

# Recensiones Bibliográficas

## *Estudio concordado y sistemático de la LGT y su normativa de desarrollo*

SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A.; BAS SORIA, J. y MOYA CALATAYUD, F.  
Tirant lo Blanch-REGAF, Valencia, 2012, 2.080 págs.

El magistral prólogo del profesor CASADO OLLERO a la obra objeto de esta recensión, coeditada y patrocinada por el Registro General de Asesores Fiscales de España, es suficientemente explicativo de la relevancia y originalidad de este trabajo en el panorama doctrinal español. Hasta la fecha no existía una monografía que comentase, artículo por artículo, la Ley General Tributaria (LGT) y todos sus reglamentos de desarrollo. Ingente y enciclopédica labor que abordan los tres autores con esa acendrada visión pionera a la que antes me refería y un titánico esfuerzo, atendida la complejidad, labilidad e inseguridad jurídica que tradicionalmente rodea toda la materia tributaria. Quizá sea una iniciativa que sirva de ejemplo y a la que se sumen otros trabajos posteriores, pero resultaba necesario y urgente saldar la histórica deuda que la doctrina española tenía contraída con la norma codificadora general y su normativa de desarrollo en el ámbito fiscal, especialmente desde hace un lustro hasta la fecha, donde se han operado cambios jurídicos especialmente notables.

A lo largo de sus páginas, el lector podrá percibir la riqueza de matices, el contraste y el calibre de las muy distintas soluciones que, sobre idénticos preceptos, suscita la búsqueda de la solución idónea a la doctrina administrativa, la jurisprudencia y la propia doctrina científica. Todo ello aderezado por el profuso recurso al cambio normativo que afecta incluso al núcleo duro de figuras tan tradicionales y de tanta prosapia y envidia jurídica como la tasa (modificada, por cierto, y no deja de ser curioso, por una disposición recóndita de la Ley de Economía Sostenible). Sin pecar de erudición, pero sin renunciar a ella cuando es menester, los autores roturan el campo de los conceptos y principios más basilares del Derecho Tributario y de los procedimientos encaminados a su correcta y adecuada aplicación, incidiendo inevitablemente en la tradicional relación de confrontación entre el contribuyente y la Administración y los múltiples problemas que ello comporta. Por supuesto, en la mayoría de los casos, esos dos actores, principales protagonistas encargados ambos de aplicar y cumplir el ordenamiento tributario, no tratan de soslayar o prescindir de las normas codificadoras que la LGT alumbró para idear otras reglas según su propio capricho personal con desdoro del sistema de fuentes, pero no deja de ser cierto tampoco que en más de una ocasión, ambos tienden a una comprensión parcial o interesada, sin reparar en el hecho de que una norma no es solo una proposición lingüística, sino, ante todo, un pequeño mojón en el camino de la justicia. También colabora a todo este despropósito el desconocimiento de las instituciones y de los rasgos básicos de las diferentes ramas del Derecho y del sistema jurídico en general, a lo que contribuye decididamente la nefasta especialización, pieza fundamental en la incultura jurídica preponderante en la actualidad.

---

No es extraño entonces que los operadores jurídicos, especialmente en este caso el contribuyente –pero lo mismo podría decirse de los jueces y aun de la propia Administración–, se lamenten de la inseguridad jurídica que reina en la aplicación de los tributos. A lo que coadyuva en ocasiones la ausencia de controles en todos los niveles, no tanto sobre el cumplimiento de los deberes a que constriñe el estatuto funcional, sino sobre todo respecto de la calidad jurídica de los argumentos a los que se recurre –por descabellados que estos sean– apoyándose en una mal entendida independencia (mal concebida y por ello mal vigilada) que a lo que únicamente contribuye es a fomentar el litigio, romper la paz social, generar costes de incommensurable cuantía y a quebrar la confianza del ciudadano en el ordenamiento, esterilizando de paso toda la labor previa de adhesión al sistema fiscal. En más de una ocasión, es ese puro decisionismo lo que se ha enseñoreado del sistema tributario, revestido no tanto de una omisión formal de argumentación, cuanto de la notable desconexión de esta con el sustento material normativo en el que pretende hallar cobijo por haberse alejado previamente de la correcta técnica hermenéutica.

