

EL CONTROL DE LA PRODUCCIÓN NORMATIVA EN MATERIA TRIBUTARIA DESDE LOS PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO Y LA SEGURIDAD JURÍDICA

José Antonio Sánchez García

Doctor en Derecho

Profesor de Derecho Financiero y Tributario. UDIMA

EXTRACTO

Nuestro sistema jurídico vive una situación de desbordamiento incontenible de producción normativa, en todos los rangos y niveles. El ámbito tributario puede señalarse como prototipo de sistema de producción normativa desbocada y descontrolada. En este marco conviene preguntarse si es posible establecer algún tipo de control sobre la potestad del legislador y regulador reglamentario para dictar normas. En el ámbito legal, dada la casi ilimitada libertad de configuración del legislador de la realidad, el único límite a la misma solo puede encontrarse en la Constitución y en el bloque constitucional. Y nuestra norma fundamental es esencialmente una constitución de valores y principios. Por tanto, una cuestión a determinar es la posible utilización de estos principios para controlar esa potestad. En concreto, debe precisarse qué son los principios generales del Derecho, cuáles son los principios legislativos y cuáles afectan a la producción normativa en el ámbito tributario, en particular la seguridad jurídica, sobre la que se hace mención a su importancia para la doctrina y su trascendencia para el mismo Tribunal Constitucional. En relación con ello, se resume la producción normativa, con datos y cifras, en materia tributaria desde 1990 hasta 2016 y las consecuencias que esa producción tiene sobre la seguridad jurídica. Se señalan, asimismo, posibles límites y controles a dicha potestad normativa.

Palabras clave: producción normativa; impuestos; principios constitucionales; seguridad jurídica; justicia tributaria; Tribunal Constitucional.

Fecha de entrada: 04-11-2017 / Fecha de aceptación: 29-11-2017 / Fecha de revisión: 05-12-2017

THE CONTROL ON THE LAW-MAKING PROCESS IN TAX AREA UNDER THE GENERAL PRINCIPLES OF LAW AND LEGAL CERTAINTY

José Antonio Sánchez García

ABSTRACT

Our current legal system is undergoing an uncontrollable law-making overflow, at all levels. The tax area could be signaled as a prototype of uncontrolled and unbridled law-making process. Within this framework, it would be advisable to question whether it is possible to establish any kind of control over the legislature and government's authority to issue laws and regulations. From a legal perspective, given the legislature's almost unlimited leeway, the only limit thereto is the Constitution and the constitutional bloc. And our fundamental law is essentially a Constitution of values and principles. Therefore, an aspect to be determined is the possible use of those principles to control such power. In particular, it should be clarified what are the general principles of Law, which are the legislative principles and which affect the law-making process in the tax area, especially the legal certainty, whose importance and transcendence is crucial for the doctrine and the Constitutional Court itself.

Keywords: law-making process; taxes; constitutional principles; legal certainty; tax justice; Constitutional Court.

Sumario

- I. Introducción
 - II. La determinación del problema: La producción normativa desbocada, consecuencias y la posibilidad de su control
 - III. Consecuencias de la producción normativa desbocada y la posibilidad de su control
 - IV. Criterios de control de la producción normativa en materia tributaria
 - 1. Los principios generales del Derecho y la seguridad jurídica como fundamentos y reglas del orden jurídico y no solo como simples fuentes supletorias o elementos de interpretación
 - 2. La importancia de los principios constitucionales en el Derecho tributario. La seguridad jurídica
 - 3. Extensa doctrina constitucional sobre la trascendencia de la seguridad jurídica
 - 4. El control de la producción normativa en materia tributaria es posible
 - V. Conclusión
- Bibliografía

I. INTRODUCCIÓN

Es ya continua la crítica doctrinal, en el mundo jurídico, y de la sociedad en general, sobre el incontenible sistema de producción de normativa legal y reglamentaria que tenemos en España, que nos conduce a un almacén de disposiciones imposible de abarcar¹. Nuestro sistema político y de organización territorial contribuye a ello, sin duda, de forma que contamos con fuentes normativas estatales, autonómicas, locales, europeas, internacionales, etc., lo cual se adereza con un proceso de cambio y modificación constante, que afecta a la seguridad jurídica y puede acabar por afectar al valor de la justicia. Ello se manifiesta quizás con mayor intensidad en el ámbito tributario, donde la necesidad de evolución y adaptación a las circunstancias siempre cambiantes del mundo moderno y de la actividad económica se combina con la utilización política de los impuestos y las necesidades financieras crecientes del Estado del bienestar, ya que es la política fiscal una de las pocas herramientas de que disponen los gobiernos para influir en la marcha económica de la sociedad y modular exigencias sociales y políticas al mismo tiempo.

Analizaremos en este artículo la producción normativa en materia tributaria desde 1990 a 2016, así como las consecuencias que esa desbocada producción normativa acarrea al sistema tributario y la existencia de posibles límites a la potestad normativa, legal y reglamentaria, centrándonos fundamentalmente en los principios jurídicos y, en particular, en la seguridad jurídica, tal como la entiende la doctrina y la jurisprudencia constitucional, así como la posibilidad de establecer algún tipo de control sobre dicha potestad legislativa, en cuanto al número de normas que produce.

II. LA DETERMINACIÓN DEL PROBLEMA: LA PRODUCCIÓN NORMATIVA DESBOCADA, CONSECUENCIAS Y LA POSIBILIDAD DE SU CONTROL

El artículo 31.1 de la Constitución española (en adelante CE) establece que «todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio».

¹ Como dice Francisco RUBIO LLORENTE, «El principio *iura novit Curia* ha pasado a ser una mera presunción, bastante pretenciosa, si es que alguna vez fue verídico» («El papel del Consejo de Estado en el control de calidad técnica de las normas»). *Revista Española de la Función Consultiva*, núm. 6, 2006, p. 24). También atribuye esta frase al Consejo de Estado, sin más precisión, CASTILLO BLANCO, F. A. «El principio de seguridad jurídica: especial referencia a la certeza en la creación del Derecho». *Documentación Administrativa*, mayo-diciembre 2002, núms. 263-264, p. 34.

Es este artículo el punto de partida para el desarrollo del sistema tributario en nuestro Estado de Derecho y el que da, por tanto, motivo para el análisis de los múltiples conceptos que lo componen.

Y de ello resalta el concepto de sistema tributario justo como el medio mediante el cual se sostendrán los gastos públicos por la contribución de todos.

Por tanto, es la justicia del sistema tributario o, mejor dicho, del medio de sostenimiento de los gastos públicos elegido, la pieza clave para la adecuada financiación de nuestro Estado social y democrático de Derecho.

Sin embargo, hemos presenciado como este sistema se ha desarrollado en el último cuarto de siglo de una forma acelerada y exponencial, al menos en cuanto a la producción de normas, entendidas en el sentido más amplio como reglas para la aplicación de los impuestos, y, por tanto, no emanadas necesariamente ni principalmente del poder legislativo. El Derecho tributario, por sus propias características, se ha convertido en el prototipo de sistema de producción normativa desbocada y descontrolada, aunque este mal afecta a todos los ámbitos del Derecho, en mayor o menor medida.

De hecho, esa emanación de normas reguladoras o de aplicación del sistema tributario ha sido tan prolífica, variada, diversa, exhaustiva y variable, que genera multitud de rechazos, controversias y polémicas, de toda índole, puesto que afecta principalmente al poder de disposición de los ciudadanos, provocando dudas fundadas en los mismos sobre la supuesta «justicia» que debe inspirar a los poderes públicos a la hora de establecer este sistema tributario y remover los obstáculos que dificulten su plenitud.

Tan es así que la idea que fundamentalmente anida en el pensamiento colectivo es que el sistema tributario tiene como objetivo principal e inspirador la obtención de recursos, basado en un mero principio recaudador, que haría alejarlo de la justicia que debe presidirlo².

Para dimensionar adecuadamente la magnitud del problema, recordaremos con un breve resumen los datos y cifras reales de producción normativa con contenido tributario, desde el año 1990 hasta 31 de diciembre de 2016, que se sitúa en torno a 11.500 normas con dicho contenido tributario³.

² Esta concepción existe prácticamente desde siempre en el seno de nuestra sociedad. Reflejo de ello son los numerosos refranes y dichos antiguos que se conservan al respecto. La iniquidad que conlleva el exceso de normas se expresa en el dicho «muchas leyes, malos reyes»; la expresión «la ley, como la telaraña, suelta el ratón y la mosca apaña» no necesita mayor precisión, pero deja patente el sentimiento colectivo de impunidad de los que tienen más medios, mientras la sociedad media y baja es la que realmente soporta el esfuerzo común (GONZÁLEZ DÍAZ, J. L. *Refranes y Coplas*. Madrid: EDIMAT Libros, 2013, p. 146). Se dice también que «allá van leyes do quieren reyes», refrán que ya recogía Cervantes en *El Quijote* (capítulo XXXVII), que viene a transmitir que la ley regulará lo que quiera el que manda, aunque no sea lo que más convenga a todos.

³ Los datos se han obtenido de la tesis doctoral del autor titulada *El control de la producción normativa en materia tributaria*, defendida en la Universidad a Distancia de Madrid, UDIMA, en octubre de 2017, en la que se obtienen los datos precisos del análisis de las diversas bases de datos jurídicas, públicas y privadas (Boletín Oficial del Estado,

De ellas, 3.082 disposiciones tienen rango de ley o equivalente (leyes ordinarias y orgánicas, decretos-leyes, decretos legislativos, estatales y autonómicos, reglamentos y directivas de la Unión Europea –en adelante UE–, y convenios internacionales). Es decir, nos encontramos con una media superior a 110 normas legales o equivalentes por año.

Más de 8.000 son disposiciones reglamentarias, de distinto rango y ámbito territorial. Es decir, la producción reglamentaria casi 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 veces⁴.

Así, solo en el ámbito estatal hemos computado 405 leyes ordinarias con contenido tributario, a las que hay que sumar la producción autonómica, sobre todo a partir del año 1996, en que se dispara la publicación de leyes autonómicas, a raíz de la asunción de competencias normativas por las comunidades autónomas, en el marco de los nuevos sistemas de financiación autonómica. Entre leyes estatales y autonómicas, de carácter ordinario, podemos computar 1.277 leyes con contenido tributario, 872 de ellas de ámbito autonómico⁵.

A todo ello habría que sumar las leyes forales y decretos forales legislativos de Navarra⁶, lo que da una cifra global para toda España, de normas con rango de ley con contenido tributario, de 1.804 disposiciones de este tipo, en el periodo considerado.

Además, habría que añadir otras 1.000 disposiciones de rango equivalente (normas forales de los territorios históricos del País Vasco)⁷, los reglamentos y directivas UE y los convenios in-

boletines autonómicos, *Normacef*, *Aranzadi*, *El Derecho*, *La Ley*), desde el 1 de enero de 1990 al 31 de diciembre de 2016.

⁴ Dada la existencia de más de 8.100 municipios en toda España es prácticamente imposible determinar la cantidad exacta de ordenanzas fiscales publicadas en total durante el periodo objeto de estudio (1990-2016), pero se han estimado alrededor de 50.000 ordenanzas fiscales.

