

Fonts de l'ordenament tributari

Alejandro García Heredia

PID_00189587



Els textos i imatges publicats en aquesta obra estan subjectes –llevat que s'indiqui el contrari– a una llicència de Reconeixement-NoComercial-SenseObraDerivada (BY-NC-ND) v.3.0 Espanya de Creative Commons. Podeu copiar-los, distribuir-los i transmetre'ls públicament sempre que en citeu l'autor i la font (FUOC. Fundació per a la Universitat Oberta de Catalunya), no en feu un ús comercial i no en feu obra derivada. La llicència completa es pot consultar a <http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/3.0/es/legalcode.ca>

Índex

Introducció	5
Objectius	6
1. Sistema de fonts	7
1.1. Nocions generals	7
1.2. Dret supletori	9
1.3. Costum i principis generals	9
1.4. Jurisprudència	10
2. Tractats internacionals	11
2.1. Els tractats internacionals en la Constitució	11
2.2. Convenis de doble imposició i altres tractats internacionals de rellevància tributària	13
3. Normes de la Unió Europea	18
3.1. Sistema de fonts	18
3.2. Dret originari i derivat de rellevància tributària	21
3.3. Principis generals del dret de la UE	26
4. Llei de pressupostos	28
4.1. Contingut general	28
4.2. Contingut tributari	30
4.3. Lleis d'acompanyament	31
5. Decret llei	34
5.1. Naturalesa jurídica i característiques generals	34
5.2. Pressupost habilitant: necessitat extraordinària i urgent	35
5.3. Utilització en matèria tributària	36
6. Decret legislatiu	39
6.1. Naturalesa jurídica i característiques generals	39
6.2. Classes de decrets legislatius	39
6.3. Utilització en matèria tributària	40
7. Disposicions administratives	41
7.1. Reglaments	41
7.2. Ordres ministerials	41
7.3. Disposicions interpretatives o aclaridores	42
7.4. Ordenances fiscals	43

Activitats	45
Exercicis d'autoavaluació	45
Solucionari	47

Introducció

La finalitat d'aquest mòdul és analitzar els problemes i les especialitats que plantegen les fonts del dret en l'ordenament tributari. No es tracta d'estudiar el sistema general de fonts del dret, ja que segurament ja haurà estat objecte d'estudi en altres matèries, sinó d'estudiar l'aplicació d'aquest sistema en l'àmbit tributari. D'altra banda, les relacions entre les diferents fonts de l'ordenament tributari (fonamentalment la primacia de la Constitució com a norma jurídica suprema de l'ordenament i les relacions llei-reglament) ja han estat analitzades amb detall en el mòdul "Principis constitucionals" en tractar els principis constitucionals en matèria tributària, en particular, el principi de reserva de llei (article 31.3 CE).

En matèria tributària són diverses les qüestions que plantegen les fonts de dret. En primer lloc, destaquen les fonts internacionals i de la Unió Europea i la seva incidència en els sistemes tributaris nacionals. En segon lloc, des d'una perspectiva constitucional, es planteja la possibilitat d'utilitzar determinades normes jurídiques per a regular qüestions tributàries: és el cas dels límits que la Constitució imposa a les lleis de pressupostos o als decrets llei. La jurisprudència del Tribunal Constitucional en la interpretació d'aquestes qüestions resulta fonamental i ha de ser objecte d'estudi. En tercer lloc, mereixen la nostra atenció un altre tipus de normes amb força de llei dictades pel Govern, la utilització de les quals és freqüent en matèria tributària, com són els decrets legislatius. Finalment, hem d'apuntar les normes principals de caràcter reglamentari o administratiu que regulen qüestions tributàries, com són les aprovades pel Govern i el ministre d'Hisenda (reials decrets i ordres ministerials), les disposicions interpretatives o aclaridores amb diferents denominacions (circulars, resolucions, etc.) i les ordenances fiscals com a expressió de la potestat normativa de les entitats locals.

Objectius

Els objectius que es pretenen assolir amb l'estudi d'aquests materials són els següents:

- 1.** Relacionar les diferents fonts normatives de l'ordenament tributari.
- 2.** Entendre el significat de les fonts internacionals i de la Unió Europea en la configuració dels ordenaments tributaris interns.
- 3.** Comprendre els límits constitucionals de les lleis de pressupostos per a regular qüestions tributàries.
- 4.** Delimitar l'àmbit d'aplicació en matèria tributària de les normes amb rang de llei aprovades pel Govern: decrets llei i decrets legislatius.
- 5.** Identificar les diferents classes de normes reglamentàries en l'àmbit tributari.

1. Sistema de fonts

1.1. Nocions generals

Són **principis comuns** en totes les branques del dret la supremacia de la Constitució, la primacia dels tractats internacionals i del dret de la Unió Europea sobre les normes internes o la subordinació del reglament a la llei. L'article 9.3 CE garanteix la jerarquia normativa i l'article 1.2 CC indica que no tindran validesa les disposicions que en contradiguin altres de rang superior.

En aquest sentit, l'article 7 de l'LGT indica que els tributs es regiran per la Constitució, els tractats internacionals, les normes de la Unió Europea, les lleis i les disposicions reglamentàries.

Article 7 de l'LGT

“1. Els tributs es regeixen:

- a) Per la Constitució.
- b) Pels tractats o convenis internacionals que continguin clàusules de naturalesa tributària i, en particular, pels convenis per a evitar la doble imposició, en els termes previstos en l'article 96 de la Constitució.
- c) Per les normes que dicti la Unió Europea i altres organismes internacionals o supranacionals als quals s'atribueixi l'exercici de competències en matèria tributària de conformitat amb l'article 93 de la Constitució.
- d) Per aquesta llei, per les lleis reguladores de cada tribut i per les altres lleis que continguin disposicions en matèria tributària.
- e) Per les disposicions reglamentàries dictades en desenvolupament de les normes anteriors i, específicament, en l'àmbit tributari local, per les ordenances fiscals corresponents.

En l'àmbit de competències de l'Estat, correspon al ministre d'Hisenda dictar disposicions de desplegament en matèria tributària, que han de tenir la forma d'ordre ministerial, quan ho disposi expressament la llei o reglament objecte de desplegament. Aquesta ordre ministerial pot desplegar directament una norma amb rang de llei quan ho estableixi expressament la mateixa llei.

2. Tenen caràcter supletori les disposicions generals del dret administratiu i els preceptes del dret comú.”

L'article 7 de l'LGT és un precepte innecessari des d'un punt de vista estrictament jurídic, la finalitat del qual és més aviat expositiva i didàctica. En absència d'aquest article, les fonts de l'ordenament tributari i les relacions entre elles es continuarien plantejant en els mateixos termes.

Ja sabem la importància de la Constitució com a font de l'ordenament tributari. També han estat analitzades les relacions entre la llei i el reglament, sobre la base del principi de reserva de llei en matèria de prestacions patrimonials de caràcter públic i de la seva projecció especial en l'àmbit de les hisendes locals mitjançant les ordenances fiscals. Per tant, ara hem d'estudiar les especialitats i els problemes que en l'àmbit tributari presenten altres fonts del dret. En particular, els tractats internacionals en matèria tributària, les normes de la Unió Europea, la utilització de normes amb força de llei emanades del Govern (decrets lleis i decrets legislatius) o les disposicions administratives en les diferents modalitats (reglaments, ordres ministerials o disposicions interpretatives).

En el panorama general del sistema de fonts ens hem de referir a la **codificació** en matèria tributària. Aquest ha estat un dels objectius que es pretenien amb l'aprovació d'una llei general tributària, primer el 1963 (Llei 230/1963, de 28 de desembre) i, en l'actualitat, amb la llei vigent de 2003 (Llei 58/2003, de 17 de desembre). Aquesta llei estableix els principis i les normes generals del sistema tributari espanyol i és aplicable en totes les administracions tributàries, sens perjudici del que estableixen les lleis que aproven els règims especials de Navarra i el País Basc (article 1 de l'LGT). En l'LGT es regulen tant aspectes substantius com procedimentals dels tributs.