Asistimos en la actualidad a una nueva y preocupante hermenéutica de inspiración fenomenológica y subjetivista que toma como criterios rectores últimos el interés personal o patrimonial –en el caso del contribuyente– y el objetivo recaudatorio o la distribución del trabajo de los funcionarios al servicio de la Hacienda Pública –en el caso de la Administración–. Sobre tal peligro de parcialidad ya advirtió GADAMER, cuando señalaba que «toda interpretación correcta tiene que protegerse contra la arbitrariedad de las ocurrencias y contra la limitación de los hábitos imperceptibles del pensar, y orientar su mirada "a la cosa misma" (...) El que quiere comprender un texto realiza siempre un proyecto. Tan pronto como aparece en el texto un primer sentido, el intérprete proyecta enseguida un sentido del todo. Naturalmente que el sentido solo se manifiesta porque uno lee el texto desde determinadas expectativas relacionadas a su vez con algún sentido determinado. La comprensión de lo que pone en el texto consiste precisamente en la elaboración de este proyecto previo, que por supuesto tiene que ir siendo constantemente revisado en base a lo que vaya resultando conforme se avanza en la penetración del sentido (...) la tarea hermenéutica se convierte por sí misma en un planteamiento objetivo»<sup>1</sup>.

El hilo conductor del trabajo de los autores no es otro que el de esclarecer el sentido de los preceptos que comentan, abjurando de esa teoría –por desgracia mucho más extendida de lo que pudiéramos imaginar– en virtud de la cual las normas sirven solo al criterio personal de aquellos encargados

---

<sup>1</sup> GADAMER, H.G.: *Verdad y método*, trad. española de la edición alemana de 1975 por AGUD APARICIO, A. y DE AGAPITO, R., ed. Sígueme, Salamanca 1997, págs. 333 y 335. En el mismo sentido se manifiesta CANARIS, C.W.: *Función, estructura y falsación de las teorías jurídicas*, trad. española de BRÜCKNER, D. y DE CASTRO, L. de la edición alemana de 1993, Civitas, Madrid, 1995, págs. 114 y 117, cuando, advirtiendo de los peligros de quienes estiman legítima una solución al problema que les ocupa por el hecho de que tal solución coincide con su «precomprensión» de la norma, señala lo siguiente: «quien así piense, no ha comprendido nada de hermenéutica. Al más distinguido de sus "cánones" pertenece la exigencia de "objetividad de criterio", de forma que toda interpretación tiene que comenzar con la decisión del intérprete de ajustarse a la obra... y de no introducir nada en el texto, sino revelar lo que en el texto se contiene; este canon es con toda seguridad el fundamento de la jurisprudencia (de la ciencia jurídica) como ciencia... La "precomprensión" tiene, por tanto, solamente el carácter de una anticipación provisional de una expectativa de sentido, que tiene que poderse rectificar cuando el texto lo exija y que está expuesta al riesgo del fracaso –una forma de pensamiento que puede parangonarse con el procedimiento de POPPER de "trial and error". En la medida en que esto se vea de forma distinta en la literatura jurídica, nos encontraremos ante una modificación esencial del contenido y función de la "precomprensión", mediante la cual esta se degrada y se convierte en un vulgar prejuicio».

---

de aplicarlas (y recordemos que en el ámbito tributario tan obligados están a ello tanto los contribuyentes como la propia Administración) o que los preceptos legales se erigen en normas inacabadas, o proyectos que por sí mismos carecen de la capacidad para resolver los conflictos, necesitando siempre y para ello de ulteriores concreciones. Cuando los contribuyentes o los funcionarios recurren a una interpretación formal de las normas, no pretenden la objetiva aplicación de las mismas, esto es, no buscan la solución justa querida por la ley, sino la satisfacción de sus propios intereses, que son los que predeterminan de antemano el objeto de su pretensión; en consecuencia, lo que están buscando no es una respuesta legal concreta, sino la justificación jurídica de la solución que tienen decidida de antemano. Pero con tal planteamiento se arriba a un final desolador, porque el procedimiento se convierte necesariamente en un proceso que se desenvuelve como un duelo sin sentido, con un enorme coste social y económico y a la postre como un fraude de enormes proporciones, donde el incorrecto impulso inicial hace que los actores actúen ya irremisiblemente como profesionales de la pugna, mitad ignorantes, mitad tramposos, intentando hacer decir a las leyes lo que conviene a sus intereses por más que se oculten bajo el pomposo título del interés general o de la economía de opción<sup>2</sup>.

Los autores de esta voluminosa, completa y magnífica monografía ponen especial cuidado en el análisis de las distintas interpretaciones que implica la aplicación de todos y cada uno de los preceptos de la LGT y su normativa de desarrollo. Una labor encomiable que, en mi humilde sentir, coronan con notable éxito. Ciertamente es que el uso de los diversos cánones interpretativos permite llegar a distintas conclusiones. Nada que objetar. Utilizando el método literal la Administración puede llegar a una conclusión X, mientras que el contribuyente llega a la conclusión Y porque ha utilizado el método teleológico. Probablemente a ninguno podremos reprochar nada, porque ambos criterios interpretativos, como técnicas jurídicas, son plenamente admisibles, pero tampoco puede negarse que si la primera utilizó el método literal es porque precisamente buscaba el resultado X y estaba en la seguridad de que con tal método llegaría a tal conclusión, porque si hubiera querido el resultado Y hubiera acudido al método teleológico, al que recurrió precisamente su antagonista.