⁵ Desde el 1 de enero de 2017 al 30 de noviembre de 2017, fecha de cierre de este artículo, se han publicado ya 3 leyes ordinarias de ámbito estatal con contenido tributario (Leyes 3/2017, 6/2017 y 9/2017) y 24 leyes autonómicas con contenido tributario. A ellas habría que añadir otros 4 reales decretos-leyes con contenido tributario (RDL 1/2017, RDL 2/2017, RDL 3/2017 y RDL 12/2017), así como un decreto-ley autonómico (DL 2/2017, de Cataluña) (fuente *Normacef*).

⁶ Desde el 1 de enero de 2017 hasta el 30 de noviembre de este mismo año, fecha de cierre de este artículo, se han publicado 3 leyes forales con contenido tributario (LF 2/2017, 6/2017 y 12/2017) y 1 decreto foral legislativo (DFLeg. 2/2017) con contenido tributario (fuente *Normacef*).

⁷ Aunque formalmente las normas forales no tienen rango de ley, en la práctica cumplen la misma función reguladora del sistema tributario en los territorios forales que la misma ley estatal, por lo que, a los simples efectos del cómputo de normas, las consideramos entre las normas de rango legal o equivalente.

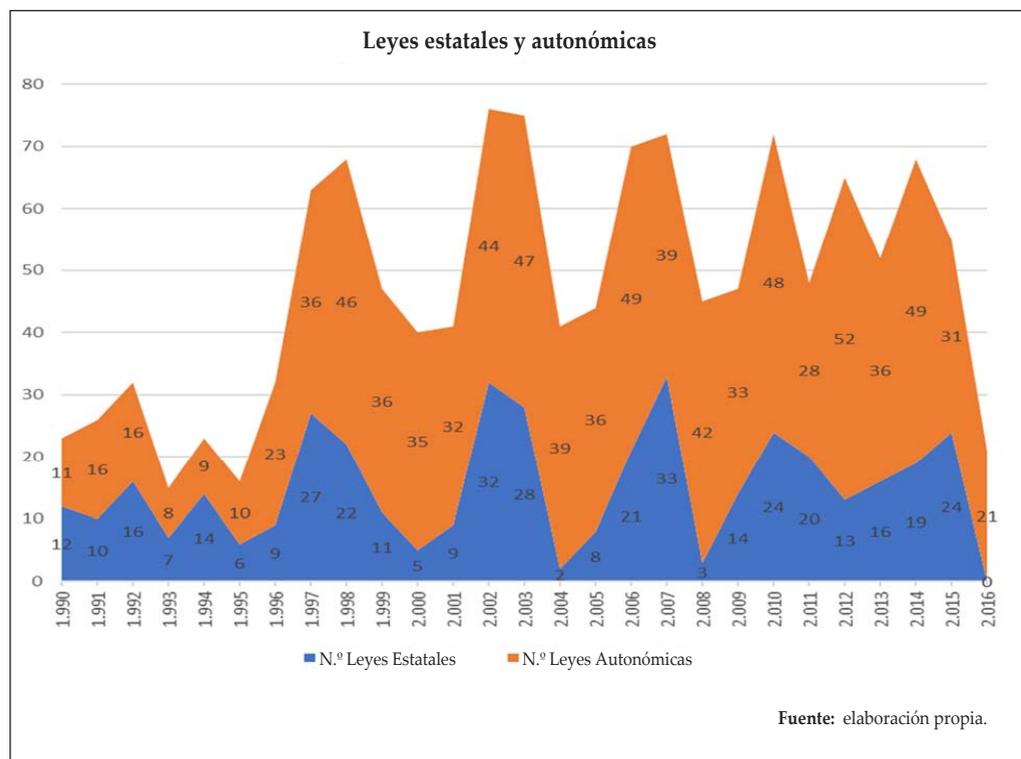
ternacionales suscritos por España con contenido tributario, lo que nos lleva a la cifra final conjunta de 3.082 disposiciones con rango de ley o equivalente.

De estos datos se pueden extraer además las siguientes conclusiones:

- a) Modificaciones normativas derivadas en gran parte de cambios exclusivamente políticos.

La evolución de la producción normativa, año a año, refleja un perfil de sierra que se corresponde con los periodos legislativos y los periodos electorales, lo que hace presumir la vinculación de los cambios normativos más con motivos muchas veces de cambio de signo político que de necesidades realmente técnicas, económicas o sociales.

Gráfico 1. Leyes estatales y autonómicas con contenido tributario. 1990 a 2016



- b) La producción de leyes autonómicas duplica a la estatal. Las comunidades autónomas más periféricas son las de mayor producción normativa.

También es de destacar como la producción de leyes autonómicas, de régimen común, prácticamente duplica a la estatal (872 leyes autonómicas frente a 405 estatales), siendo las comunidades autónomas de Canarias y Baleares las que mayor producción arrojan, además de Cataluña. En los dos primeros casos podría entenderse por la singularidad insular, y en el caso de Cataluña por la evidente tendencia a regular todos los aspectos posibles para marcar diferencias con el Estado. La producción de leyes de Cataluña, con trascendencia tributaria, supone prácticamente el doble que la comunidad autónoma con menor producción en este sentido, Asturias, que apenas llega a 40 leyes en el periodo estudiado.

- c) También las leyes orgánicas incorporan modificaciones tributarias con alguna frecuencia.

Debemos igualmente citar la cifra de 56 leyes orgánicas que, en alguna medida, contienen alguna disposición con trascendencia tributaria, aun no siendo casi en ninguna de ellas el objeto principal de su regulación.

- d) Abuso de los reales decretos-leyes en materia tributaria.

Mención especial merece el uso de los reales decretos-leyes en materia tributaria. Durante el periodo objeto de estudio hemos contabilizado 171 disposiciones de este rango, varias de las cuales han sido declaradas inconstitucionales⁸, fundamentalmente por no cumplirse la exigencia de la extraordinaria y urgente necesidad del artículo 86.1 de la CE, y por la afectación de derechos y libertades fundamentales recogidos en el título I de la CE, si bien este requisito es entendido de forma amplia por el Tribunal Constitucional, pues de lo contrario prácticamente toda regulación acabaría afectando de forma más o menos directa a cualquier derecho fundamental.

Por otro lado, puede verse como los años de mayor utilización de esta herramienta legislativa son los años 1997, 2005 y 2012, que son precisamente los primeros de las legislaturas en las que se producía un cambio en el color político del Gobierno, lo que puede indicar que el real decreto-ley es en realidad un instrumento utilizado simplemente para poner en marcha de forma rápida determinadas políticas públicas, no necesariamente justificadas por razones de extraordinaria y urgente necesidad, como no sea la perentoria prisa por modificar cuanto antes lo hecho por anteriores gobiernos de signo contrario.

En cualquier caso, la cifra global de 171 reales decretos-leyes en 27 años (y solo refiriéndonos a los que tienen algún contenido tributario) supone una media de 6,33 normas de este rango por año. Ello significaría que durante todos estos años hemos vivido constantemente en una situación permanente de extraordinaria y urgente necesidad, lo cual parece difícilmente justificable.

⁸ El último de ellos, el Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se estableció la llamada «declaración tributaria especial», conocida también como «amnistía fiscal», que fue declarada inconstitucional por la STC 73/2017, de 8 de junio (ponente Andrés Ollero Tassara).

Y lejos de atemperarse esta tendencia, vemos que en los últimos años se han sumado a su utilización las comunidades autónomas, que comienzan a aplicar esta herramienta normativa a partir de 2008. En apenas 8 años se han aprobado 29 decretos-leyes autonómicos con contenido tributario.

- e) Los decretos legislativos, más aptos para la ordenación y sistematización del sistema jurídico, son escasamente utilizados.

El tipo normativo menos utilizado de todos los de rango legal ha sido el real decreto legislativo, con 22 disposiciones en 27 años, siendo el año 2004 el que destaca por encima de todos (con 8 reales decretos legislativos con contenido tributario), lo que parecía indicar una tímida iniciativa de ordenación o sistematización del ordenamiento tributario, siendo precisamente la herramienta legislativa técnicamente más adecuada (por incorporar textos refundidos y articulados) y más útil para dotar de seguridad jurídica a un sistema tributario caótico y desbordado. Sin embargo, este tipo normativo ha quedado prácticamente en desuso.

- f) La dispersión añadida de los regímenes forales.

A todo ello habría que sumar las leyes forales y decretos forales legislativos de Navarra, lo que da una cifra global para toda España, de normas con rango de ley con contenido tributario, de 1.804 disposiciones de este tipo, en el periodo estudiado. Además, habría que añadir otras 1.000 disposiciones de rango superior (normas forales de los territorios históricos del País Vasco).

- g) Senda creciente en la producción legal, año a año.

La representación gráfica de la evolución de la producción normativa de rango legal y superior muestra además una senda creciente año a año, pese a las críticas constantes recibidas desde múltiples sectores, lo que parece conducirnos a una situación difícilmente sostenible en materia de producción normativa. A pesar del parón, obligado, del año 2016, por la falta de gobierno y de estabilidad parlamentaria, y de la aparición de otros focos de interés político, durante 2017 apreciamos que vuelve a recuperarse, poco a poco, el ritmo habitual de producción normativa con contenido tributario.

- h) La explosión de la producción reglamentaria.

La situación es aún más desbordante en el ámbito reglamentario y administrativo, donde la cifra global se sitúa en más de 8.000 disposiciones administrativas con contenido tributario, es decir, casi triplica a la producción legal o equivalente.

Además, puede apreciarse también un matiz muy significativo. El número de reales decretos con contenido tributario es de 433, lo que constituye una cifra muy parecida a la de leyes ordinarias estatales con contenido tributario que hemos mencionado anteriormente (405). Las cifras son muy similares en los ámbitos autonómico y foral. Y la evolución de estos tipos normativos en los 27 años objeto de estudio se mantiene de forma prácticamente constante o incluso decreciente.

- i) Degradación del rango normativo en la regulación reglamentaria. El paso de los decretos a las órdenes y resoluciones.

La producción de normas reglamentarias de rango inferior al decreto (estatal, autonómico o foral) prácticamente triplica a la de estos. Además, la tendencia a su utilización es creciente, llegando a una cifra, entre órdenes, resoluciones, instrucciones y circulares, de aproximadamente 6.000 disposiciones con contenido tributario.

Parece esto indicar que se está produciendo una degradación del rango normativo también en la regulación reglamentaria en el ámbito tributario, que va desde los decretos (estatales o autonómicos) a las órdenes (ministeriales o departamentales autonómicas), más ágiles que aquellos, con menores requisitos de elaboración y aprobación, y más eficaces para la Administración tributaria. Abre esto otra puerta de debate jurídico, pues, aunque, en general, la habilitación legal para la regulación reglamentaria parece no especificar la forma normativa que debe llevarla a cabo, pudiendo en principio cumplirse dicha remisión legal mediante cualquier tipo normativo (decreto, orden o incluso resoluciones inferiores), es evidente que los requisitos normativos y de control son mucho mayores en los decretos (del órgano de gobierno), que en los restantes tipos normativos (del ministro, consejero u órganos inferiores de la Administración). No faltan voces también que señalan que cuando una ley establece una habilitación para que un reglamento desarrolle una determinada materia, se está refiriendo siempre a un decreto del gobierno (estatal o autonómico), con independencia de que determinados aspectos del mismo puedan después desarrollarse también por normas inferiores incluso, pero sin que esta degradación del rango normativo se convierta en un fraude al espíritu de la ley y a los principios constitucionales. En la práctica tributaria, muchos aspectos, algunos esenciales, del cumplimiento de obligaciones tributarias, aun de carácter formal (plazos, información a suministrar, modelos, etc.), acaban regulándose por simples órdenes y la forma de su aplicación incluso determinada por simples resoluciones administrativas, cuando aquellas no quedan siempre claras. Y el mero incumplimiento de estas obligaciones de carácter formal, reguladas por simples órdenes o resoluciones administrativas, puede acabar por menoscabar derechos sustanciales.