No obstant això, quan ens referim a la codificació no hem d'entendre que totes les normes tributàries estan contingudes en aquesta llei, ja que es tracta d'una llei general que requereix reglaments de desplegament per a regular diverses qüestions. A més, la regulació de cadascun dels impostos es fa en lleis diferents amb els reglaments respectius. D'altra banda, les fonts utilitzades per a regular qüestions tributàries són variades: lleis, decrets llei, decrets legislatius, lleis de pressupostos, etc. A vegades, en aquestes fonts regulen conjuntament diverses matèries (tributàries i no tributàries), per la qual cosa no sempre resulta senzill identificar quines normes afecten qüestions tributàries i quines continuen en vigor o han estat derogades.

En aquest sentit, l'article 9 LGT assenyala, d'una banda, que les lleis i els reglaments que continguin normes tributàries ho hauran d'esmentar expressament en el títol i en la rúbrica dels articles corresponents. D'una altra, també indica que les lleis i els reglaments que modifiquin normes tributàries contindran una relació completa de les normes derogades i la nova redacció de les que resultin modificades. No obstant això, la identificació i la derogació expressa de normes tributàries constitueix en la pràctica un mandat buit de contingut. Són moltes les normes que contenen centenars d'articles i nombroses disposicions (addicionals, transitòries, derogatòries i finals), fins al punt que aquesta manera de legislar s'ha qualificat com desbocada, incontinguda o motoritzada. El problema principal és la inseguretats jurídica que genera aquesta tècnica legislativa, en definitiva, una incertesa quant al contingut vigent de l'ordenament jurídic.

Vegeu també

La importància de la Constitució com a font de l'ordenament tributari s'analitza en el mòdul "Principis constitucionals".

Iniciativa legislativa popular

La iniciativa legislativa popular no està permesa en matèria tributària (article 87.3 *in fine* CE).

Lectura recomanada

Cubero Truyo (2010). "Identificación y derogación expresa de las normas tributarias". *Tratado sobre la Ley General Tributaria* (tom 1). Cizur Menor: Aranzadi.

No és difícil trobar exemples d'aquesta tècnica legislativa. La Llei 2/2011, de 4 de març, d'economia sostenible, en la disposició final cinquanta-vuitena, suprimeix el segon paràgraf de la lletra a) de l'article 2.2 LGT en el qual es defineix el fet imposable de les taxes. En definitiva, mitjançant una disposició final (ni més ni menys que la 58a.) d'una llei que es titula "Economia sostenible", es modifica l'LGT.

1.2. Dret supletori

Per a tot el que no estigui previst en les normes tributàries, les disposicions del dret administratiu i del dret comú es configuren com a **dret supletori** (article 7.2 de l'LGT). La supletorietat del dret administratiu posa de manifest l'adscripció especial de les normes tributàries al dret públic. Això implica que en els procediments tributaris les normes generals administratives de procediment s'apliquin amb caràcter supletori (article 107.4 i disposició addicional 5a. de la Llei 30/1992).

Procediments tributaris

Els procediments tributaris es regeixen per la normativa específica i, supletòriament, per la Llei 30/92.

Quant a la supletorietat del dret comú, el Codi civil mateix expressa el caràcter de norma supletòria general quan assenyala que "les disposicions d'aquest codi s'apliquen com a supletòries en les matèria regides per altres lleis" (article 4.3). No obstant això, la supletorietat del dret comú no solament l'hem d'entendre referida al dret civil, sinó també a altres branques, com el dret mercantil o el dret del treball.

1.3. Costum i principis generals

El **costum** i els **principis generals del dret** que figuren en l'article 1 del Codi civil són fonts que no tenen pràcticament rellevància en l'ordenament tributari, ja que solament operen a falta de norma jurídica (legal o reglamentària) i les exigències del principi de legalitat en la nostra matèria fan pràcticament impossible la seva aplicació.

Article 1 del Codi civil

"1. Les fonts de l'ordenament jurídic espanyol són la llei, el costum i els principis generals del dret.

2. No tenen validesa les disposicions que en contradiguin una altra de rang superior.

3. El costum només regeix a falta de llei aplicable, sempre que no sigui contrari a la moral o a l'ordre públic i que sigui provat.

Els usos jurídics que no siguin merament interpretatius d'una declaració de voluntat tenen la consideració de costum.

4. Els principis generals del dret s'apliquen a falta de llei o costum, sense perjudici del seu caràcter informador de l'ordenament jurídic.

5. Les normes jurídiques que contenen els tractats internacionals no són aplicables directament a Espanya mentre no hagin passat a formar part de l'ordenament intern mitjançant la seva publicació íntegra en el *Butlletí Oficial de l'Estat*.

6. La jurisprudència complementa l'ordenament jurídic amb la doctrina que, de manera reiterada, estableixi el Tribunal Suprem en interpretar i aplicar la llei, el costum i els principis generals del dret.

7. Els jutges i els tribunals tenen el deure inexcusable de resoldre en tot cas els assumptes de què coneguin, atenint-se al sistema de fonts establert."

1.4. Jurisprudència

La **jurisprudència**, igual que ocorre en altres branques del dret, també adquireix una gran transcendència en l'ordenament tributari. És indubtable la importància de la jurisprudència del Tribunal Suprem, del Tribunal Constitucional i del Tribunal de Justícia de la Unió Europea. L'article 1.6 del Codi civil indica que la jurisprudència complementarà l'ordenament jurídic amb la doctrina que, de manera reiterada, estableixi el Tribunal Suprem.

La jurisprudència no es configura pròpiament com una font del dret, almenys en el sentit estricte del terme, ja que no crea normes sinó que les complementa. No obstant això, aquesta funció complementària té un valor normatiu especial. No es pot negar la transcendència normativa dels pronunciaments jurisprudencials que, en molts casos, arriben a innovar l'ordenament i van més enllà d'una mera funció complementària.

D'altra banda, el Tribunal Constitucional és el màxim intèrpret de la Constitució i cal tenir en compte la importància dels seus pronunciaments. Per la seva banda, els pronunciaments del Tribunal de Justícia de la Unió Europea són decisius en la interpretació de les normes de la Unió i en la seva aplicació pels estats membres. Aquesta jurisprudència contribueix a l'harmonització del dret de la Unió Europea i, en matèria tributària, compleix una funció inqüestionable. Així, la funció que fa la jurisprudència és més una funció creadora de dret que purament complementària.

2. Tractats internacionals

Com ja hem indicat en la introducció d'aquest mòdul, no es tracta d'analitzar les fonts del dret amb caràcter general, sinó d'estudiar les especialitats que presenten aquestes fonts en l'ordenament tributari. Per això, en primer lloc, ens referirem breument al procediment previst en la Constitució per a la subscripció de tractats internacionals i, a continuació, ens centrarem en els tractats internacionals que tenen especial rellevància en matèria tributària: els convenis per a evitar la doble imposició internacional (CDI).

2.1. Els tractats internacionals en la Constitució

La CE estableix que els tractats internacionals subscrits vàlidament, una vegada publicats en el BOE, passen a formar part del nostre ordenament intern (article 96.1). Això significa que els tractats internacionals, a partir d'aquest moment, són tan interns com qualsevol altra norma jurídica del nostre ordenament. No obstant això, la primacia del dret internacional fa que els tractats estiguin per sobre de la resta de lleis del dret intern, tal com es deriva de les normes internacionals i de la nostra Constitució.

En el mateix sentit, l'article 1.5 CC assenyala que les normes jurídiques contingudes en els tractats internacionals no són aplicables directament a Espanya si no han passat a formar part de l'ordenament intern mitjançant la seva publicació íntegra en el *Butlletí Oficial de l'Estat*.

La Convenció de Viena de Dret dels Tractats de 23 de maig de 1969 estableix el principi *pacta sunt servanda* (tot tractat en vigor obliga les parts i ha de ser complert per elles de bona fe) i indica que "una part no pot invocar les disposicions del seu dret intern com a justificació de l'incompliment d'un tractat" (articles 26 i 27 de la Convenció).

Per la seva banda, l'article 96.1 de la CE estableix que les disposicions dels tractats internacionals "solament podran ser derogades, modificades o suspeses en la forma prevista en els mateixos tractats o d'acord amb les normes generals del dret internacional".

La CE¹ preveu diverses **classes de tractats internacionals** en funció del procediment previst per a subscriure'ls:

⁽¹⁾Articles 93-95 CE

1) **Tractats que requereixen llei orgànica (article 93)**. En aquest grup hi ha els tractats pels quals s'atribueixen a una organització internacional l'exercici de competències derivades de la Constitució. Correspon a les Corts Generals o al Govern, segons els casos, la garantia del compliment d'aquests tractats i de les resolucions emanades dels organismes internacionals titulars de la cessió.

L'exemple més característic d'aquests tractats ha estat el Tractat de 12 de juny de 1985, pel qual Espanya es va adherir a les Comunitats Europees (avui Unió Europea) i la ratificació de la qual va ser autoritzada per la Llei orgànica 10/1985, de 2 d'agost.

2) Tractats que requereixen una autorització prèvia de les Corts Generals (article 94.1). La CE preveu una sèrie de tractats en els quals la prestació del consentiment de l'Estat per a obligar-se requereix una autorització prèvia de les Corts Generals:

- a) Tractats de caràcter polític.
- b) Tractats o convenis de caràcter militar.
- c) Tractats o convenis que afectin la integritat territorial de l'Estat o els drets i els deures fonamentals establerts en el títol I.
- d) Tractats o convenis que impliquin obligacions financeres per a la Hisenda pública.
- e) Tractats o convenis que suposin modificació o derogació d'alguna llei o exigeixin mesures legislatives per a la seva execució.

En aquest grup és on hi ha els tractats internacionals en matèria tributària, especialment, els convenis per a evitar la doble imposició que més endavant analitzarem. Així, entre les fonts de l'ordenament tributari hem de destacar els tractats als quals es refereixen les lletres c) i d): tractats que afecten a drets i deures fonamentals establerts en el títol I i tractats que impliquen obligacions financeres per a la Hisenda pública.

L'autorització de les Corts Generals per a la subscripció d'aquest tipus de tractats es duu a terme amb el procediment especial previst en l'article 74 de la CE, l'apartat segon de la qual disposa el següent: l'adopció de "les decisions de les Corts Generals previstes en els articles 94,1; 145,2, i 158,2 requerirà la majoria de cada una de les cambres. En el primer cas, el procediment serà iniciat pel Congrés, i en els altres dos, pel Senat. En tots dos casos, si no hi hagués acord entre el Senat i el Congrés, s'intentarà obtenir-lo mitjançant una Comissió Mixta composta per un mateix nombre de diputats i senadors. La comissió presentarà un text que haurà de ser votat per totes dues cambres. Si no s'aprova en la forma establerta, decidirà el Congrés per majoria absoluta".

3) Tractats que requereixen que s'informi de la seva conclusió al Congrés i al Senat (article 94.2). La resta dels tractats no inclosos en els supòsits anteriors no requereixen autorització de les Corts, però exigeixen que se les informi immediatament de la seva conclusió.

4) Tractats que requereixen una revisió constitucional (article 95). La subscripció de tractats que continguin estipulacions contràries a la Constitució exigeix la reforma constitucional prèvia per a permetre-n'hi l'adequació. El Govern o qualsevol de les cambres pot requerir al Tribunal Constitucional perquè declari si existeix o no aquesta contradicció.

Deure de contribuir

El deure de contribuir es troba en el títol I de la CE (article 31.1)

2.2. Convenis de doble imposició i altres tractats internacionals de rellevància tributària

Analitzades breument les classes de tractats previstes en la CE, ens hem de centrar en l'estudi dels tractats internacionals que té una importància especial en el sistema de fonts de l'ordenament tributari. Hi ha diverses classes de tractats que contenen clàusules de naturalesa tributària. Entre ells destaquen els denominats **convenis per a evitar la doble imposició internacional (CDI)**. Aquest tipus de tractats té principalment caràcter bilateral i formen part del grup de tractats que requereixen l'autorització prèvia de les Corts Generals (article 94.1 de la CE).

També hi ha nombrosos tractats internacionals amb clàusules tributàries que requereixen l'autorització de les Corts Generals per a la seva subscripció, per exemple, els relatius a privilegis i immunitats dels funcionaris d'organitzacions internacionals o l'acord entre l'Estat espanyol i la Santa Seu sobre assumptes econòmics (Instrument de ratificació de l'acord entre l'Estat espanyol i la Santa Seu sobre assumptes econòmics, signat a la Ciutat del Vaticà el 3 de gener de 1979). No obstant això, hem decidit centrar-nos en els CDI atesa la rellevància especial que tenen en el comerç internacional i la proliferació contínua d'aquest tipus d'instruments.

Els CDI són una peça clau de les relacions fiscals internacionals. La finalitat és doble: d'una banda, evitar la **doble imposició** internacional i, d'una altra, prevenir el **frau** i l'evasió **fiscal** internacionals.

Els CDI més importants són els que se signen per a evitar la doble imposició en matèria de renda i patrimoni, encara que també hi ha CDI sobre altres matèries, com ara successions, si bé el nombre és considerablement més reduït. Els CDI constitueixen la tècnica fonamental per a prevenir o eliminar la doble imposició sobre la renda i el patrimoni.

Efectes perjudicials de la doble imposició

El comerç internacional és un factor determinant en el desenvolupament econòmic d'un país, per la qual cosa la tributació de les rendes derivades d'operacions transfrontereres adquireix una importància inqüestionable. Els efectes perjudicials que produeix la doble imposició internacional sobre la circulació de capital, tecnologia i persones posen de manifest la importància d'eliminar els obstacles que presenta la doble imposició per al desenvolupament de les relacions econòmiques entre estats (paràgraf 1 de la introducció al model de conveni OCDE).

La internacionalització creixent de l'economia espanyola és un fet innegable. El 1960 Espanya tan sols tenia subscriptes tres CDI sobre la renda i el patrimoni. Més de mig segle després i en el moment d'escriure aquests materials, Espanya ja disposa de prop de noranta CDI conclusos en matèria de renda i patrimoni i un nombre semblant en negociació, i la quantitat continuarà augmentant.

Països importadors i exportadors

En la negociació d'aquest tipus de tractats subjau la distinció tradicional entre *països desenvolupats* i *països en desenvolupament* o, més en concret, *països importadors* i *exportadors de recursos tecnològics*. A més, cal tenir en compte que el qualificatiu de *països importadors* no és permanent, la qual cosa significa que molts estats tradicionalment importadors de tecnologia han passat a elaborar per si mateixos aquesta tecnologia i a exportar-la a

Lectura recomanada

Diversos autors (coord. N. Carmona Fernández) (2011). *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*. València: Ciss.

Enllaç d'interès

Una llista actualitzada dels CDI subscriptes per Espanya es troben a l'Agència Tributària (Secció Normativa. Fiscalitat Internacional).

altres estats i aquest canvi en la política econòmica internacional dels estats també es veu reflectit en els seus CDI. Així, el plantejament que distingeix entre *països importadors* i *exportadors de capital* es manifesta amb gran intensitat en l'àmbit dels CDI.

Els CDI estableixen diferents categories de rendes i determinen per a cadascuna la distribució de la potestat tributària entre els estats part del conveni, per la qual cosa resulta fonamental qualificar les rendes d'acord amb les categories previstes en el tractat. D'aquesta manera, el CDI determina el dret dels estats per a gravar la renda en qüestió. Els CDI no creen tributs ni estableixen els seus elements essencials (tipus de gravamen, bases, quotes, etc.). Aquestes són qüestions que corresponen al dret intern dels estats membres.

Els CDI estableixen quin estat està facultat (i en quina mesura) per a gravar una determinada renda o patrimoni. Però una vegada que s'hagi reconegut el dret d'un estat a gravar aquesta renda, aquesta es gravarà conforme a la legislació fiscal interna de l'estat competent.

Exemple

Films Corporation, empresa amb residència als Estats Units, ha cedit a l'empresa espanyola Producciones Ibéricas els drets d'autor sobre una pel·lícula cinematogràfica perquè la exhibeixi a les sales de cinema del nostre país. La contraprestació per la cessió dels drets és de 500.000 d'euros. Quin tractament fiscal tenen aquestes rendes en el conveni de doble imposició entre Espanya i els Estats Units?

El Conveni Espanya-Estats Units (1990) regula aquest tipus de rendes en l'article 12 sota la denominació de cànons, i estableix diversos límits de gravamen en la font (5%, 8% i 10%). Per a la cessió de drets sobre pel·lícules cinematogràfiques, s'aplica el límit del 8%. Això significa que Espanya (en aquest supòsit l'Estat de la font o pagador) pot gravar aquestes rendes fins a un límit del 8%. El pas següent és acudir a la llei interna espanyola per a determinar la tributació dels cànons. En absència de CDI s'aplicaria el tipus de gravamen general del 24% (article 25 LIRNR); no obstant això, en el cas plantejat, solament es pot retenir a Espanya un 8% perquè la facultat de gravamen de l'Estat espanyol està limitada en virtut del Conveni.

Exemple

Un golfista professional, amb residència fiscal a Sud-àfrica, obté un premi de 300.000 euros per haver guanyat un torneig del Circuit Europeu celebrat a Espanya. Com tributen aquestes rendes al nostre país?

Per a determinar si Espanya té dret a gravar aquestes rendes s'ha d'acudir al conveni per a eliminar la doble imposició entre Espanya i Sud-àfrica (2006). L'article 16 d'aquest conveni es refereix a les rendes obtingudes per artistes i esportistes. Segons aquest precepte, les rendes que un resident d'un estat contractant obtingui com a esportista en l'altre estat es poden sotmetre a imposició en aquest altre estat. Això significa que les rendes obtingudes pel golfista sud-africà es poden sotmetre a imposició a Espanya. Per tant, el Conveni estableix un dret il·limitat de gravamen sobre les rendes d'artistes i esportistes en favor de l'Estat de la font. Per a determinar l'efectiva tributació d'aquestes rendes s'ha d'acudir a la llei interna espanyola, en la qual s'estableix un tipus de gravamen del 24%. Aquesta serà la retenció que s'apliqui a Espanya quan s'aboni el premi al golfista sud-africà (article 25 LIRNR). El golfista també haurà de declarar el premi al seu país i tributar per la renda mundial. Per això, el Conveni estableix l'obligació de Sud-àfrica de reconèixer una deducció de l'impost pagat a Espanya per a eliminar així la doble imposició internacional (article 22 del Conveni).

D'altra banda, els CDI també contenen clàusules especials destinades a regular diverses matèries:

Lectura recomanada

Diversos autors (coord. J. R. Ruiz García i J. M. Calderón Carrero) (2004). *Comentarios a los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal concluidos por España*. Corunya: Fundación Pedro Barrié de la Maza.

Lectura recomanada

A. García Heredia (2007). *Fiscalidad internacional de los cánones: derechos de autor, propiedad industrial y know-how*. Valladolid: Lex Nova.

- Evitar la discriminació entre nacionals d'estats membres.
- Aconseguir la col·laboració entre les administracions tributàries dels estats contractants en el marc d'un intercanvi d'informació o de l'assistència en la recaptació.
- El procediment amistós per a arribar a un acord en els casos d'una imposició no conforme amb el conveni, diferents interpretacions o llacunes en la seva aplicació.

La gran majoria dels CDI que signen els estats es redacten amb base al **Model de conveni de l'organització per a la cooperació i el desenvolupament econòmic (Model OCDE)**. L'índex previst en aquest model ens mostra les diferents parts en les quals es divideix un CDI i ens en dóna una idea del contingut i de l'estructura.

Lectura recomanada

OECD (2010). *Model Tax Convention on Income and on Capital*. París: OECD.

Índex del Model OCDE

“CAPÍTOL I. Àmbit d'aplicació del conveni

Article 1r. Persones compreses.

Article 2n. Impostos compresos.

CAPÍTOL II. Definicions

Article 3r. Definicions generals.

Article 4t. Residència.

Article 5è. Establiment permanent.

CAPÍTOL III. Imposició de les rendes

Article 6è. Rendiments immobiliaris.

Article 7è. Beneficis empresarials.

Article 8è. Navegació marítima, interior i aèria.

Article 9è. Empreses associades.

Article 10è. Dividends.

Article 11è. Interessos.

Article 12è. Cànon.

Article 13è. Guanys de capital.

Article 14è. Serveis personals independents.

Article 15è. Serveis personals dependents.

Article 16è. Participacions de consellers.

Article 17è. Artistes i esportistes.

Article 18è. Pensions.

Article 19è. Funcions públiques.

Article 20è. Estudiants.

Article 21è. Altres rendes.

CAPÍTOL IV. Imposició del patrimoni

Article 22è. Patrimoni.

CAPÍTOL V. Mètodes per a eliminar la doble imposició

Article 23è. A) Mètode d'exempció.

Article 23è. B) Mètode d'imputació.

CAPÍTOL VI. Disposicions especials

Article 24è. No-discriminació.

Article 25è. Procediment amistós.

Article 26è. Intercanvi d'informació.

Article 27è. Assistència en la recaptació d'impostos.

Article 28è. Membres de missions diplomàtiques i d'oficines consulars.

Article 29è. Extensió territorial.

CAPÍTOL VII. Disposicions finals

Article 30è. Entrada en vigor.

Article 31è. Denúncia.”

El Model OCDE es completa amb uns comentaris als articles en els quals se'n desenvolupa i se n'aclareix el contingut. Els comentaris del Model OCDE no són vinculants, però sí que exerceixen un paper important en la interpretació i l'aplicació dels CDI (*soft law*). També s'inclouen observacions als comentaris i reserves als articles amb la finalitat que els estats puguin deixar constància de la seva posició particular pel que fa als temes que s'hi tracten, sobretot quan s'aparten del criteri general mantingut per l'OCDE.

Una altra classe de tractats internacionals amb clàusules de naturalesa tributària són els **acords en matèria d'intercanvi d'informació**. La signatura d'aquests acords ha augmentat en els últims anys, ja que els països o territoris que signin amb Espanya acords d'aquest tipus deixen de ser considerats paradís fiscal.

Exemple

El Sr. Rodríguez vol fer inversions en territoris que tradicionalment han tingut la consideració de paradisos fiscals, entre d'altres, a les Antilles Holandeses i les Bahames. El Sr. Rodríguez ha llegit en la premsa que alguns d'aquests territoris han signat acords d'intercanvi d'informació amb Espanya i que podrien haver deixat de ser paradisos fiscals. Quina informació hauria de conèixer exactament el Sr. Rodríguez sobre aquesta qüestió?

En el marc de la transparència i l'intercanvi d'informació, Espanya ha subscrit amb diverses jurisdiccions tradicionalment opaques diversos acords d'intercanvi d'informació, entre d'altres els signats amb Andorra, Curaçao i Sant Martín (Antilles Holandeses), Aruba, Bahames o San Marino. Aquests acords han permès als territoris esmentats abandonar la condició de paradís fiscal des de l'entrada en vigor. També hi ha altres països o territoris que han deixat de ser paradís fiscal mitjançant la signatura d'un CDI amb

Enllaç d'interès

Una llista dels acords en matèria d'intercanvi d'informació (i també dels CDI) que es troben actualment en negociació es pot consultar a la pàgina del Ministeri. Secció Àrees Temàtiques. Internacional.

clàusula d'intercanvi d'informació (Malta, Unió dels Emirats Àrabs, Panamà, Jamaica o Trinitat i Tobago, entre d'altres).

