deslegalización. Por su parte, el artículo 47 y siguientes dan preferencia a la estimación objetiva de bases imponibles con lo que merma el principio de justicia tributaria individualizada. Asimismo, los recursos que se permiten en la ley carecen de sustantividad, dado que la tramitación de los mismos se manifiesta mediante vías administrativas y no estrictamente jurisdiccionales.

Se echa de menos en este punto la existencia de una jurisdicción contencioso tributaria especializada que resuelva los litigios en esta materia. Otro ejemplo de la codificación de principios generales lo encontramos en el derecho alemán, concretamente en la ordenancia tributaria alemana de la que fue autor el presidente del Tribunal Fiscal de Reich, Becker, concretamente del año 1919. Esta ley ha sido objeto de sucesivas modificaciones, pero manteniendo a la sistemática los principios básicos que la inspiraron.

Ciertamente, su función fundamental fue la de sustentar el régimen político imperante en su momento de promulgación, pero no obstante ejerce una notablísima influencia no solamente en la opción alemana, sino también en la opción española, como se pone de relieve en los últimos comentarios que sobre la ordenancia tributaria nos ha ofrecido el profesor Balao Taboada. Asimismo, otro ejemplo de codificación de principios generales lo encontramos en el Proyecto de Código para América Latina, debido a los profesores Valdés Costa, Julián Infonrús y Gómez de Sousa. Tiene el defecto capital de que choca con la soberanía de los Estados miembros de la OEA, que impiden que tal proyecto se convierta en un código a aplicación general.

Sin embargo, los códigos parciales para cada uno de esos países se han elaborado muchos de

ellos siguiendo los principios generales que mantenía ese Proyecto de Código para América Latina, concretamente el Código de la Federación Mexicana del año 1939 y el Código Chileno del año 60 y el Uruguayo del año 75. Como ejemplo de codificación de textos o materias en concreto, en España lo encontramos en los llamados textos refundidos de los impuestos, que se fueron dictando durante los años 66 y 67 al amparo de la autorización concedida en la Ley de Reforma del Sistema Tributario de 11 de junio de 1964. Ciertamente estos textos refundidos han establecido el sistema tributario vigente hasta que la Reforma Tributaria Española ha sido elaborada, concretamente en los dos últimos años.

Se puede decir que dejando al margen los impuestos indirectos de lujo o de tráfico de empresas, que están subsistentes parcialmente, el resto de los textos refundidos ha quedado derogado por las leyes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de las Sociedades, así como por la Ley de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, donde se establece el Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio. Nos tememos que en cuanto que aparezca el proyecto de ley del Impuesto sobre el Adadido, se supriman sistemáticamente los dos textos refundidos que continúan todavía vigentes, aunque parcialmente modificados por la Ley de Régimen Transitorio de la Imposición Indirecta. Como ejemplo de codificación de materias o sectores en concreto, podemos citar en Francia el Código de Aduanas del año 1948, que regula como su propio indica toda la materia aduanera, y el Código de los Impuestos de 1950, que regula siete impuestos fundamentales como son la Renta de las Personas Físicas, las Sociedades, etc.

Por su parte, dentro del derecho italiano, merece particular referencia la Ley de Inflaciones y Sanciones Tributarias del 17 de enero del año 1929, y la Ley de Declaración de Impuestos Directos del año 1939, y sobre todo el texto unificado de Impuestos Indirectos del año 1954, que aunque han sido ligeramente modificados, como ha comentado el profesor José Manuel Tejerizo López, sin embargo continúan vigentes en sus líneas esenciales. Asimismo, aunque no tenga una relación sino marginal con el tema de la codificación tributaria, podemos hacer referencia a la Ley General Presupuestaria del 4 de enero del año 1977, y así lo decimos porque efectivamente tal ley, aunque tiene por objeto fundamental la codificación presupuestaria y el establecimiento de principios generales en materia presupuestaria, no es menos cierto que hace una referencia, aunque sea superficial, a la materia tributaria, intentando engarzar lógicamente la codificación tributaria con la codificación presupuestaria. Esta es quizá una de las mayores aportaciones que en materia de codificación se introducen en nuestro sistema jurídico.

Esta Ley General Presupuestaria, como digo, también se dedica al estudio de la deuda pública en sus artículos 101 y siguientes, dejando fuera de la tarea codificadora materias tan significativas como pueden ser el patrimonio del Estado, que es objeto de regulación propia, fundamentalmente a través de la Ley del Patrimonio del Estado, desarrollada en virtud de su texto reglamentario.