Sin embargo, no se trata de eso, sino más bien de esclarecer el mandato de la norma a la luz de los principios constitucionales más relevantes (especialmente el de solidaridad en el que se concreta

---

<sup>2</sup> Al alegato recurrente del interés general con el fin de enmascarar lo que no es sino una muestra de poder se ha referido NIETO, A.: *Estudios de Derecho y Ciencia de la Administración*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2001, pág. 153, apuntando la función ideológica de legitimación de poder que la invocación de los intereses generales produce: «por decirlo en términos rudos: el dominador jamás confesará que actúa para imponer su voluntad egoísta y para obtener un provecho en beneficio de su persona, su grupo o su clase, sino que con refinada hipocresía se cubre ("legítima") con la invocación de un pretendido interés general. El Poder –dirá con aparente modestia– sirve los intereses del Estado o de la Nación o del pueblo, en una palabra: los intereses generales... Durante el nacionalismo bastaba con la invocación del interés del "pueblo alemán" para justificar cualquier medida del poder... Los intereses generales no son, ni más ni menos, que un instrumento descarnado de manipulación ideológica, con los que se pretende legitimar intereses espurios que repugnan a la conciencia democrática. Porque, dada su evanescencia, o no significan nada o sirven de cobertura al absolutismo estatal, que –apurando las cosas y levantando los velos formales del Estado– expresan los intereses de individuos, grupos y clases dominantes. Las viejas teorías del Bien Común iusnaturalista, de la voluntad general, del Estado-árbitro y de la concordia social eran falacias bienintencionadas quizás, pero totalmente irreales. En el fondo, lo único que queda es el egoísmo particular, cuyo disfraz ha sido ya arrancado por los analistas modernos, de tal manera que el ciudadano se encuentra ante un dilema insuperable: o se acepta con resignación, no exenta de complicidad, la moneda falsa de los intereses generales, dando por buena su legitimación de cobertura, o se les expulsa de la teoría del Estado. Sin descartar tampoco una tercera posibilidad –no por extendida menos insatisfactoria–: se permite su subsistencia como un mero adorno de retórica constitucional, del que nada útil puede extraerse».

---

el deber de contribuir) sin más prejuicio intelectual que su corrección y oportunidad, bajo el aliento de la búsqueda de la justicia a la situación general o concreta para la que el precepto se ideó. Los autores, a pesar de su distinta filiación profesional, logran excelentemente y de consuno el esclarecimiento del mandato inserto en cada uno de los preceptos que comentan, respondiendo a la verdadera misión y grandeza del Derecho.

Aunque se trate de una obra de tres autores, su gran extensión se traduce en un esfuerzo para cada autor superior a las seiscientos noventa páginas, lo cual supera con creces la extensión habitual de cualquier monografía individual. Para concluir, debemos destacar que esta obra, además de tener una gran utilidad práctica para cualquier operador jurídico-tributario (y la prueba es que surge a solicitud de una de las principales asociaciones de asesores fiscales de España), representa también el fruto de un importante esfuerzo investigador, realizado con rigurosidad dogmática e innovando metodológicamente en el estudio de la LGT. Se trata, pues, de una obra de gran relevancia y que tendrá, sin duda alguna, una importante proyección en nuestro Derecho Tributario. Los autores han conseguido en esta obra alcanzar un altísimo grado de originalidad e innovación en el estudio de un tema como la LGT, que sin duda alguna se reflejará en el gran impacto que alcanzará la misma en nuestra doctrina. Esto último, es decir, la referida originalidad, resulta patente, pues la obra recoge incluso la modificación operada por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude, de la que, en el momento de la aparición de la obra, no existe un estudio, siquiera somero, con la única excepción (y conviene subrayarlo) de un completo análisis del Anteproyecto de Ley que se sometió a debate parlamentario, por parte del profesor SÁNCHEZ PEDROCHE («Primeras y preocupantes impresiones sobre el Anteproyecto de Ley de modificación de la Normativa Tributaria y Presupuestaria para la lucha contra el fraude», *Quincena Fiscal*, n.º 11, Aranzadi, junio 2012). Estamos, por lo tanto, ante el principal estudio de referencia en la actualidad sobre la LGT.

*Carlos María López Espadafor*  
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario