
La justicia en el ámbito tributario: problemas y reflexiones

Antonio Narváez Luque y Alberto Antonio Rodríguez Rodríguez

Resumen: La justicia resulta ser un principio capital en el ámbito tributario; es tal su relevancia que ha sido reconocida por el legislador como un requisito necesario para el correcto sostenimiento del sistema recaudatorio público; no obstante, la indefinición jurídica del término justicia y la subjetividad moral que lo delimita, conlleva que se identifiquen aspectos del sistema tributario que pudieran ser estimados de supuesta falta de justicia. A este respecto, se desarrollan supuestos e ideas que hacen reflexionar respecto de la efectiva justicia del sistema recaudatorio actual en sus dos principales áreas: (i) las fuentes del ordenamiento tributario; y (ii) el procedimiento administrativo y jurisprudencial. Por último, debido a la trascendencia que tiene la variable tiempo sobre los agentes intervinientes en procesos tributarios, se hace especial mención a la actual situación de congestión actual de nuestros tribunales en el ámbito y los efectos que tiene tal saturación

Palabras clave: Justicia tributaria; justicia del sistema recaudatorio; tribunales.

Códigos JEL: H20.

1. Introducción

Cuando se preceptúa sobre el «sistema tributario» en la Constitución Española, norma suprema del ordenamiento jurídico del Reino de España, el único adjetivo que lo califica es el de «justo»¹; igualmente la Ley General Tributaria, ley que establece los principios y las normas jurídicas generales del sistema tributario español, hace constar en su articulado que la ordenación del sistema tributario deberá basarse, entre otros principios, en el de justicia; es por ello, que la justicia resulta ser un principio capital y un requisito exigido para el sistema recaudatorio público.

No obstante, la indefinición jurídica del término justicia y la subjetividad moral que lo delimita, conlleva que se identifiquen aspectos del sistema tributario que pudieran ser estimados de supuesta falta de justicia.

En este sentido, para examinar la efectiva justicia del ámbito tributario debieran ser analizadas las dos principales áreas que componen el sistema: una, las fuentes del ordenamiento tributario (compuesta por un extenso elenco de preceptos tributarios) y, otra, el procedimiento administrativo y jurisprudencial,

¹ Artículo 31.1 de la Constitución Española de 1978: «*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*».

Antes de iniciar la exposición de supuestos e ideas que pudieran cuestionar, o al menos hacer reflexionar, la efectiva justicia del sistema recaudatorio que se aplica sobre los contribuyentes, debe tenerse en cuenta que las normas tributarias deben ser interpretadas según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas. En consecuencia, el prisma empleado para revisar la aplicación de forma justa de una norma fiscal no debiera ser permanente, sino dinámico y adaptado al momento que corresponda.

2. La justicia tributaria en el área preceptiva del sistema fiscal

La existencia de multitud de hechos impositivos ha provocado el desarrollo de una prolífera normativa tributaria, que si bien trata de preceptuar de forma integral las distintas operaciones y situaciones que pueden acontecerse en el ámbito personal y empresarial de la sociedad, no logra la definición concreta del tratamiento fiscal aplicable a todos y cada uno de los posibles supuestos; lo cual deriva en que existan hechos impositivos cuyo tratamiento fiscal no resulte claro y pacífico.

En concreto, en los casos en los que el erario público ha observado esta inconcreción o ha identificado que la aplicación literal de la norma

provoca supuestos de elusión de recaudación, ha establecido medidas objetivas anti-elusión que provocan, en muchos casos, situaciones de injusticia tributaria.

Por ejemplo, en el ámbito tributario personal se podría señalar la regla anti-elusión establecida en el artículo 37 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, para determinar los resultados patrimoniales obtenidos por contribuyentes de este impuesto, en supuestos de transmisión de participaciones o acciones no admitidas a negociación en mercados regulados; regla que se basa en la aplicación de una presunción *iuris tantum*.

En concreto, esta medida establece que, salvo prueba de que el importe efectivamente satisfecho por el comprador se corresponde con el que habrían convenido partes independientes en condiciones normales de mercado, el valor de transmisión no podrá ser inferior al mayor de dos valores determinados: (i) el valor teórico contable; y (ii) el valor resultante de capitalizar al tipo del 20% el promedio de los resultados de los tres ejercicios sociales cerrados con anterioridad a la fecha del devengo del impuesto.