- j) Dispersión del contenido tributario y su difícil visibilidad. Leyes ómnibus, leyes «ocultas» y leyes «troyanas».

Capítulo aparte merece también el análisis de cómo se incorpora el contenido tributario en las leyes y disposiciones normativas, pues ello afecta evidentemente de forma grave a la seguridad jurídica. Así, de las 405 leyes estatales que hemos considerado con contenido tributario, tan solo 121 pueden calificarse como leyes propiamente tributarias, es decir, son leyes que regulan claramente un determinado impuesto o un determinado elemento tributario, y así lo declara específicamente el título de las mismas. Por ejemplo, la Ley del impuesto sobre la renta de las per-

sonas físicas o la Ley del impuesto sobre el valor añadido o la Ley del impuesto sobre sociedades.

Junto a ellas, hemos identificado 14 leyes estatales que se califican como *leyes ómnibus*, es decir, que incluyen, junto a aspectos tributarios, no determinados tampoco en el título, otros aspectos jurídicos, económicos y sociales, de cualquier otro ámbito distinto y sin conexión con aquellos. Así, se denominan oficialmente «leyes de medidas fiscales, administrativas y del orden social», o similar.

Igualmente hemos diferenciado un número importante de otras leyes con contenido principalmente no tributario, pero que incorporan alguna disposición de carácter fiscal, aunque suele hacerse referencia a ello en la rúbrica de la norma o así debe entenderse, como por ejemplo las leyes de presupuestos. Hemos identificado 37 leyes estatales de este tipo.

Pero la cifra más significativa es la de leyes de contenido tributario *oculto*, que se eleva a 237 en el periodo estudiado (1990 a 2016). Se trata de leyes que regulan cualquier aspecto no tributario, pero finalmente, dentro de su articulado, incluyen algunas disposiciones con contenido tributario, sin que exista ninguna referencia a ello en el título, en la rúbrica de la norma, o de ninguna otra forma externa que revele su existencia. Algunas de estas disposiciones tributarias *ocultas* pueden tener alguna justificación (cuya suficiencia para convalidar la lesión de la seguridad jurídica debiera ser analizada caso por caso) por ser la consecuencia fiscal lógica de la nueva regulación o modificación que establece la ley, que aprovecha para corregir los efectos fiscales del tratamiento legal que acaba de establecer.

Sin embargo, en ocasiones, entre estas leyes de contenido tributario *oculto*, se incorporan normas tributarias que no tienen en absoluto nada que ver con la regulación general y típica de la ley, sin que tampoco vengan anunciadas en el título de la norma. Solo realizando una lectura detallada del articulado de la ley puede llegar a descubrirse su contenido tributario. Estas son las que nosotros hemos denominado normas *troyanas*, ya que, cual caballo de Troya, incorporan al ordenamiento jurídico normas tributarias de forma imprevista y oculta, que lesionan la seguridad jurídica de forma grave y debieran estar proscritas sin ninguna duda. De este tipo se han detectado hasta 32 leyes estatales.

Situación paralela a la descrita se repite con las leyes autonómicas y el resto de producción legal y reglamentaria (estatal y autonómica).

III. CONSECUENCIAS DE LA PRODUCCIÓN NORMATIVA DESBOCADA Y LA POSIBILIDAD DE SU CONTROL

Nos preguntamos, por tanto, cómo el excesivo número de leyes y normas, fundamentalmente en materia tributaria, puede incidir en la adecuación del sistema tributario a los principios que deben inspirarlo y, en particular, al concepto de justicia, que quedaría afectada por perturbación

de uno de los principios que la integran en cuanto constituyente de un sistema de Derecho: la seguridad jurídica. Las famosas palabras de VON KIRCHMANN⁹, «solo tres palabras del legislador convierten bibliotecas enteras en basura», suenan casi sarcásticas en el ámbito tributario, donde ya vivimos en un «gigantesco vertedero». MENÉNDEZ MENÉNDEZ¹⁰ lo califica como un auténtico desafío para el Estado de Derecho. ZARRALUQUI habla en general del «bosque legislativo»¹¹.

Este sistema de producción normativa descontrolada acarrea graves consecuencias:

- a) El exceso de producción normativa afecta a la confianza legítima de los ciudadanos sobre la previsibilidad de los cambios normativos.

Como ha declarado el Tribunal Constitucional, el principio de seguridad jurídica protege la confianza legítima de los ciudadanos que ajustan su conducta a la legislación vigente, frente a cambios normativos que no sean razonablemente previsibles. Una producción normativa descontrolada hace que la seguridad jurídica y la previsión de los ciudadanos sobre su comportamiento futuro quede gravemente dañada, con afectación de la justicia, elemento base del ordenamiento constitucional y del propio sistema tributario, que no podrá de este modo ofrecer a los contribuyentes una equitativa distribución de la carga tributaria por faltar la seguridad y la justicia misma que debe guiarlo. No puede exigirse a los ciudadanos la contribución al sostenimiento de los gastos públicos cuando no se garantiza una mínima seguridad y justicia del sistema tributario.

- b) La falta de seguridad jurídica derivada del exceso de producción normativa afecta a las decisiones económicas de los ciudadanos.

Del mismo modo, la falta de seguridad jurídica afectará a la confianza legítima de los ciudadanos que deseen intervenir en la actividad económica, generando desconfianza y limitando el crecimiento y desarrollo económico de forma importante, pues los inversores no pueden prever con suficiente antelación las consecuencias jurídicas de sus actos y de sus decisiones económicas.

- c) El exceso de producción normativa influye en la función jurisdiccional.

La enorme producción normativa en materia tributaria, que en la práctica es elaborada por la propia Administración, influye sin duda en la seguridad jurídica y en la

⁹ Julius Hermann VON KIRCHMANN es el autor de estas palabras pronunciadas en el seno de una conferencia, en 1847, en Berlín, titulada *Die Wertlosigkeit der Jurisprudenz als Wissenschaft* («La jurisprudencia no es ciencia»). Puede leerse en castellano en *Jurisprudencia no es ciencia*, Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 1983. También puede consultarse en «El carácter a-científico de la llamada ciencia del Derecho». En *Discusión sobre el carácter anti-científico del Derecho: de Kirchmann a la discusión epistemológica actual*, PALOMINO MANCHEGO, J. F. (coord.), Madrid: Universitas, 1999.

¹⁰ MENÉNDEZ MENÉNDEZ, A. *La proliferación legislativa: un desafío para el Estado de Derecho*. Madrid: Civitas, 2004.

¹¹ ZARRALUQUI SÁNCHEZ-EZNARRIAGA, L. «El bosque legislativo». En *Otrosí*, núm. 1, 4.ª época, 2012, pp. 25 y ss.

propia función jurisdiccional. La inseguridad jurídica creada por la desbordada y desorbitada producción normativa en materia tributaria hace que la aplicación de la justicia en el ejercicio de la jurisdicción se vea muy comprometida, por no decir difícilmente alcanzable.

En relación con todo ello, nos preguntamos si es posible la existencia de algún tipo de control sobre el legislador, que limite o module su libertad de configuración de la realidad, en cuanto a la cantidad de normas y la oportunidad de su producción. Este control habría que buscarlo sin duda en el texto constitucional, pues es este el que da validez a las leyes que lo desarrollan. Ya sea desde una concepción positivista, ya desde la consideración de valores superiores o principios jurídicos, la Constitución y su bloque aparecen siempre como la única referencia que puede permitir cualquier control de la producción normativa y legal¹².

En cualquier caso, ambas visiones tienen como remisión el artículo 9.3 de la CE, que positiviza los principios que debe observar el legislador en el desarrollo de las competencias que le atribuye la Constitución.

Tanto doctrina como jurisprudencia se muestran de acuerdo en el valor esencial e intrínseco del Derecho que tiene la seguridad jurídica, la cual se manifiesta como la piedra angular del ordenamiento jurídico y uno de los fines que debe perseguir toda ordenación social para tratar de acercarse al ideal de justicia que persigue fundamentalmente el Derecho. La estabilidad, la mayor uniformidad posible y cierta permanencia en la vigencia de las normas del Derecho son unos de los elementos que contribuyen sin duda a lograr una mayor seguridad jurídica, que asista decisivamente al logro de la justicia.

Sin embargo, ninguna de las tradicionales características de la ley que la doctrina clásica y moderna suele citar (madurez, reflexión en su elaboración, precisión de su contenido) se dan normalmente en la actualidad en las leyes tributarias. No se establece previamente un proceso de maduración y reflexión suficiente que permita analizar todos los aspectos que concurren (sus causas, sus efectos, los aspectos técnicos, las posibles lagunas, ambigüedades, contradicciones, etc.) y mucho menos son lo precisas que unas normas como las del ámbito tributario debieran ser. Estas leyes tributarias están generalmente llenas de conceptos jurídicos indeterminados, lagunas, incorrecciones, contradicciones, contrasentidos, remisiones en blanco, etc. La mayoría de las veces las nuevas normas vienen impuestas por la necesidad de atajar conductas que previsiblemente puedan menoscabar los ingresos del Estado, o por la insuficiencia económica del mismo que aboca a buscar nuevas vías de recursos con urgencia. En otras ocasiones, simplemente aparecen nuevas normas, sin más motivos aparentes que el cambio por el cambio o la mera sustitución de las normas elaboradas por un gobierno de signo contrario. Existe también una «moral tributa-

¹² Se habla así de la «Constitución red», para referirse al bloque constitucional que forman las constituciones estatales con los sistemas supraestatales: Unión Europea, Consejo de Europa, Naciones Unidas, Derecho comparado, etc. (v. g. BUSTOS GISBERT, R. *La Constitución Red: un estudio sobre supraestatalidad y Constitución*. Oñati: Instituto Vasco de Administración Pública, 2005).

ria» que establece un gran reproche ético a las conductas defraudatorias, y que permite también justificar casi toda la producción normativa, bajo el paraguas de la persecución del fraude fiscal.

Como afirma DE BRITO MACHADO el Derecho tributario existe «para limitar o poder do Estado de criar e de arrecadar tributos»¹³. Y en el mismo sentido recuerda GARCÍA NOVOA que la seguridad jurídica es especialmente referible al Derecho tributario¹⁴; tanto por la condición de obligación legal del tributo, lo que convierte al ordenamiento fiscal en un ordenamiento integrado por «obligaciones tasadas» de dar, que deben ser previsibles para el ciudadano, como por la producción amplia e intensa de normas tributarias, que propicia situaciones de inseguridad, inestabilidad normativa, inseguridad en las derogaciones, propensión a la aplicación retroactiva de las normas... Y precisa SERRANO ANTÓN que no se trata ya en este punto de regular específicamente los derechos fundamentales y libertades públicas recogidos en la Constitución en el ámbito tributario, sino de decidir si en un Estado de Derecho se debe diseñar normativamente la posición jurídica del ciudadano frente a los poderes públicos, y más concretamente frente a la Hacienda Pública, al margen o adicionalmente al desarrollo normativo de aquellos derechos y libertades¹⁵.

Recordamos que la existencia de seguridad jurídica, en un ámbito como el tributario en el que el incumplimiento de las obligaciones legales puede determinar incluso la comisión de delitos fiscales, se convierte en un elemento esencial como garantía de los derechos fundamentales de los ciudadanos¹⁶.

Pero el Derecho no es inmutable y fijo, ni pretendemos que lo sea, en ninguna medida, sino que debe ser algo vivo que evolucione según lo demande la situación concreta. El libre arbitrio del hombre, su libre decisión en cada caso, hace que el Derecho sea de una u otra manera, y no es posible prever su desarrollo en el futuro.

A todo ello se añade el modo radical en que se defienden las ideas y programas políticos de los distintos partidos en el poder, que hacen que falte en muchas ocasiones, aun en lo más mínimo, un acuerdo sobre lo que es el bien común de la sociedad, que permita una acción concorde de todos en este aspecto. Cada grupo o partido político, en cuanto puede, impone su programa y anula lo hecho por el contrario, lo que hace que la acción política sea un continuo hacer y deshacer¹⁷. Recordamos

¹³ BRITO MACHADO, H. de. *Curso de Direito Tributário*. 31.ª ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2010, p. 10.

¹⁴ GARCÍA NOVOA, C. «Aplicación de los tributos y seguridad jurídica». En *La justicia en el diseño y aplicación de los tributos*. Semana de estudios de Derecho financiero, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2006, p. 2.

¹⁵ SERRANO ANTÓN, F. *El estado actual de los derechos y de las garantías de los contribuyentes en las haciendas locales*. Madrid: Civitas, 2007.

¹⁶ En este sentido, *vid.* VEGA BORREGO, F. A. «Derecho a la libertad. Aspectos materiales y procedimentales del delito de defraudación tributaria». En *Justicia tributaria y derechos humanos*. ORTEGA MALDONADO, J. M. (coord.), México: Instituto de Investigaciones Jurídicas. Universidad Autónoma de México, 2016.

¹⁷ VANDELLI, L. *Trastornos de las instituciones políticas*. Madrid: Trotta, 2007, 192 págs.

que, desde 1978, cada uno de los distintos gobiernos políticos que han estado en el poder en España ha tenido su «propia» Ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas, o ha reformado en profundidad la norma para adaptarla a su ideario o a su programa de cambios. Así: la Ley 44/1978, 8 de septiembre; la Ley 18/1991, de 6 de junio; la Ley 40/1998, de 9 de diciembre; y el texto refundido aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo; la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, y la reforma tributaria del IRPF aprobada por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre. A ello hay que sumar las reformas menores y múltiples modificaciones puntuales de su regulación legal y desarrollos reglamentarios.

Sin embargo, el pensamiento colectivo parece evitar una reacción airada ante esta situación, quizás justificando los medios por la importancia de los fines, que hace que la sociedad considere como objetivo principal del sistema tributario el de obtener los recursos necesarios para prestar los servicios públicos que todos estimamos esenciales y necesarios, y no tanto recaudar según principios de justicia, y por tanto admite, como un mal necesario, un sistema tributario que puede resultar injusto, por generador cuanto menos de inseguridad jurídica.

En consonancia con ello, asistimos en las últimas décadas a un reforzamiento, una ampliación y un desarrollo, deseable por otro lado, de los llamados derechos sociales¹⁸ y colectivos de las personas (educación, sanidad, vivienda digna, cultura, etc.), pero paralelamente nos encontramos con una restricción cada vez mayor de la vertiente económica de los derechos y libertades individuales que nos corresponden como ciudadanos.

En cualquier caso, dada la cada vez mayor complicación y multiplicidad normativa del laberíntico ordenamiento jurídico actual, en especial del ámbito tributario, a lo que nos aboca también irremediabilmente nuestro sistema de organización territorial con distintos niveles legislativos y centros de poder (BOBBIO hablaba de Estados «policéntricos» y «policráticos»¹⁹), resulta indispensable que las garantías del artículo 9.3 de la CE, y particularmente la de la seguridad jurídica, adquieran la máxima relevancia, siendo escrupulosamente tenidas en cuenta, y prestando a ellas toda la atención y rigor en su observancia, tanto por el propio legislador, del nivel que sea, como por los órganos encargados del control jurisdiccional y constitucional, en última instancia.

Pero nos cuestionamos si dichos principios constitucionales y, en definitiva, los principios generales del Derecho o los principios jurídicos, pueden ser, además de informadores del ordenamiento jurídico y herramientas de interpretación e integración de las leyes, base para el control de la desbocada producción normativa del Estado de Derecho. En particular, ese análisis se debe centrar en la seguridad jurídica.

La doctrina jurídica ha analizado con profundidad, desde distintos puntos de vista, qué son los principios y cómo diferenciarlos de otros conceptos similares. Así, correspondiendo con dis-

¹⁸ HERREROS LÓPEZ, J. M. «La justiciabilidad de los derechos sociales», *Lex Social*, 2011, núm. 1.

¹⁹ BOBBIO, N. *Teoría General del Derecho*. ROZO ACUÑA, E. (trad.). Madrid: Debate, 1991.

tintas dimensiones del hecho jurídico, se ha distinguido, no siempre con claridad, entre valores, principios y normas, siendo las normas la concreción de los principios y estos de los valores.

La Constitución recoge muchos principios ya vigentes desde siempre entre nosotros, a la vez que incorpora otros nuevos, lo que supone convertirlos definitivamente en fuentes del Derecho y dotarlos de obligatoriedad y fuerza vinculante. No obstante, la determinación de estos principios y valores ha sido la culminación de un largo proceso que hunde sus raíces en alejadas épocas históricas, desde la Grecia clásica y el Derecho romano. Ello sitúa a los principios y valores como origen y fundamento del Derecho mismo.

Parece que la literalidad del artículo 1 de nuestro Código Civil (en adelante CC) otorga preferencia absoluta, como fuente del Derecho, a la ley frente a los principios generales del Derecho, los cuales solo regirán en defecto de ley o costumbre, sin perjuicio del carácter informador del ordenamiento jurídico de dichos principios. No obstante, la positivización de estos principios en la Constitución permite su consideración como valores superiores de la sociedad y adquieren el mismo rango legal que la norma que los positiviza, la Constitución, por lo que se convierten en principios «legales».

En cualquier caso, los principios son los que informan e inspiran el ordenamiento jurídico y dan sustento a los valores superiores de la comunidad, por lo que, aunque formalmente la ley se encuentra en un plano de preferencia, en realidad pueden situarse al mismo nivel que las normas legales, cuando han sido positivizados, situarse por encima de ellas, cuando se corresponden o plasman los valores superiores del ordenamiento, o a un nivel inferior si son expresiones concretas de directrices jurídicas específicas.

Y aunque la ley como instrumento del Estado o del poder para dirigir a la sociedad cuenta indudablemente con un valor superior al de cualquier otra fuente o elemento jurídico, también debe la ley sujetarse a la vez a unos principios básicos (justicia, estabilidad, seguridad, etc.), que se han ido perfilando a lo largo de la historia, principios que han quedado además consagrados en una norma de grado superior, la Constitución.

El principio de justicia de la ley, del que la seguridad jurídica es uno de sus puntales principales, ha sido siempre el fin y el fundamento del Derecho. Como concreción de la seguridad jurídica se ha destacado también el principio de que las leyes deben ser conocidas por todos. La posibilidad de su conocimiento es así un requisito de justicia, por lo que el principio de publicidad de las normas se convierte también en un elemento básico del ordenamiento jurídico.

No cabe obviar que la publicidad de las normas no garantiza su conocimiento, lo que junto al paralelo principio de que la ignorancia de las leyes no excusa de su cumplimiento, puede dificultar la consecución del primer objetivo de seguridad y justicia. Es muy difícil para los técnicos y expertos en Derecho tributario el conocimiento de todas las normas aplicables en este campo, lo cual se torna ya en misión absolutamente imposible para un ciudadano medio. Pero, ¿cómo podemos integrar este hecho en nuestro sistema jurídico sin vulnerar principios y valores fundamentales? ¿Puede un ciudadano medio simplemente conocer, no ya entender, una parte siquiera de las leyes vigentes en un momento dado en materia tributaria?

Junto a ello no cabe desconocer el papel que juega la normativa de rango inferior a la ley, disposiciones administrativas de diverso tipo, que en ocasiones parecen obviar los principios jurídicos que inspiran las leyes y el Derecho y no se someten a sus reglas, pues tienen una índole más práctica que las aleja de las grandes ideas generales que inspiran el orden y la convivencia de la sociedad. Al regular, muchas veces, aspectos puramente de ejecución de las leyes, es difícil ver la posible idoneidad de dichas disposiciones y su respeto a los principios que rigen el sistema jurídico. No obstante, es precisamente ese distanciamiento entre los principios y las disposiciones administrativas el principal problema a resolver, pues la vulneración de aquellos principios suele tener lugar justamente en la ejecución práctica de las leyes. A ello debe sumarse también el carácter declarativo de numerosos reglamentos, que interpretan y vuelven a reinterpretar las disposiciones legales, con lo que, en la práctica, pueden ser derogatorias o modificativas de la misma ley o de otra anterior, dando lugar a un proceso de deslegalización, degradación del rango normativo o incluso de retroactividad aparente²⁰.

La superproducción normativa provoca sin duda una inseguridad jurídica evidente. Ello obliga en muchas ocasiones a jueces y tribunales a realizar una labor interpretativa para determinar cuál es el Derecho aplicable y qué alcance y contenido tiene. Esta falta de seguridad jurídica lleva muchas veces a la aplicación y búsqueda de los principios generales del Derecho, dado que estos son precisamente las ideas y criterios básicos aceptados por la sociedad que subyacen en todo el Derecho.

Sin embargo, la interpretación de las normas puede conllevar también una labor de «creación» del Derecho, que puede alterar la reserva de ley en el ámbito tributario y afectar a los principios constitucionales, como el de seguridad jurídica.

Pero en el ámbito tributario, la interpretación de las normas se realiza fundamentalmente por los órganos administrativos, ya sea mediante disposiciones administrativas declarativas del significado de la ley, ya sea directamente por órganos administrativos encargados de la interpretación de la ley (como la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda²¹) o por órganos administrativos encargados de resolver conflictos con los contribuyentes previos a la vía judicial (como las resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central). De este modo, la interpretación de las normas tributarias por los tribunales de justicia es muy escasa, comparada con la realizada por la Administración y limitada normalmente a las sentencias del Tribunal Supremo.