Esta presunción *iuris tantum* provoca que, en supuestos de compleja justificación del valor de mercado de la transacción, la regla se aplique como si de una presunción *iuris et de iure* se tratara, generando distorsiones en las valoraciones económicas otorgadas por agentes económicos independientes en el proceso de negociación y, consecuentemente, supuestos de alta injusticia tributaria para los contribuyentes.

A la fecha actual, esta regla no ha sido adaptada para paliar los supuestos de injusticia identificados; no obstante, en otros casos, el legislador sí ha modificado la norma para tratar de atenuar la generación de supuestos injustos fiscalmente.

A título indicativo, por su calado y trascendencia, se podría destacar la adaptación que en 2012 hizo el legislador sobre la regla fiscal (anti-elusión) incluida en el artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores, que, si bien resultaba ser una regla altamente recaudatoria, era también, a nuestro modo de ver, una norma generadora de injusticia tributaria.

Esta regla fue originariamente configurada con el objeto de gravar supuestos en los que la transmisión de valores representativos del capital de una sociedad

servía de cobertura para la efectiva transmisión de inmuebles.

Con la modificación se ha tratado de delimitar el alcance de la regla anti-elusión, exigiendo la concurrencia objetiva de un ánimo de eludir el pago de los tributos que se habrían devengado en caso de haberse llevado una transmisión directa de los inmuebles.

Esta modificación es un ejemplo de adaptación de una regla recaudatoria generadora de supuestos injustos tributariamente.

Como los dos anteriores casos, existe una multitud de supuestos que debieran ser revisados y adaptados por el legislador, con el fin de lograr que efectivamente el sistema tributario resulte justo para los contribuyentes.

3. La justicia tributaria en el área procedimental del sistema fiscal

Como prevé de forma expresa la Ley General Tributaria, la aplicación de los tributos que será efectuada por la Administración comprende todas las actividades administrativas dirigidas a la información y asistencia a los obligados tributarios, y a la gestión, inspección y recaudación de los correspondientes gravámenes.

Es por ello que las actuaciones de la Administración Tributaria resulten ser igual de trascendentes a efectos de justicia tributaria que el contenido de las fuentes del ordenamiento tributario; pues sus actuaciones resultan ser la ejecución práctica de los preceptos fiscales.

En supuestos de disputa entre la Administración y el contribuyente, los Tribunales, en distintas instancias, son los órganos encargados de resolver las controversias y velar por la justa aplicación de la Norma Fiscal.

4. La variable tiempo como elemento esencial de la justicia. Congestión actual de nuestros tribunales en el ámbito tributario

4.1. Efectos derivados de la demora en la resolución de conflictos tributarios

No queríamos finalizar estas reflexiones sin subrayar una rancia pero actual demanda de la sociedad en relación con la demora en la producción de resoluciones y sentencias, que otorguen firmeza y

certidumbre a la sociedad, en un contexto en el que la confianza en el aval máspreciado, en muchos casos, para el ejercicio de la actividad económica o, incluso, a escala personal para lograr un puesto de trabajo.

En efecto, la mera demora en la resolución de controversias, que deban ser objeto de análisis por un tribunal, resulta perjudicial en el ámbito tributario, por muchas razones.

En este sentido, por ejemplo, el mero riesgo existente de que no prosperen las pretensiones del reclamante obliga a reflejar, por prudencia, ese quebranto en los libros contables de la sociedad, lo que resta capacidad para operar y transmite al usuario de la información financiera una extensa alerta y, por ende, desconfianza.

Asimismo, en muchos casos, la corrección de la administración de un impuesto de un año puede suponer que deban corregirse, en coherencia, impuestos de años siguientes. Sin embargo, en no pocas ocasiones, cuando se produce la sentencia, surgen dudas de si puede corregirse, a estos efectos, un impuesto respecto al que habría podido prescribir el derecho a su comprobación e investigación.

Por otra parte, en muchos casos, deben cumplirse las obligaciones tributarias de los años siguientes en un marco de incertidumbre. En efecto, surgirá la duda de si los mismos hechos deben calificarse como considera la Administración, o como entiende el contribuyente, aun a riesgo de incurrir en una infracción tributaria.

Y todo lo anterior, obviando que la mera liquidación de una deuda tributaria obliga a efectuar el pago, o a pedir la suspensión del procedimiento recaudatorio, para lo cual se precisa de unas cauciones, difíciles de obtener en el entorno económico actual.