²⁰ ROUBIER explicaba que la teoría de la retroactividad aparente es una pura ficción que pretende borrar el lapso que se para la ley interpretada de la interpretativa. No es sino ficción decir que esta última se incorpora a la primera y reputar la ley interpretada como dictada con el sentido que le fijó la interpretativa. La verdad es que, por el contrario, ha existido todo un periodo de vacilaciones e incertidumbres en la interpretación y resulta imposible hacer abstracción de él; la ley de interpretación trae necesariamente consigo algo nuevo, porque no se legisla por nada, y este elemento nuevo es, justamente, la interpretación que ella incorpora (ROUBIER, P. *Le Droit transitoire. Conflicts des lois dans le temps*. 2.^a ed., París: Dalloz et Sirey, 1960, p. 247. Edición actual, París: Dalloz, 2008).

²¹ Según la denominación que en cada momento haya tenido este ministerio: Hacienda; Economía y Hacienda; Hacienda y Administraciones Públicas; Hacienda y Función Pública. Sobre las denominaciones y titulares de cada etapa y denominación, véase URQUIJO GORTIA, J. R. «Relación cronológica de gabinetes». En *Diccionario biográfico de los ministros españoles de la edad contemporánea*, «Juan Carlos I»; Instituto de Historia, CSIC. (<http://humanidades.cchs.csic.es/ih/paginas/jrug/diccionario/gabinetes/index_gabi.htm>). Consultado el 3 de noviembre de 2017.

Por ello, las interpretaciones de las normas tributarias, sobre todo por los órganos administrativos, se realizan en general teniendo en cuenta el último de los motivos o razones aludidas, la ordenación de los fines sociales, y dentro de ellos el del fin recaudatorio, si tal puede considerarse un fin social, pues se alega que su objetivo es conseguir los recursos suficientes para sostener los gastos públicos y los fines del Estado del Bienestar.

Pero en toda labor interpretativa deberían entrar en juego siempre los principios generales del Derecho. Como decía CELSO, saber las leyes no es recordar sus palabras, sino reconocer su valor y su poder, ya que atenerse a las palabras de la ley y obrar conforme a ellas, pero en contra de su espíritu y del fin que persiguen, es actuar *in fraudem legi*²².

La preocupación en la doctrina por el control de la discrecionalidad administrativa es patente²³. Es por ello que, desde un sector (GARCÍA DE ENTERRÍA²⁴, GARRIDO FALLA²⁵, SANTAMARÍA PASTOR²⁶, entre otros), se reclama directamente un control más efectivo de la potestad legislativa y de la potestad reglamentaria de la Administración a través de los principios generales del Derecho consagrados en la Constitución, pues las fórmulas actuales de control de legalidad se antojan insuficientes²⁷. Se aboga por ello por la irrupción de los valores y principios constitucionales en los procesos de control de constitucionalidad de las leyes y en el ámbito de la interpretación de las normas jurídicas²⁸.

El Tribunal Supremo, en jurisprudencia reiterada²⁹, señala que los principios generales del Derecho forman parte del ordenamiento jurídico español, en general (arts. 1.1 y 1.4 CC) y muy especialmente del ordenamiento jurídico administrativo, al que frecuentemente se le ha calificado

²² GARCÍA GALLO, A. *Manual de Historia del Derecho Español (I)*. Madrid: Artes Gráficas y Ediciones, SA, 1984, p. 301.

²³ DESDENTADO DAROCA, E. «El control de constitucionalidad en procesos de contenido competencial». En *Tribunal Constitucional y diálogo entre tribunales: XVIII Jornadas de la Asociación de Letrados del Tribunal Constitucional*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2013.

²⁴ GARCÍA DE ENTERRÍA, E. *Justicia y Seguridad Jurídica en un mundo de leyes desbocadas*. Cizur Menor: Thomson Reuters, Ed. Aranzadi, SA, Cuadernos Civitas, 1999.

²⁵ GARRIDO FALLA, F. «Comentario al art. 9.3 de la Constitución Española». En *Comentarios a la Constitución*, 2.ª ed., Madrid: Civitas, 1985.

²⁶ SANTAMARÍA PASTOR, J. A. *Principios de Derecho Administrativo General*. Madrid: Iustel Publicaciones, 2016, vol. II, 4.ª parte: El control.

²⁷ HERREROS LÓPEZ, J. M. «Los controles a la legislación delegada». *Actualidad administrativa*, 2005, núm. 18, pp. 2.185-2.198.

²⁸ DELGADO BARRIO, J. «Reflexiones sobre el art. 106.1 de la Constitución Española: el control jurisdiccional y los principios generales del Derecho». En *Estudios sobre la Constitución Española: homenaje al profesor Eduardo García de Enterría*, vol. 3, *La Corona, las Cortes Generales, del Gobierno y de las Administraciones Públicas*. Madrid: Civitas, 1991, pp. 2.315, 2.327 y ss.

También, en parecido sentido, DESDENTADO DAROCA, E. «El principio de interdicción de la arbitrariedad». En *Los principios jurídicos del derecho administrativo*. SANTAMARÍA PASTOR, J. A. (dir.). Madrid: La Ley, 2010.

²⁹ Por todas, la Sentencia del Tribunal Supremo (en adelante STS), Sala 3.ª, de 15 de abril de 2002, rec. núm. 9281/1996, ponente Rafael Fernández Montalvo.

de «principal», por la importancia y trascendencia que en él tienen tales principios. El Derecho administrativo es en gran medida desde sus comienzos, y lo sigue siendo en la actualidad, decantación de principios generales del Derecho efectuada por la jurisprudencia. Incluso la concepción institucional de nuestro ordenamiento, que va más allá de lo que expresamente positivizan las normas escritas, encuentra un seguro asidero en el clásico párrafo de la exposición de motivos de la Ley de 27 de diciembre de 1956, reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa. El propio artículo 103.1 de la CE, que declara el pleno sometimiento no solo a la ley sino al Derecho en su conjunto, es decir, al ordenamiento jurídico formado fundamentalmente por la ley, pero también por los principios generales del Derecho, constitucionaliza la idea básica de que la legalidad a la que está sujeta la Administración es comprensiva de estos principios generales.

Y estos principios generales del Derecho tienen también una vertiente legislativa o principios de la legislación, tanto materiales (de adecuación de su contenido al resto de principios y valores del ordenamiento jurídico y de la Constitución) como formales (de sometimiento a unos principios de elaboración y formulación de las leyes) que no dejan de tener un profundo valor por ser los que garantizarán la efectividad del contenido material de las normas.

En todas las épocas se ha señalado la necesidad de que las leyes sean escuetas, claras, sencillas, que pueda entender un hombre medio.

Sin embargo, el Tribunal Constitucional ha aclarado que el control de constitucionalidad de las leyes no lo es de la calidad técnica de las mismas, por lo que los defectos de las normas en este sentido no acarrearán, con carácter general, problemas de constitucionalidad de las leyes³⁰.

Por ello, aunque parece haber una cierta tendencia a reclamar que el control de las leyes y del resto de normas incluya también una evaluación previa y posterior sobre todos los aspectos formales y de oportunidad de las mismas, hoy por hoy no puede decirse que este control constituya una herramienta obligatoria para la vigilancia de la «limpieza» legislativa, en el sentido de adecuación de la elaboración y aprobación de las leyes a los principios generales del Derecho, y en particular a los principios legislativos consagrados en el artículo 9.3 de nuestra Carta Magna.

Dejando claro, por tanto, que los principios generales del Derecho forman parte esencial de nuestro ordenamiento jurídico, gran parte de los cuales han sido positivizados por nuestra propia Constitución, dándoles así un valor superior, debemos determinar cómo afectan al Derecho tributario, qué principios pueden resultar prioritarios en este ámbito y cómo pueden condicionar el desarrollo de esta rama del Derecho.

³⁰ Véanse las Sentencias del Tribunal Constitucional (en adelante SSTC) 109/1987, de 29 de junio (ponente Fernando García-Mon y González Regueral), FJ 3.º c); 341/1993, de 18 de noviembre (ponente Fernando García-Mon y González Regueral), FJ 2.º, y 195/1996, de 28 de noviembre (ponente Tomás S. Vives Antón), FJ 3.º.

La STC 37/1981, de 16 de noviembre (ponente Francisco Rubio Llorente), FJ 2.º A), decía que «no es competencia de este tribunal la de velar por la perfección técnica de las leyes».

En el mismo sentido, las SSTC 226/1993, de 8 de julio (ponente Luis López Guerra), FJ 4.º, y 225/1998, de 25 de noviembre (ponente Álvaro Rodríguez Bereijo), FJ 2.º A).

Porque no es el Derecho financiero y tributario una simple estructura, unas normas sin sentido y sin valores. No deben ser pura abstracción y técnica, puesto que no debe sin más confiarse la regulación de las relaciones sociales a criterios jurídico-formales, centrarse solo en criterios reales –técnicos, sociales, económicos– al margen del fin del Derecho.

Debemos evitar una desconexión total del Derecho con los criterios reales y con los valores y principios que lo inspiran, pues estaríamos entonces solo ante la aplicación jurídico-formal del Derecho o bien ante unas normas fundadas exclusivamente en aspectos o criterios reales (sociales, técnicos, políticos), que haría que el Derecho y las normas tributarias fueran contrarias a los valores, ideas, sentimientos y principios que las sustentan.

Como señalaba SAINZ DE BUJANDA³¹, el único método de que el Estado dispone para que su política financiera pueda cumplir su misión configuradora de la realidad social consiste en articular un sistema de principios y normas jurídicas, inspiradas en criterios políticos básicos, acordes con las exigencias económicas, técnicas, sociales, o de cualquier otra especie, latentes en ese sector de la vida social que es la Hacienda Pública.

Y en el centro de los principios generales del Derecho y de los principios consagrados por el artículo 9.3 de la CE situamos precisamente a la seguridad jurídica, porque es la más directamente afectada por el sistema de producción normativa instaurado en nuestro ordenamiento jurídico.

Ante la amenaza para el ciudadano de enfrentarse sin una norma segura, sin un Derecho claro, a una actuación de los poderes públicos contraria a sus intereses legítimos y a otras situaciones generadoras de conflicto con otros miembros de la sociedad, el legislador se preocupó de establecer ciertas reglas más precisas en la propia Constitución. Pero también, junto a ellas, dejó expresados ciertos valores y principios que deben actuar como suplentes de las normas concretas.

La seguridad jurídica, ya sea sentida como un valor, ya como una prescripción quasinormativa, es en cualquier caso una regla que orienta o debe orientar la actividad y la actuación de los poderes públicos, también del legislador.

Hemos, por tanto, de ver cuál es el contenido del principio de seguridad jurídica, cómo lo ve la doctrina jurídica y cómo lo entienden nuestros tribunales, especialmente el Tribunal Constitucional.

LÓPEZ DE OÑATE señala que la exigencia de certeza del Derecho es la más ineliminable exigencia ética que el Derecho encuentra en nuestra época³². Para GUASP DELGADO en la seguridad jurídica subyace la paz social³³.

³¹ SAINZ DE BUJANDA, F. *Hacienda y Derecho (II)*. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1975, pp. 41 y ss.

³² LÓPEZ DE OÑATE, F. *La certeza del derecho*. Milano: Giuffrè, 1968, p. 114. En castellano, *La certeza del Derecho*. Buenos Aires: Ediciones Jurídicas Europa-América, 1953. Y recientemente en España, *La certeza del Derecho*. Granada: Comares, 2007.

³³ GUASP DELGADO, J. *Derecho*. Madrid: Gráficas Hergón, 1971, pp. 313 y ss.

Y fundamental resultará la concepción de la seguridad jurídica del Tribunal Constitucional, pues este aparece como el fundamental elemento de control, en su caso, de la producción legislativa y normativa, en cuanto potencial perturbadora de la seguridad jurídica. Del análisis de toda la jurisprudencia constitucional que de una u otra forma se refiera a este principio, vemos que el máximo intérprete de nuestro texto fundamental se centra en ocasiones en distinguir el concepto y las distintas vertientes que puede presentar (certidumbre o certeza, previsibilidad, confianza legítima) y relacionar la seguridad jurídica con el resto de principios constitucionales, pues es la misma suma de certeza y legalidad, jerarquía y publicidad normativa, irretroactividad de lo no favorable, interdicción de la arbitrariedad, pero que, si se agotara en la adición de estos principios, no hubiera precisado de ser formulada expresamente. La seguridad jurídica es la suma de estos principios, equilibrada de tal suerte que permita promover, en el orden jurídico, la justicia y la igualdad, en libertad³⁴, concepción reiterada en numerosas sentencias.

En otras ocasiones se centra el Tribunal Constitucional en la aplicación jurisdiccional de la seguridad jurídica (la cosa juzgada, el respeto de las actuaciones administrativas firmes y la fiabilidad y celeridad en la resolución de los casos), que tiene en definitiva una relación indudable con la aplicación del Derecho tributario.

En cuanto a lo que a nosotros más nos interesa, dedica el alto intérprete constitucional una parte importante de sus sentencias sobre seguridad jurídica a las posibilidades y competencias del legislador, destacando la necesidad de que las normas sean claras y precisas³⁵ y de que los destinatarios tengan una efectiva oportunidad de conocerlas, lo que la relaciona íntimamente con el principio de publicidad³⁶, si bien ello no puede erigirse en un valor absoluto por cuanto daría lugar a la congelación del ordenamiento jurídico existente, pues está en el ámbito de la potestad legislativa realizar las modificaciones en el ordenamiento jurídico que la realidad exija, en aplicación del principio de libertad de configuración del legislador³⁷.

No obstante, deja patente que los principios de seguridad jurídica y de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos exigen que la norma sea clara para que los ciudadanos sepan a qué atenerse³⁸. La seguridad jurídica requiere certeza en la regla de Derecho y proscribire fórmulas proclives a la arbitrariedad³⁹, pues el legislador debe perseguir la claridad y no la confusión normativa⁴⁰.

³⁴ STC 27/1981, de 20 de julio (ponente Plácido Fernández Viagas), FJ 10.º.

³⁵ STC 84/2008, de 21 de julio (ponente Javier Delgado Barrio), FJ 8.º.

³⁶ SSTC 179/1989, de 2 de noviembre (ponente Luis López Guerra), FJ 3.º; 3/2003, de 16 de enero (ponente Eugeni Gay Montalvo), FJ 10.º; 90/2009, de 20 de abril (ponente Guillermo Jiménez Sánchez), FJ 5.º; y 136/2011, de 13 de septiembre (ponente Elisa Pérez Vera), FJ 9.º.

³⁷ STC 126/1987, de 16 de julio (ponente Gloria Begué Cantón), FJ 11.º.

³⁸ STC 150/1990, de 4 de octubre (ponente Jesús Leguina Villa), FJ 8.º.

³⁹ SSTC 71/1982, de 30 de noviembre (ponente Jerónimo Arozamena Sierra), FJ 4.º; y 72/1984, de 14 de junio (ponente Luis Díez-Picazo y Ponce de León), FJ 3.º.

⁴⁰ STC 46/1990, de 15 de marzo (ponente Vicente Gimeno Sendra), FJ 4.º.

De los principios de seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos puede deducirse pues un deber de los mismos de observar los trámites esenciales para la elaboración de las normas jurídicas, como correlato del interés legítimo de los ciudadanos en que la Administración pública observe dichos trámites⁴¹.

Existe también un buen número de sentencias del Tribunal Constitucional relativas al Derecho tributario. Relaciona de este modo la seguridad jurídica con los fines del sistema tributario, dedicando un capítulo aparte a las normas tributarias incorporadas en las Leyes de presupuestos y a la retroactividad en el campo de la tributación. Pero especial interés revisten las sentencias relativas a la seguridad jurídica, la confianza legítima y la previsibilidad de los cambios normativos en el ámbito tributario. En este sentido, el principio de seguridad jurídica protege la confianza legítima de los ciudadanos que ajustan su conducta económica a la legislación vigente, frente a cambios normativos que no sean razonablemente previsibles⁴², pero sin que ello pueda entenderse como un derecho de los ciudadanos al mantenimiento de un determinado régimen fiscal⁴³.

Y finalmente la jurisprudencia constitucional analiza la técnica legislativa, en particular en el ámbito tributario, en relación con la seguridad jurídica. Así, el Tribunal Constitucional declara que «resulta inexcusable el esfuerzo del legislador, tanto estatal como autonómico, por alumbrar una normativa tributaria abarcable y comprensible para la mayoría de los ciudadanos a los que va dirigida; puesto que una legislación confusa, oscura e incompleta, dificulta su aplicación y, además de socavar la certeza del Derecho y la confianza de los ciudadanos en el mismo, puede terminar por empañar el valor de la justicia»⁴⁴. Si bien, se insiste por el Alto Tribunal en que, en cualquier caso, no corresponde a la jurisdicción constitucional pronunciarse sobre la perfección técnica de las leyes, habida cuenta de que el control jurisdiccional de la ley nada tiene que ver con su depuración técnica⁴⁵.

Del mismo modo, también la jurisprudencia del Tribunal Supremo tiene muy presente la seguridad jurídica, y se detiene fundamentalmente en el principio de confianza legítima⁴⁶, recogiendo la doctrina comunitaria del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Teniendo en cuenta toda esta jurisprudencia constitucional y del Tribunal Supremo queda preguntarse si es posible un control jurisdiccional y constitucional de la potestad legislativa y normativa de los poderes públicos, en el sentido apuntado de adecuación de la producción normativa a razones de oportunidad y coherencia del sistema tributario y respeto al principio de seguridad jurídica.

⁴¹ STC 273/2000, de 15 de noviembre (ponente Pedro Cruz Villalón), FJ 12.º.

⁴² STC 150/1990, de 4 de octubre (ponente Jesús Leguina Villa), FJ 8.º.

⁴³ STC 126/1987, de 16 de julio (ponente Gloria Begué Cantón), FJ 11.º.

⁴⁴ Véase nota 42.

⁴⁵ SSTC 136/2011, de 13 de septiembre (ponente Elisa Pérez Vera), FJ 9.º; y 102/2012, de 8 de mayo (ponente Francisco Pérez de los Cobos Orihuel), FJ 2.º.

⁴⁶ SSTS de 28 de febrero de 1989 (ponente Benito Santiago Martínez Sanjuán) y de 19 de enero de 1990.

La falta de seguridad jurídica no es únicamente una cuestión más o menos formal que atañe solo al mundo del Derecho y a sus actores, sino que afecta a toda la sociedad en su conjunto y repercute gravemente en el progreso social y económico, alejando de nuestro entorno a inversores y agentes internacionales que ven en la dispersión normativa, en los constantes cambios legales y de los marcos regulatorios una inseguridad constante que lógicamente pesa de forma negativa en su valoración final.

Debemos por ello analizar los posibles sistemas de control de esta producción normativa desbocada.

IV. CRITERIOS DE CONTROL DE LA PRODUCCIÓN NORMATIVA EN MATERIA TRIBUTARIA

1. LOS PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO Y LA SEGURIDAD JURÍDICA COMO FUNDAMENTOS Y REGLAS DEL ORDEN JURÍDICO Y NO SOLO COMO SIMPLES FUENTES SUPLETORIAS O ELEMENTOS DE INTERPRETACIÓN

a) El valor de los principios generales del Derecho como instrumentos de control de la producción normativa. La superación de la supremacía absoluta de la ley

El artículo 9.3 de la CE es sin duda el elemento clave de este debate. ¿Son los principios positivizados en este precepto constitucional unos simples valores generales que deben inspirar a los poderes públicos, o pueden considerarse verdaderos preceptos positivos que puedan fundamentar un control efectivo de la producción legal y reglamentaria en todos los ámbitos del Derecho? ¿Son estos principios superiores a los que establece el artículo 31.1 de la CE para el ámbito tributario?

Aunque, como hemos visto, y ha estudiado profusamente la doctrina, pueden distinguirse como conceptos diferentes valores, principios y normas, podemos concluir que los principios, como normas fundamentales, ideas esenciales (justicia, seguridad, etc.) que recogen el consenso de la sociedad en los aspectos esenciales de su organización, se encuentran en el origen del Derecho, desde la Grecia clásica y el Derecho romano hasta nuestros días, y se mezclan en el fundamento y fin del Derecho.

Las distintas concepciones del pensamiento jurídico dan mayor o menor valor a estos elementos. Así, el iusnaturalismo exige la adecuación del Derecho a valores extrínsecos de justicia. Para otras posiciones más alejadas, los valores y principios jurídicos son los principios del ordenamiento jurídico del Estado, lo que excluye que tales principios puedan buscarse en otros ordenamientos o que puedan identificarse con los principios del Derecho natural o del Derecho romano clásico.

La preferencia de la ley como principal fuente del Derecho ya no es absoluta, desde que los textos constitucionales han desplazado a la ley en la supremacía de las fuentes del Derecho.

La evolución del constitucionalismo parte de la formalidad de las normas fundamentales para recalar en un orden basado en un contenido material de valores y principios en las constituciones actuales.

En la actualidad, al incluirse en la Constitución la mayoría de los principios universalmente aceptados como valores y principios del propio sistema jurídico, la remisión a los mismos no es ya una remisión a principios y valores externos, subjetivos o difícilmente objetivables, sino a criterios que el propio texto constitucional ha positivizado y colocado por encima de las normas que se produzcan. Por ello se ha señalado que nuestro Derecho es un ordenamiento «principialista» (ARAGÓN)⁴⁷. Como ya hemos señalado, no se puede hablar de «principios generales del Derecho» diferenciados de las fuentes escritas, puesto que la gran mayoría se contienen explícitamente en fuentes escritas (en la propia Constitución y en diversas leyes), de prioritaria aplicación sobre las restantes, restringiéndose casi totalmente el elenco de principios metalegales aplicables.

b) La publicidad de las normas, necesaria pero no suficiente para garantizar la seguridad jurídica

Para que la ley pueda servir al principio supremo de justicia debe garantizarse el conocimiento de la misma por los ciudadanos. Pese al principio de que la ignorancia de las leyes no excusa de su cumplimiento, la publicidad y la posibilidad de conocimiento de las mismas se configura como un requisito de justicia, que sirve de contrapeso al principio de su exigencia pese a su desconocimiento particular. El principio de publicidad de las normas resulta pues fundamental para asentar una seguridad jurídica que pueda presidir la justicia. Pero la simple publicidad de una norma no garantiza su difusión y la posibilidad de su conocimiento por los ciudadanos, por lo que no es un requisito suficiente para asentar la seguridad jurídica.

c) Preferencia por las derogaciones expresas, evitando la retroactividad y la ultractividad de las normas

El continuo cambio normativo genera también múltiples problemas de vigencia de las normas en el tiempo, como derogaciones tácitas, disposiciones transitorias, retroactividad y ultractividad de aquellas, que dificultan igualmente el conocimiento del cuerpo normativo vigente en cada momento, afectando de este modo a la seguridad jurídica. En este sentido, se ha dicho que el proceder idóneo, ya intentado en antiguas leyes, aunque escasamente cumplido, sería el de la obligatoriedad, al menos a nivel legal, de dictar leyes que establecieran la derogación expresa de las normas anteriores afectadas y de los preceptos afectados por la nueva ley, así como, en su caso, que incorporasen, si fuera necesario, una tabla de vigencias de las disposiciones aplicables a partir de entonces.

⁴⁷ ARAGÓN REYES, M. «Eficacia jurídica del principio democrático», resumen de curso impartido en el Centro de Estudios Constitucionales, 1988, p. 10.

d) Proceso de deslegalización lesivo del principio de legalidad y del de reserva de ley

Particular importancia en este asunto tienen las disposiciones y regulaciones administrativas, que mediante un proceso de deslegalización difícilmente contenible, sobre todo en el ámbito tributario, están erosionando gravemente el principio de legalidad y de reserva de ley, además de afectar a los principios jurídicos constitucionalizados, que escasamente pueden materializarse en aspectos tan técnicos como los regulados en este tipo de disposiciones.

e) La presencia de los principios jurídicos en todas las fuentes del Derecho

La presencia y relación de los principios jurídicos con el resto de fuentes del ordenamiento jurídico es significativa. Así, guardan más cercanía con la costumbre, que la propia ley, pues se fundan en unas mismas ideas no escritas; son tenidos en cuenta frecuentemente en la labor de interpretación y de declaración del Derecho por jueces y tribunales y demás órganos que tienen atribuida la función interpretativa; y por supuesto subyacen en el pensamiento jurídico de los autores de todas las épocas.

Y esta orientación es especialmente trascendente en el campo del Derecho administrativo. En este sentido, el Tribunal Supremo ha remarcado en numerosas ocasiones que los principios generales del Derecho forman parte del ordenamiento jurídico español, recordando que el artículo 103.1 de la CE declara el sometimiento pleno de la Administración no solo a la ley sino al Derecho en su conjunto, es decir, al ordenamiento jurídico formado principalmente por la ley, pero también por los principios generales del Derecho, aceptando la idea de que la legalidad a la que se somete aquella es plenamente comprensiva de dichos principios.

Por otro lado, los principios generales del Derecho están expresados muy frecuentemente en los textos positivos. Pero no solo en la ley puede encontrarse su esencia. Las normas que regulan los procedimientos de elaboración normativa son en gran medida decantación de los principales principios (publicidad, legalidad, seguridad jurídica). Por tanto, la técnica normativa se encuentra muy unida al cumplimiento de los principios constitucionales y debe ser uno de los primeros filtros a tener en cuenta para garantizar aquellos principios, y en particular la seguridad jurídica. Como hemos indicado, es necesaria una técnica normativa precisa, que analice las deficiencias que amenazan el lenguaje jurídico con el peligro de desfigurarlos y atentar contra la seguridad jurídica.

2. LA IMPORTANCIA DE LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN EL DERECHO TRIBUTARIO. LA SEGURIDAD JURÍDICA

El Derecho tributario es una disciplina en la que los principios constitucionales deben estar muy presentes, pues el arsenal de los mismos es extenso, desde los generales del artículo 9.3 de la CE, pasando por los del artículo 31.1 de la CE y terminando por los del artículo 103.1 de la CE.

Efectivamente, la producción normativa desbocada que padecemos en materia tributaria acaba por afectar a la seguridad jurídica como garantía fundamental que perjudica tanto a los derechos individuales como a los colectivos, que se ven menoscabados sin ninguna duda por aquella. Y quizás el único método de que el Estado dispone para que su política financiera y tributaria pueda cumplir su misión configuradora de la realidad social consiste en articular un sistema de principios y normas jurídicas, inspiradas en criterios políticos básicos, acordes con las exigencias económicas, técnicas, sociales, o de cualquier otra especie, latentes en ese sector de la vida social que es la Hacienda Pública.

La seguridad jurídica debe actuar, por tanto, como principio orientador del legislador tributario y de cualquier procedimiento de elaboración normativa en este ámbito, pues, como hemos señalado, el Derecho tributario debe ser precisamente el límite del poder del Estado para recaudar tributos a los ciudadanos, un Derecho tributario presidido por la seguridad jurídica. Sin seguridad jurídica no puede haber Derecho, ni bueno ni malo ni de ninguna clase (RECASÉNS SICHES)⁴⁸.

La jurisprudencia constitucional ha tratado extensamente la seguridad jurídica como principio fundamental e integrador de nuestro sistema jurídico, que debe presidir la actuación de todos los poderes públicos, y por supuesto del legislador.

3. EXTENSA DOCTRINA CONSTITUCIONAL SOBRE LA TRASCENDENCIA DE LA SEGURIDAD JURÍDICA

a) La trascendencia otorgada a la seguridad jurídica por la jurisprudencia constitucional

En cuanto a la seguridad jurídica y las posibilidades y competencias del legislador, destaca el Alto Tribunal la necesidad de que las normas sean claras y precisas y de que los destinatarios tengan una efectiva oportunidad de conocerlas, lo que la relaciona íntimamente con el principio de publicidad, si bien ello no puede erigirse en un valor absoluto por cuanto daría lugar a la congelación del ordenamiento jurídico existente, pues está en el ámbito de la potestad legislativa realizar las modificaciones en el ordenamiento jurídico que la realidad exija, en aplicación del principio de libertad de configuración del legislador.

No obstante, deja patente que los principios de seguridad jurídica y de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos exigen que la norma se clara para que los ciudadanos sepan a qué atenerse. La seguridad jurídica requiere certeza en la regla de Derecho y proscribire fórmulas proclives a la arbitrariedad, pues el legislador debe perseguir la claridad y no la confusión normativa.

⁴⁸ RECASÉNS SICHES, L. *Tratado general de Filosofía del Derecho*. México: Porrúa, 1959, pp. 224 y ss.

b) De los principios de seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad se deriva el deber de los poderes públicos de observar los trámites esenciales para la elaboración de las normas

De los principios de seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos puede deducirse un deber de los mismos de observar los trámites esenciales para la elaboración de las normas jurídicas, como correlato del interés legítimo de los ciudadanos en que la Administración pública observe dichos trámites.

c) La seguridad jurídica protege la confianza legítima de los ciudadanos frente a cambios que no sean previsibles

Existe también un buen número de sentencias del Tribunal Constitucional relativas al Derecho tributario. Relaciona de este modo la seguridad jurídica con los fines del sistema tributario, dedicando un capítulo aparte a las normas tributarias incorporadas en las leyes de presupuestos y a la retroactividad en el campo de la tributación. Pero especial interés revisten las sentencias relativas a la seguridad jurídica, la confianza legítima y la previsibilidad de los cambios normativos en el ámbito tributario. En este sentido, el principio de seguridad jurídica protege la confianza legítima de los ciudadanos que ajustan su conducta económica a la legislación vigente, frente a cambios normativos que no sean razonablemente previsibles, pero sin que ello pueda entenderse como un derecho de los ciudadanos al mantenimiento de un determinado régimen fiscal.

d) El Tribunal Constitucional declina el control de las leyes desde el punto de vista de la calidad técnica de las normas

Aunque viene declarando que «resulta inexcusable el esfuerzo del legislador, tanto estatal como autonómico, por alumbrar una normativa tributaria abarcable y comprensible para la mayoría de los ciudadanos a los que va dirigida; puesto que una legislación confusa, oscura e incompleta, dificulta su aplicación y, además de socavar la certeza del Derecho y la confianza de los ciudadanos en el mismo, puede terminar por empañar el valor de la justicia», en la práctica generalidad de los casos, se insiste por el Alto Tribunal en que, en cualquier caso, no corresponde a la jurisdicción constitucional pronunciarse sobre la perfección técnica de las leyes, habida cuenta de que el control jurisdiccional de la ley nada tiene que ver con su depuración técnica, ni sobre la oportunidad de las mismas, la cual configura como una competencia política que entra dentro de la potestad del legislador de configurar la realidad. Y cuando se declara la inconstitucionalidad de una ley que afecta a la seguridad jurídica, siempre se hace por vulneración correlativa de otros principios o preceptos constitucionales, nunca por afectación única y exclusiva de la seguridad jurídica, lo que debe ser objeto de crítica por nuestra parte, pues después de situar a este principio, ampulosamente, como origen y fin, suma de todos los demás principios y base de la justicia, no se utiliza luego como base para justificar

el control de una producción normativa desbocada, inoportuna o incoherente con el resto del sistema jurídico tributario.

4. EL CONTROL DE LA PRODUCCIÓN NORMATIVA EN MATERIA TRIBUTARIA ES POSIBLE

a) El control constitucional de la forma de legislar y su necesidad para la doctrina

Puede parecer que el análisis de la producción normativa enfrentándola con la seguridad jurídica debe hacerse norma a norma y en relación con su específico contenido. Sin embargo, el análisis que aquí planteamos es previo y afecta a la oportunidad y existencia misma de una multiplicidad desbordante de normas en el sistema jurídico en su conjunto y en el sistema tributario en particular. En los escasos momentos en que la doctrina (aún menos la jurisprudencia) habla de la producción normativa y la seguridad jurídica, parece que nos situamos meramente en el campo de las recomendaciones o en el de las quejas sociales, si acaso, cuando el control de la constitucionalidad de la forma de legislar, en cuanto a la cantidad y dispersión del cuerpo normativo, debería ser uno de los principios básicos del sistema legal en todos los ámbitos del Derecho.

En esta dirección se mueve ya la doctrina, que continuamente expresa su preocupación por el control de la discrecionalidad administrativa y de las potestades legislativas en general, y que en cierto modo preconiza un control jurisdiccional de la Administración a través de los principios generales del Derecho, pero que puede extenderse sin mayores problemas al control de la potestad legislativa y normativa de los poderes públicos, desde los mismos «principios generales del Derecho» consagrados por la Constitución. Y este control de constitucionalidad debe hacer especial hincapié en el examen y evaluación de la producción normativa, analizando su necesidad, la técnica legislativa empleada, la oportunidad de la misma y sus efectos sobre la certeza del Derecho y la confianza legítima de los ciudadanos sobre la posible actuación de los poderes públicos, con base en los criterios establecidos por la propia jurisprudencia constitucional que hemos analizado detalladamente. El objeto de la técnica legislativa también incluye la detección de los problemas que la realización del ordenamiento jurídico plantea y formular las directrices para su solución, sirviendo por tanto a la seguridad jurídica.

Vemos, por consiguiente, que hay una estrecha relación entre la técnica legislativa y la seguridad jurídica, si bien el presente estudio no tiene por objeto preciso la calidad técnica de las leyes, sino la cantidad de las mismas. Evidentemente, puede argumentarse que forma parte de la técnica legislativa la determinación de la oportunidad, necesidad y coherencia de las normas con el resto del ordenamiento jurídico y, por tanto, en definitiva, el control indirecto del número de las leyes y disposiciones de desarrollo que se dicten en cada ámbito material objeto de regulación y, en particular, en materia tributaria.

b) El control de la producción normativa por el propio legislador

Siguiendo las bases sentadas por la UE en distintos acuerdos y recomendaciones sobre «legislar mejor»⁴⁹, el propio legislador español ha establecido procedimientos para la preparación y aprobación de normas, tanto en el ámbito estrictamente reglamentario (Resolución de 28 de julio de 2005, sobre directrices de técnica normativa para la elaboración de disposiciones reglamentarias en el ámbito estatal; o el RD 1083/2009, de 3 de julio, por el que se regula la memoria de análisis del impacto normativo, para regular el control de normas) como en el mismo ámbito legal, a partir de las Leyes 39/2015 y 40/2015, LPACAP y LRJSP⁵⁰, que si bien no vincularán nunca al legislador futuro pueden establecer un importante principio y precedente, difícil de romper so pena de una importante crítica social y jurídica. No vincularán tampoco estas normas al tramitador parlamentario, aunque debe tenerse presente que la mayor parte de las normas proceden de la Administración en su proceso de preparación y elaboración, por lo que estos principios serán de obligado cumplimiento para ella y los funcionarios implicados.

Todos estos esfuerzos ordenadores de la potestad normativa hacen referencia a la exigencia de evaluar la necesidad de cada nueva regulación, su oportunidad y su coherencia e integración con el resto del ordenamiento jurídico.

c) El Tribunal Constitucional dispone de suficiente doctrina y argumentación acumulada para establecer un control sobre la oportunidad de la producción normativa

A pesar de que el supremo intérprete constitucional considera la seguridad jurídica como el principal principio, soporte de todos los demás principios, suma de justicia y legalidad y fundamento del mismo orden constitucional, remite la decisión de la mayoría de asuntos relativos a la oportunidad y cantidad de las normas a simples cuestiones de técnica legislativa o de discrecionalidad del legislador en el marco de su libertad de configuración de la realidad. Sin desconocer esto, puede sin embargo apuntarse hacia un control de constitucionalidad de la producción normativa, por vulneración de la seguridad jurídica, cuando aquella producción se haya dictado sin los criterios de oportunidad, análisis y motivación suficiente que establecen los procedimientos de elaboración de normas establecidos. Para ello, dispone el mismo Tribunal Constitucional de doctrina suficiente que ampare un control de esta producción normativa desorbitada, pues las normas de organización y producción de normas aparecen estrechamente vinculadas con el bloque de constitucionalidad de los principios legislativos y la seguridad jurídica.

⁴⁹ Acuerdo Interinstitucional del Parlamento, el Consejo y la Comisión, «Legislar mejor», 2003/C 321/01, y la Comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo, de 16 de marzo de 2005, «Legislar mejor para potenciar el crecimiento y el empleo en la Unión Europea».

⁵⁰ Ley 39/2015, de 1 de octubre, de procedimiento administrativo común de las Administraciones públicas (LPACAP), y Ley 40/2015, de 1 de octubre, de régimen jurídico del sector público (LRJSP).

d) La técnica legislativa debe evaluar también la cantidad de las normas y la oportunidad de su producción

Los problemas de técnica legislativa no deben circunscribirse única y exclusivamente a la cuestión de la calidad de las leyes, sino también, y en gran medida, a la de la cantidad de las mismas, que incide gravemente en una adecuada seguridad jurídica, no tanto de las normas en particular, que individualmente consideradas y atendiendo a los criterios sentados por el máximo intérprete constitucional la mayoría de ellas podrían superar suficientemente, sino del propio sistema en su conjunto.

e) El incumplimiento del artículo 9 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT), como vulneración de un precepto constitucional

El artículo 9 de la LGT establece la obligación de que las leyes y los reglamentos que contengan normas tributarias lo mencionen expresamente en su título y en la rúbrica de los artículos correspondientes. Asimismo, obliga a que las leyes y los reglamentos que modifiquen normas tributarias contengan una relación completa de las normas derogadas y la nueva redacción de las que resulten modificadas.

Sin embargo, este precepto es sistemáticamente incumplido. Pero el incumplimiento del artículo 9 de la LGT por parte de una ley posterior que no respete las previsiones de dicho precepto, debiera considerarse como vulnerador de una regla constitucional de producción de normas, y posiblemente acarrear la inconstitucionalidad de la ley posterior en su caso, pues no se trataría del simple incumplimiento del mandato de una ley anterior cualquiera, lo que no tendría mayores consecuencias⁵¹, sino del incumplimiento de una norma de organización, establecida como concreción de los principios y valores constitucionales y del principio de seguridad jurídica, vulneradora por tanto del contenido de la propia Constitución.

V. CONCLUSIÓN

Este sistema de producción normativa desorbitada afecta profundamente a la seguridad jurídica y a la justicia última que debe presidir el sistema tributario que constituye el principio y valor fundamental del Estado de Derecho. Pero existen instrumentos y cauces legales y constitucionales suficientes para iniciar un camino sensato de control y verificación de la producción normativa (un control *a priori* sobre la necesidad de legislar y la adecuación y coherencia de la nueva norma; un control del proceso de producción que se ajuste a los principios legislativos; y

⁵¹ De acuerdo con el principio *lex posterior derogat anterior*.

un control *a posteriori* sobre los resultados de la norma aprobada y un control de constitucionalidad por el propio Tribunal Constitucional); un camino de control de dicha producción normativa que se ajuste a las necesidades reales de la sociedad y respete los principios y valores que deben presidir nuestro Estado social y democrático de Derecho.

Bibliografía

- ARAGÓN REYES, M. *Eficacia jurídica del principio democrático*, Centro de Estudios Constitucionales, 1988.
- BOBBIO, N. *Teoría General del Derecho*. ROZO ACUÑA, E. (trad.). Madrid: Debate, 1991.
- BRITO MACHADO, H. de. *Curso de Direito Tributário*. 31.ª ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2010.
- BUSTOS GISBERT, R. *La Constitución Red: un estudio sobre supraestatalidad y Constitución*. Oñati: Instituto Vasco de Administración Pública, 2005.
- CASTILLO BLANCO, F. A. «El principio de seguridad jurídica: especial referencia a la certeza en la creación del Derecho». *Documentación Administrativa*, mayo-diciembre 2002, núms. 263-264.
- DELGADO BARRIO, J. «Reflexiones sobre el art. 106.1 de la Constitución Española: el control jurisdiccional y los principios generales del Derecho». En *Estudios sobre la Constitución Española: homenaje al profesor Eduardo García de Enterría*, vol. 3, *La Corona, las Cortes Generales, del Gobierno y de las Administraciones Públicas*. Madrid: Civitas, 1991.
- DESDENTADO DAROCA, E. «El control de constitucionalidad en procesos de contenido competencial». En *Tribunal Constitucional y diálogo entre tribunales: XVIII Jornadas de la Asociación de Letrados del Tribunal Constitucional*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2013.
- «El principio de interdicción de la arbitrariedad». En *Los principios jurídicos del derecho administrativo*. SANTAMARÍA PASTOR, J. A. (dir.). Madrid: La Ley, 2010.
- GARCÍA DE ENTERRÍA, E. *Justicia y Seguridad Jurídica en un mundo de leyes desbocadas*. Cizur Menor: Thomson Reuters, Ed. Aranzadi, SA, Cuadernos Civitas, 1999.
- GARCÍA GALLO, A. *Manual de Historia del Derecho Español (I)*. Madrid: Artes Gráficas y Ediciones, SA, 1984.
- GARCÍA NOVOA, C. «Aplicación de los tributos y seguridad jurídica». En *La justicia en el diseño y aplicación de los tributos*. Semana de estudios de Derecho financiero, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2006.
- GARRIDO FALLA, F. «Comentario al art. 9.3 de la Constitución Española». En *Comentarios a la Constitución*, 2.ª ed., Madrid: Civitas, 1985.
- GONZÁLEZ DÍAZ, J. L. *Refranes y Coplas*. Madrid: EDIMAT Libros, 2013.
- GUASP DELGADO, J. *Derecho*. Madrid: Gráficas Hergón, 1971.
- HERREROS LÓPEZ, J. M. «La justiciabilidad de los derechos sociales», *Lex Social*, 2011, núm. 1.
- «Los controles a la legislación delegada». *Actualidad administrativa*, 2005, núm. 18.
- LÓPEZ DE OÑATE, F. *La certezza del diritto*. Milano: Giuffrè, 1968.

- *La certeza del Derecho*. Buenos Aires: Ediciones Jurídicas Europa-América, 1953.
- *La certeza del Derecho*. Granada: Comares, 2007.

MENÉNDEZ MENÉNDEZ, A. *La proliferación legislativa: un desafío para el Estado de Derecho*. Madrid: Civitas, 2004.

PALOMINO MANCHEGO, J. F. (coord.). «El carácter a-científico de la llamada ciencia del Derecho». En *Discusión sobre el carácter anti-científico del Derecho: de Kirchmann a la discusión epistemológica actual*, Madrid: Universitas, 1999.

RECASÉNS SICHES, L. *Tratado general de Filosofía del Derecho*. México: Porrúa, 1959.

ROUBIER, P. *Le Droit transitoire. Conflicts des lois dans le temps*. París: Dalloz, 2008.

RUBIO LLORENTE, F. «El papel del Consejo de Estado en el control de calidad técnica de las normas». *Revista Española de la Función Consultiva*, 2006, núm. 6.

SAINZ DE BUJANDA, F. *Hacienda y Derecho (II)*. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1975.

SÁNCHEZ GARCÍA, J. A. *El control de la producción normativa en materia tributaria*. Tesis de Doctorando para la obtención del título de doctor en Derecho, UDIMA, octubre 2017.

SANTAMARÍA PASTOR, J. A. *Principios de Derecho Administrativo General*. Madrid: Iustel Publicaciones, 2016, vol. II, 4.ª parte: El control.

SERRANO ANTÓN, F. *El estado actual de los derechos y de las garantías de los contribuyentes en las haciendas locales*. Madrid: Civitas, 2007.

URQUIJO GOITIA, J. R. «Relación cronológica de gabinetes». En *Diccionario biográfico de los ministros españoles de la edad contemporánea*, «Juan Carlos I»; Instituto de Historia, CSIC. Disponible en <http://humanidades.cchs.csic.es/ih/paginas/jrug/diccionario/gabinetes/index_gabi.htm>. [Consulta: 3 de noviembre de 2017].

VANDELLI, L. *Trastornos de las instituciones políticas*. Madrid: Trotta, 2007.

VEGA BORREGO, F. A. «Derecho a la libertad. Aspectos materiales y procedimentales del delito de defraudación tributaria». En *Justicia tributaria y derechos humanos*. ORTEGA MALDONADO, J. M. (coord.), México: Instituto de Investigaciones Jurídicas. Universidad Autónoma de México, 2016.

VON KIRCHMANN, J. H. *Jurisprudencia no es ciencia*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 1983.

ZARRALUQUI SÁNCHEZ-EZNARRIAGA, L. «El bosque legislativo». En *Otrosí*, núm. 1, 4.ª época, 2012.