4.2. Situación actual en cuanto a la agilidad de los tribunales.

Durante los últimos años resulta loable la agilización que se está produciendo en la resolución de conflictos, a nuestro entender, por la confluencia de distintos factores (gráficos 1 y 2).

En efecto, por una parte, se ha elevado el umbral de acceso a los recursos de casación a presentar ante el Tribunal Supremo, lo cual provoca que disminuyan muy sustancial de las sentencias susceptibles de tal recurso extraordinario (los recursos de casación

ordinarios ingresados se han reducido en 2012 en un 30%). Esto provoca que la duración media para la resolución de un recurso de casación, después de muchos lustros, sea inferior a 18 meses, algo totalmente insólito.

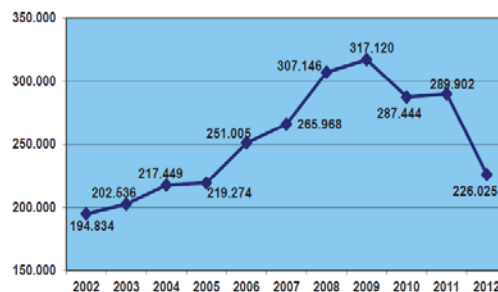
Por otra parte, existen incentivos a la no litigiosidad para obtener reducciones en las deudas o sanciones tributarias.

La reducción de la actividad económica y, por ende, del número de empresas y sujetos obligados a contribuir, sin duda, ha sido otro factor que coadyuva a reducir la congestión de los tribunales.

En cuanto a los recursos personales y materiales de la Administración de Justicia, aunque existen distintas valoraciones y, en algunas ocasiones, no coinciden, parece que, al menos, en estos tiempos de austeridad, no se han reducido los medios humanos ni la tecnología sustancialmente.

Como ilustración de lo anterior, cabe señalar que el número de asuntos ingresados en la Jurisdicción Contencioso Administrativa se viene reduciendo hasta alcanzar cifras de hace 10 años (gráfico 1)². Todo ello se desprende del cuadro 1.

Gráfico 1: Asuntos ingresados en la jurisdicción contencioso-administrativa



Fuente: Ministerio de Justicia.

Cuadro 1: Asuntos ingresados en la jurisdicción contencioso-administrativa

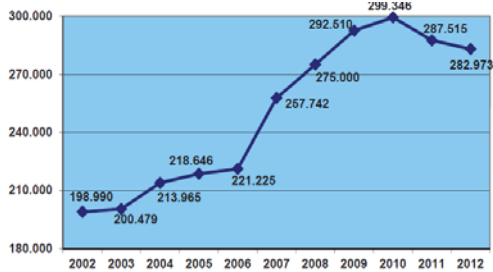
| | Ingresados | Resueltos | En trámite al final del año |
|-----------------------------------|---------------|--------------|-----------------------------|
| Jdos Cont. Administrativo | -26,5% | -2,6% | -16,6% |
| Jdos Central Cont. Administrativo | 34,8% | 95,5% | 17,6% |
| T.S.J. Sala Cont. Administrativo | -23,4% | -7,0% | -15,3% |
| A.N. Sala Cont. Administrativo | 14,3% | -1,1% | -18,9% |
| Tribunal Supremo: Sala 3ª | -30,1% | -1,8% | -34,4% |
| TOTAL | -22,0% | -1,6% | -15,4% |

Fuente: Ministerio de Justicia.

² Los datos han sido obtenidos de la memoria del ejercicio 2013 editada por el Consejo General del Poder Judicial.

Asimismo, los asuntos resueltos en esta Jurisdicción se han reducido ligeramente con respecto a años anteriores (gráfico 2).

Gráfico 2: Asuntos resueltos en la jurisdicción contencioso-administrativa



Fuente: Ministerio de Justicia.

En términos porcentuales, se observa una importante reducción de los recursos ingresados y, en menor medida, resueltos, provocando una notable reducción de los recursos existentes a final de año³.

A la vista de todo lo anterior, consideramos que se está trabajando en buena línea, y que la tendencia es positiva. Sin embargo, debe trabajarse durante los próximos años para que la variable tiempo contribuya a ser un elemento primordial de la calidad en esta parcela de la justicia tributaria, contribuyendo a evitar distorsiones que puedan afectar al normal discurrir de la actividad económica.

³ Sólo se rompe esta tónica en los Juzgados Centrales de los Contenciosos Administrativos, por los recursos presentados por funcionarios públicos y el efecto de la huelga de AENA, algo ajeno al ámbito tributario.