En efecte, el Reial decret 1080/1991, de 5 de juliol, que conté la llista negra de paradisos fiscals (en la modificació pel Reial decret 116/2003 de 31 de gener), va establir que els territoris que signessin un acord d'intercanvi d'informació en matèria tributària o un conveni de doble imposició amb clàusula d'intercanvi d'informació, deixarien de tenir la consideració de paradisos fiscals a partir del moment en què aquests acords o convenis entressin en vigor. Aquest mateix criteri va ser confirmat per la Llei 36/2006, de 29 de novembre, de mesures per a la prevenció del frau fiscal. En l'apartat primer de la disposició addicional primera s'afegeix, en bona lògica, que aquests territoris tornaran a tenir la consideració de paradís fiscal a partir del moment en què aquests convenis es deixin d'aplicar. També s'indica, en aquesta disposició, que l'acord esmentat sobre intercanvi d'informació en matèria tributària ha d'afirmar expressament que aquest territori deixa de tenir la consideració de paradís fiscal, requisit que no s'esmentava en el reial decret.

3. Normes de la Unió Europea

La incidència de l'ordenament de la UE en els ordenaments interns dels estats membres ha suposat una autèntica revolució normativa dels sistemes nacionals a la llum dels principis i de les normes de la UE i de la jurisprudència emanada del seu Tribunal de Justícia (TJUE). Des que Espanya va ingressar el 1986 a les antigues comunitats europees (avui UE), la normativa tributària espanyola s'ha modificat nombroses vegades per a adaptar-la al dret de la UE. El sistema tributari s'ha d'analitzar, per tant, des d'una doble perspectiva: d'una banda, des del respecte dels principis constitucionals i, d'una altra, des de l'adequació al dret de la UE.

Tractats de la Unió Europea

Cal tenir en compte que els tractats fundacionals de la UE han patit diverses modificacions, fonamentalment per a adaptar l'estructura i els objectius de la UE a la seva ampliació per la incorporació de nous estats. Actualment, els tractats sobre els quals es fonamenta la UE són el Tractat de funcionament de la UE (TFUE) i el Tractat de la UE (TUE). Ambdós tractats tenen el mateix valor jurídic, juntament amb la Carta dels drets fonamentals de la UE, de 7 de desembre del 2000, tal com va ser adaptada el 12 de desembre del 2007 a Estrasburg.

El TUE conté els valors i els objectius de la UE (títol I), diverses disposicions sobre els principis democràtics (títol II), les institucions (títol III), la cooperació reforçada (títol IV), acció exterior i política exterior i de seguretat comuna (títol V), entre d'altres. Per la seva banda, el TFUE organitza el funcionament de la UE i determina els àmbits, la delimitació i les condicions d'exercici de les seves competències (article 1 TFUE).

La UE té personalitat jurídica i substitueix i succeeix l'antiga Comunitat Europea (articles 1 i 47 TUE), per això tot el que 's "comunitari" s'ha de denominar d'ara endavant "de la UE".

3.1. Sistema de fonts

En el sistema de fonts de la UE se sol distingir entre dret originari o primari i dret derivat o secundari. El **dret originari** està format fonamentalment pels tractats (TUE i TFUE) i la Carta de drets fonamentals. El **dret derivat** és el que emana de les institucions de la UE en exercici de les seves competències i està format per reglaments, directives, decisions, recomanacions i dictàmens.

Característiques dels actes derivats

D'acord amb l'article 288 del TFUE, podem assenyalar les característiques següents de cadascun d'aquests actes:

- **Reglament:** té un abast general, és obligatori en tots els elements i directament aplicable en cada estat membre.
- **Directiva:** obliga l'estat membre destinatari quant al resultat que s'hagi d'assolir, tot i que deixa a les autoritats nacionals l'elecció de la forma i dels mitjans.

Vegeu també

Els principis constitucionals s'estudien en el mòdul "Principis constitucionals" d'aquesta assignatura.

Lectura recomanada

F. M. Carrasco González (2011). "Fiscalidad de la Unión Europea y su impacto en el derecho tributario español". *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial* (5a. ed., pàg. 1003-1063). Madrid: Tecnos.

- **Decisió:** és obligatòria en tots els elements. Quan designi destinataris solament serà obligatòria per a aquests.
- **Recomanacions i dictàmens:** no tenen caràcter vinculant.

La **base jurídica per a l'aprovació de les normes de la UE en matèria tributària** és diferent segons si es tracta de tributació indirecta o directa:

- *Tributació indirecta*². El Consell, per unanimitat, d'acord amb un procediment legislatiu especial, i amb una consulta prèvia al Parlament Europeu i al Comitè Econòmic i Social, adopta les disposicions referents a l'harmonització de les legislacions relatives a l'IVA i als impostos sobre consums específics (IE) i altres impostos indirectes, en la mesura en què aquesta harmonització sigui necessària per a garantir l'establiment i el funcionament del mercat interior i evitar les distorsions de la competència.
- *Tributació directa*³. El Consell adopta, per unanimitat d'acord amb un procediment legislatiu especial, i amb una consulta prèvia al Parlament Europeu i al Comitè Econòmic i Social, directives per a l'aproximació de les disposicions legals, reglamentàries i administratives dels estats membres que incideixin directament en l'establiment o funcionament del mercat interior.

⁽²⁾Article 113 TFUE

⁽³⁾Article 115 TFUE

La distinció entre *tributació directa* i *indirecta* també està present en el grau diferent de desenvolupament normatiu que s'ha aconseguit i en els mecanismes utilitzats per a això. L'harmonització fiscal està més desenvolupada en l'àmbit de la imposició indirecta, en el qual s'han aprovat un nombre més elevat de directives i reglaments (integració positiva), mentre que, en la imposició directa, com que hi ha menys instruments normatius, ha adquirit més importància la integració mitjançant de la jurisprudència del TJUE (integració negativa).

En general, la **jurisprudència del TJUE** adquireix una transcendència inqüestionable en la interpretació del dret de la UE i ha incidit en el disseny dels sistemes fiscals dels estats membres, sobretot, amb la configuració de les llibertats fonamentals, del principi de no-discriminació i del règim d'ajudes d'estat.

També tenen rellevància per al dret tributari un altre tipus d'instruments **no vinculants** aprovats en el si de la UE. Es tracta del denominat *soft law*, això és, dret tou per oposició a l'autèntic dret. Aquests instruments no són autèntiques normes jurídiques però a vegades produeixen efectes importants sobre els ordenaments interns. L'article 288 es refereix en aquest sentit a recomanacions i dictàmens, però poden adoptar una altra nomenclatura (*codis de conducta, informes*, etc.).

Soft law

El *soft law* són els instruments interpretatius o recomanacions sense caràcter vinculant.

Article 292 del TFUE

L'article 292 del TFUE indica que “el Consell ha d'adoptar recomanacions. S'ha de pronunciar a proposta de la Comissió en tots els casos en què els tractats disposin que el Consell adopti actes a proposta de la Comissió. S'ha de pronunciar per unanimitat en els àmbits en els quals es requereix la unanimitat per a l'adopció d'un acte de la Unió. La Comissió, així com el Banc Central Europeu en els casos específics previstos pels tractats, han d'adoptar recomanacions”.

Exemples de *soft law*

Alguns exemples d'aquest tipus d'instruments, en l'àmbit de la UE, els trobem en el Codi de conducta sobre la fiscalitat de les empreses, aprovat pel Consell l'1 de desembre de 1997 amb la finalitat de combatre la competència fiscal perniciosa. En virtut d'aquest codi, els estats membres han acordat no introduir noves mesures fiscals pernicioses i suprimir les existents.

Un altre exemple de *soft law* amb efectes importants en el nostre ordenament va ser la Recomanació 94/79/CE, relativa al règim fiscal dels treballadors transfronterers, aprovada per la Comissió. Aquesta recomanació es va convertir en la pràctica en obligatòria després de l'STJUE de 14 de febrer de 1995 (Schumacker, C-279/93), que va obligar el legislador espanyol a modificar l'article 46 de la Llei de l'IRNR. Un altre exemple més recent d'aquest tipus de recomanacions és la Recomanació 2009/784/CE, sobre procediments de reducció de retencions a compte sobre els rendiments de valors mobiliaris transfronterers obtinguts per residents de la UE, que estiguin coberts per les directives aprovades en aquest àmbit. Com es pot observar, aquest tipus d'instruments no normatius acaben produint efectes jurídics importants, propers als normatius, fins al punt que poden arribar a modificar l'ordenament jurídic.

D'altra banda, en relació amb la política de preus de transferència, destaquen els treballs del Fòrum Europeu sobre Preus de Transferència. Es tracta d'un grup d'experts creat pel Consell el 2002 i dedicat a resoldre els problemes de preus de transferència que es plantegen a la UE. Els treballs del fòrum són instruments no vinculants, però produeixen efectes jurídics importants en els ordenaments dels estats membres. Així, al nostre país, per a la interpretació de l'article 16 de la Llei de l'impost de societats, en el qual es regulen les operacions vinculades, l'exposició de motius remet als treballs de l'OCDE i del Fòrum Europeu sobre Preus de Transferència (exposició de motius de la Llei 36/2006).

En l'àmbit de la UE també hi ha **tractats internacionals** que tracten qüestions tributàries. És el cas del Conveni europeu d'arbitratge 90/436/CEE. No és tècnicament una norma de la UE en el sentit que no emana de les seves institucions, la seva naturalesa jurídica és la d'un tractat internacional de caràcter multilateral. Aquest conveni estableix un procediment amistós seguit d'un procediment arbitral amb la finalitat de corregir la doble imposició derivada dels ajustos practicats en matèria de preus de transferència. En el nostre dret intern, aquest procediment es regula en el títol III del Reial decret 1794/2008, de 3 de novembre, pel qual s'aprova el Reglament de procediments amistosos en matèria d'imposició directa.

Terminis per a l'acord

Si en el termini de dos anys les autoritats competents dels estats membres no han arribat a un acord, es nomena una comissió consultiva que emetrà un dictamen indicant la manera d'eliminar la doble imposició internacional. Les autoritats competents hauran d'adoptar de comú acord, basant-se en les disposicions de l'article 4 del Conveni CEE/90/436, una decisió que garanteixi la supressió de la doble imposició en un termini de 6 mesos comptat a partir de la data en què la comissió consultiva hagi emès el dictamen (articles 29-31 del Reial decret 1794/2008).

3.2. Dret originari i derivat de rellevància tributària

Sense ànim exhaustiu i a manera d'exemple, podem indicar les fonts següents del dret originari i derivat de la UE que afecten l'ordenament tributari:

1) Dret originari

a) Les quatre llibertats fonamentals de la UE: lliure circulació de mercaderies (articles 28-37 TFUE); lliure circulació de persones, que es divideix, al seu torn, en lliure circulació de treballadors (articles 45-48 TFUE) i llibertat d'establiment (articles 49-55 TFUE); lliure prestació de serveis (articles 56-62 TFUE) i lliure circulació de capitals (articles 63-66 TFUE).

El TJUE es pronuncia contínuament sobre la interpretació d'aquestes llibertats en matèria tributària. Comentar tota aquesta jurisprudència excedeix considerablement l'objectiu d'aquests materials. No obstant això, sí que podem apuntar la línia general que segueix el TJUE en els casos en els quals analitza aquestes llibertats. Així, en primer lloc, cal determinar quina llibertat o llibertats resulten afectades; en segon lloc, determinar si n'hi ha cap discriminació o restricció; en tercer lloc, en cas que es doni aquesta discriminació o restricció, s'ha d'analitzar si està justificada a partir de les excepcions previstes en el TFUE mateix o de raons d'interès general i, finalment, si està justificada, ha de superar el test de proporcionalitat, de manera que sigui adequada als objectius que vol assolir i que no vagi més enllà de l'estrictament necessari.

Norma antiabús

Una norma tributària que sigui discriminatòria o restringeixi llibertats no és necessàriament contrària al dret de la UE, ja que pot estar justificada per diferents motius, com ara la necessitat d'aconseguir la coherència del sistema tributari, l'eficàcia dels controls fiscals o el risc d'evasió fiscal. Per exemple, es consideren justificades les restriccions a la llibertat d'establiment que tractin d'evitar muntatges purament artificiosos, mancats de realitat econòmica i amb l'objectiu d'eludir l'impost degut. Així, quan una norma antiabús s'apliqui igualment a aquests supòsits i a uns altres en els quals hi hagi una voluntat real de negoci, i així es pugui demostrar, la norma es considerarà desproporcionada per a aconseguir el fi antiabús que pretén (Sentència del TJUE de 12 de setembre de 2006, Cadbury-Schweppes, C-196/04).

b) El règim de les ajudes d'estat (articles 107-109 TFUE). La finalitat d'aquest règim és preservar la lliure competència en el mercat interior. Són incompatibles amb el mercat interior, en la mesura en què afectin els intercanvis comercials entre estats membres, les ajudes atorgades pels estats o mitjançant fons estatals, sota qualsevol forma, que falsegin o amenacin falsejar la competència, afavorint determinades empreses o produccions (article 107.1). Els incentius o avantatges fiscals tenen cabuda dins del concepte d'*ajuda d'estat*.

Nota

La finalitat de l'esquema de fonts del dret que aquí presentem no és una altra que mostrar els diferents tipus de normes que s'utilitzen a la UE per a regular matèries tributàries.

Lectura recomanada

A. García Heredia (2009). "La inversión española en la Unión Europea: Transparencia fiscal internacional". *Internacionalización de las inversiones* (pàg. 347-394). Barcelona: Bosch.

La jurisprudència del TJUE ha despegat els requisits que s'han de complir per a considerar que existeix una ajuda d'estat de naturalesa tributària: que existeixi un avantatge fiscal, concedida mitjançant fons públics, que afavoreixi determinades empreses o produccions i que afecti el comerç entre estats membres distorsionant la competència. De tots ells, el més difícil de verificar és la denominada *selectivitat de la mesura*, això és, que l'avantatge no sigui general sinó que beneficiï determinades empreses o produccions, millorant-ne la posició competitiva pel que fa a altres operadors que es troben en les mateixes condicions de fet i de dret. Es tracta, en definitiva, d'ajudes discriminatòries no justificades.

No obstant això, la prohibició d'ajudes d'estat no té caràcter absolut, ja que es donen determinades excepcions que en justifiquen l'existència (107.2). A més, hi ha un altre tipus d'ajudes que es poden considerar compatibles amb el mercat interior (107.3). El Consell, a proposta de la Comissió, també pot establir un altre tipus d'ajudes que siguin compatibles amb el mercat interior (107.3.f). El control de les ajudes d'estat l'exerceix la Comissió mitjançant els procediments previstos en el Reglament (CE) núm. 659/1999 i les seves decisions poden ser revisades pels tribunals de la UE.

Ajudes compatibles amb el mercat interior

Segons l'article 107.2 del TFUE són compatibles amb el mercat interior:

- Les ajudes de caràcter social concedides als consumidors individuals, sempre que s'atorguin sense discriminacions basades en l'origen dels productes.
- Les ajudes destinades a reparar els perjudicis causats per desastres naturals o per altres esdeveniments de caràcter excepcional.
- Les ajudes concedides a fi d'afavorir l'economia de determinades regions de la República Federal d'Alemanya, afectades per la divisió d'Alemanya, en la mesura en què siguin necessàries per a compensar els desavantatges econòmics que resulten d'aquesta divisió. Cinc anys després de l'entrada en vigor del Tractat de Lisboa, el Consell podrà adoptar, a proposta de la Comissió, una decisió per la qual es derogui aquesta lletra.

Segons l'article 107.3 del TFUE es podran considerar compatibles amb el mercat interior:

- Les ajudes destinades a afavorir el desenvolupament econòmic de regions en les quals el nivell de vida sigui anormalment baix o en les quals existeixi una greu situació de subtreball, i també el de les regions previstes en l'article 349, tenint-ne en compte la situació estructural, econòmica i social.
- Les ajudes per a fomentar la realització d'un projecte important d'interès comú europeu o destinades a posar remei a una pertorbació greu en l'economia d'un estat membre.
- Les ajudes destinades a facilitar el desenvolupament de determinades activitats o de determinades regions econòmiques, sempre que no alterin les condicions dels intercanvis en forma contrària a l'interès comú.
- Les ajudes destinades a promoure la cultura i la conservació del patrimoni, quan no alterin les condicions dels intercanvis i de la competència a la Unió en contra de l'interès comú.
- Les altres categories d'ajudes que determini el Consell per decisió presa a proposta de la Comissió (vegeu els reglaments CE núm. 994/98 i 800/2008).

Lectura recomanada

A. J. Martín Jiménez (2011). "régimen jurídico de las ayudas de Estado y las normas de naturaleza tributaria". *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea* (pàg. 1135-1162). València: CISS.

2) Dret derivat

a) Imposició indirecta.

- **Harmonització de l'IVA (Directiva 2006/112/CE i Reglament núm. 282/2011).** La primera Directiva en matèria d'IVA data de 1967. Des de llavors s'ha aconseguit pràcticament una harmonització completa en aquest àmbit. Tingueu en compte que entre els recursos propis de la Hisenda de la UE figura un percentatge sobre la base harmonitzada de l'IVA. Actualment, la Comissió ha iniciat un nou procés en el qual s'està plantejant l'estructura i el funcionament de l'IVA en un futur (llibre verd sobre el futur de l'IVA). La directiva prohibeix que els estats creïn altres impostos que tinguin el caràcter d'impostos sobre el volum de negocis, això és, que gravin béns o serveis de manera similar a l'IVA (article 401).
- **Harmonització dels impostos especials (Directiva 2008/118/CE).** L'harmonització en aquest àmbit es va produir fonamentalment amb la Directiva 92/12/CEE, que ha estat substituïda per la Directiva 2008/118/CEE. En aquesta norma es regula el règim general dels impostos especials (productes subjectes, meritació, obligats al pagament, lloc d'imposició, règim de tinença, circulació i control, etc.) i es limita la facultat dels estats membres de gravar amb altres impostos els productes ja subjectes a impostos especials harmonitzats (article 1 de la directiva). Solament es permet als estats crear nous impostos diferents dels harmonitzats quan es compleixin dos requisits: a) que no tinguin un objectiu purament recaptatori i b) que respectin les normes impositives harmonitzades de l'IVA o dels impostos especials (base imposable, quota, meritació i control de l'impost). L'harmonització dels impostos especials es completa amb diverses directives específiques, com són les directives 92/80/CEE (labors del tabac), 92/83/CEE i 92/84/CEE (alcohol i begudes alcohòliques) o 2003/96/CE (productes energètics).

Exemple

La Comissió Europea ha obert un procediment d'infracció contra Espanya perquè considera que l'impost sobre les vendes minoristes de determinats hidrocarburs (IVMDH) no s'atén al dret de la Unió Europea (IP/08/711). La Comissió sosté en el dictamen motivat que l'IVMDH és contrari a l'article 3.2 de la Directiva 92/12/CEE sobre impostos especials. La directiva preveu la possibilitat que els productes que ja estan subjectes a impostos especials harmonitzats estiguin gravats a més per altres impostos indirectes en determinades condicions. Quins són els arguments de la Comissió?

Segons el parer de la Comissió, l'impost espanyol no compleix plenament els requisits que per a això exigeix la directiva. Aquests requisits són, d'una banda, el respecte a les normes impositives de l'IVA o dels impostos especials i, d'una altra, la finalitat específica que han de tenir aquests impostos. En primer lloc, la meritació de l'impost no s'ajusta al de l'impost especial harmonitzat, ja que no té lloc en el moment en què els productes deixen l'últim dipòsit fiscal sinó en una fase posterior, quan els productes en qüestió es venen al comprador a la gasolinera. En segon lloc, la Comissió sosté que la finalitat de l'impost no és específica sinó pressupostària, ja que l'objectiu principal és enfortir l'autonomia de les regions proporcionant-los els mitjans per a generar ingressos fiscals.

Lectura recomanada

A. García Heredia (2011). "La compatibilidad con el Derecho de la Unión Europea del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos". *Impacto del Derecho de la UE en el Poder Tributario de las CC. AA.* Aranzadi: Cizur Menor.

- **Harmonització dels impostos que graven la concentració de capitals (Directiva 2008/7/CE).** Es tracta de l'harmonització de les operacions gravades en el nostre dret per la modalitat d'operacions societàries de l'ITP i AJD. La directiva declara la prohibició de gravar certes operacions mitjançant impostos indirectes sobre la concentració de capitals: aportacions de capital i altres operacions similars com préstecs, operacions de reestructuració societària o emissió i posada en circulació de títols (article 5 de la directiva).
- **Drets de duana (Reglament CE núm. 450/2008, que aprova el Codi duaner modernitzat).** Aquesta matèria no es regula mitjançant directives sinó mitjançant reglaments, que són aplicables directament als estats membres. Els drets de duana graven les mercaderies que entren i surten del territori comunitari i formen part dels recursos propis de la Hisenda de la UE. La normativa general en aquesta matèria es troba en el Codi duaner modernitzat, si bé existeixen multitud de normes de la UE que regulen qüestions que afecten el desenvolupament d'aquest codi (Reglament CEE núm. 2454/1993 d'aplicació del Codi duaner comunitari).

b) Imposició directa

- **Directiva 2011/96/UE sobre matrius-filials.** L'objectiu de la directiva és eximir de retenció en origen els dividendes i altres beneficis distribuïts per filials a les societats matrius, i eliminar la doble imposició d'aquestes rendes en la societat matriu. Les mesures previstes per la directiva es troben en la nostra legislació en els articles 21 i 32 de la LIS i 14.1.h) de la LIRNR.

Exemple

Una societat resident a Espanya abona dividendes a la societat matriu a França. Com tributen al nostre país aquests dividendes?

Els beneficis distribuïts per societats filials residents a Espanya a les societats matrius residents en altres estats membres de la UE estan exempts de tributar a Espanya per l'IRNR quan es compleixin determinats requisits:

- a) que ambdues societats estiguin subjectes i no exemptes a alguns dels tributs que graven els beneficis de les entitats jurídiques als estats membres;
 - b) que la distribució del benefici no sigui conseqüència de la liquidació de la filial, i
 - c) que ambdues societats revesteixin algunes de les formes previstes en l'annex de la directiva (article 14.1.h) LIRNR).
- **Directiva 2003/49/CE sobre pagaments d'interessos i cànons.** Aquesta directiva afecta els pagaments d'interessos i cànons fets entre empreses associades (participació del 25% del capital). Per a eliminar la doble imposició, la directiva declara que aquests pagaments estan exempts a l'estat de la font, per la qual cosa la tributació es desplaça en exclusiva a l'estat de la residència. En el nostre dret, les mesures previstes en la directiva es troben en l'article 14.1 de la LIRNR (lletres *c* i *m*).

Exemple

Una societat resident a Espanya ha pagat 100.000 euros en concepte de cànon per cessió d'ús de patents i marques a una societat resident a Portugal. Com tributen aquests cànon a Espanya?

Els cànon satisfets per una societat resident a Espanya a una societat resident en un altre Estat membre de la UE estan exempts quan concorrin els requisits següents:

- a) que ambdues societats estiguin subjectes i no eximeixen algun dels tributs que s'esmenten en la directiva;
- b) que revesteixin alguna de les formes previstes en l'annex de la directiva;
- c) que ambdues societats siguin associades, i
- d) que la societat que rep els pagaments ho faci en el seu propi benefici i no com a intermediària (article 14.1.m LIRNR).

- **Directiva 2009/133/CE sobre fusions i altres operacions de reestructuració empresarial.** L'objectiu és suprimir els obstacles fiscals que sorgeixen en determinades operacions transfrontereres de reestructuració empresarial (fusió, escissió, aportació d'actius, bescanvi d'accions i trasllats del domicili social d'un Estat membre a un altre). Per a suprimir els obstacles fiscals s'utilitza fonamentalment un diferiment de la tributació dels guanys patrimonials. En el nostre ordenament, la directiva ha estat transposada en els articles 83-96 de la LIS.
- **Directiva 2003/48/CE sobre la fiscalitat de l'estalvi.** La directiva afecta els rendiments de l'estalvi que obté una persona física resident fiscal en un estat membre i sotmet aquests rendiments a gravamen a l'estat de la residència. Per a això, la directiva estableix un sistema d'intercanvi d'informació automàtic entre l'estat membre de l'agent pagador i l'estat membre de residència del beneficiari efectiu. Les obligacions de subministrament d'informació que estableix la directiva han estat desplegades en el nostre dret en diverses normes (articles 45-49 del Reial decret 1065/2007, pel qual s'aprova el Reglament d'aplicació dels tributs).
- **Projecte de la base imposable comuna i consolidada en l'impost de societats (proposta de directiva).** Es tracta d'un dels projectes més ambiciosos en matèria d'harmonització de la fiscalitat directa. L'objectiu és que les empreses d'un mateix grup residents en diferents estats membres puguin compensar les seves pèrdues i guanys en una única declaració de l'impost de societats, aplicant unes normes comunes per a la determinació de la base imposable. Una vegada determinada la base s'haurà de repartir entre els estats membres en els quals es troben les empreses a fi que cada estat apliqui els seus tipus de gravamen i determini la seva recaptació. Per tant, aquest projecte no harmonitza tipus de gravamen de l'impost de societats sinó les normes per a calcular la base imposable.

c) **Cooperació entre administracions tributàries.** Aquesta cooperació es projecta en dos àmbits:

- l'assistència mútua en la determinació de deutes tributaris (Directiva 77/799/CEE i Directiva 2011/16/UE del Consell; Reglament UE núm. 904/2010 per a l'IVA i Reglament CE núm. 2073/2004 per als IE); i
- l'assistència mútua en la recaptació (Directiva 2010/24/UE). La cooperació s'articula fonamentalment mitjançant mecanismes d'intercanvi d'informació entre les autoritats competents dels estats membres.

3.3. Principis generals del dret de la UE

Per a assenyalar l'abast que tenen aquestes fonts en els ordenaments nacionals, hem de recordar els **principis generals sobre l'aplicació del dret de la UE** següents:

1) **Principi de primàcia.** Les normes de la UE tenen primàcia sobre les normes internes dels estats membres, fins i tot sobre les normes constitucionals. Aquest principi implica que les autoritats nacionals dels estats membres, judicials o administratives, no han d'aplicar les normes contràries al dret de la UE i el legislador nacional ha de procedir a modificar o derogar aquestes normes. Aquest principi de primàcia no s'inclou de manera expressa en els tractats però deriva d'una jurisprudència reiterada.

Jurisprudència TJUE

Sentències de 15 de juliol de 1964, Costa/ENEL, 6/64; 9 de març de 1978, Simmenthal, 106/77 o 19 de novembre de 2009, Filipiak, C-314/08.

2) **Principi d'efecte directe.** Aquest principi significa que els particulars poden invocar les normes de la UE davant les autoritats nacionals sense necessitat que es doni un acte intern de recepció de la norma. Per a l'aplicació d'aquest principi s'exigeixen diversos requisits:

Jurisprudència TJUE

Sentències de 5 de febrer de 1963, Van Gend en Loos, 26/62; 19 de gener de 1982, Becker, 8/81 o 22 de novembre de 2005, Mangold, C-144/04.

a) Que la norma de la UE sigui prou clara i precisa.

b) Que el seu mandat sigui incondicional.

c) En cas d'una directiva, s'exigeix que no hagi estat transposada de manera adequada en el termini establert.

Si es compleixen aquests requisits, el TJUE ha reconegut que les directives es poden invocar directament davant de les autoritats nacionals (efecte directe vertical); no obstant això, en general, ha negat que es puguin invocar directament davant d'un altre particular (efecte directe horitzontal). El principi d'efecte directe tampoc es reconeix de manera expressa en els tractats però deriva d'una jurisprudència abundant.

Davant un **incompliment de les normes de la UE** per part de les autoritats nacionals, els obligats tributaris poden sol·licitar una devolució d'ingressos indeguts. La jurisprudència del TJUE s'ha pronunciat sobre el tema en nombroses sentències. D'acord amb aquesta jurisprudència, el procediment per a la devolució és el que estableixi en cada cas el dret nacional (en el nostre dret, l'article 221 de l'LGT, en el qual es regula la devolució d'ingressos indeguts i el seu corresponent reglament de desenvolupament).

Jurisprudència TJUE

Sentències de 16 de juliol de 1992, Legros i uns altres, C-163/90; 14 de gener de 1997, Comateb i altres, C-192 a 218/95 o 10 d'abril de 2008, Marks & Spencer, C-309/06.

La remissió que s'efectua al dret nacional ha de complir almenys els principis d'equivalència i efectivitat. Això significa que la legislació nacional no pot ser més desfavorable per a assumptes del dret de la UE que per a assumptes del dret intern i que no pot fer impossible o excessivament difícil en la pràctica l'exercici dels drets. La jurisprudència del TJUE també ha establert les excepcions en les quals no seria procedent la devolució:

- Quan qui sol·licita la devolució hagi repercutit el tribut a un tercer, ja que es produiria un enriquiment injust.
- Quan el TJUE limiti en el temps els efectes de la seva sentència condemnatòria. Això últim succeeix en els casos en els quals el TJUE decideix que la sentència no produeixi efectes retroactius (*ex tunc*) sinó solament cap al futur (*ex nunc*). Per a això, la jurisprudència exigeix que concorrin les circumstàncies següents:
 - greus repercussions econòmiques derivades de la devolució a causa del nombre elevat de relacions jurídiques constituïdes de bona fe sobre la base d'una normativa considerada vàlidament en vigor i
 - una incertesa objectiva sobre l'abast del dret de la UE.

Davant un incompliment de les normes de la UE, també és possible que els particulars sol·licitin la declaració de la responsabilitat de l'estat infractor per a obtenir una indemnització. Igual que hem vist en la devolució d'ingressos indeguts, les qüestions processals es regeixen pel dret nacional. La jurisprudència del TJUE ha precisat els requisits que s'han de complir per a declarar la responsabilitat de l'estat:

Jurisprudència TJUE

Sentències de 19 de novembre de 1991, Francovich, C-6 i 9/90 o 12 de desembre de 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04.

- Que la norma jurídica infringida confereixi drets als particulars.
- Que la violació estigui suficientment caracteritzada.
- Que existeixi una relació de causalitat entre l'incompliment de l'estat i el perjudici sofert pels particulars.

4. Llei de pressupostos

L'article 134 de la CE es refereix als **pressupostos generals de l'Estat** (PGE). L'elaboració dels PGE correspon al Govern, mentre que l'examen, l'esmena i l'aprovació és tasca de les Corts Generals (article 134.1). Els PGE tenen caràcter anual, inclouen la totalitat de les despeses i ingressos del sector públic estatal i s'hi consigna l'import dels beneficis fiscals que afectin els tributs de l'Estat (article 134.2).

El Govern ha de presentar davant el Congrés dels Diputats els PGE almenys tres mesos abans de l'expiració dels de l'any anterior (article 134.3). Si la llei de pressupostos no s'aprova abans del primer dia de l'exercici econòmic corresponent, es consideren automàticament prorrogats els pressupostos de l'exercici anterior fins a l'aprovació dels nous (article 134.4).

Una vegada aprovats els PGE, solament el Govern pot presentar projectes de llei que impliquin augment de la despesa pública o disminució dels ingressos corresponents al mateix exercici pressupostari (article 134.5). Tota proposició o esmena que suposi un augment dels crèdits o una disminució dels ingressos pressupostaris requereix la conformitat del Govern per a tramitar-la (article 134.6).

Article 134.7 de la CE

“La llei de pressupostos no pot crear tributs. Podrà modificar-los si una llei tributària substantiva ho fa preveure.”

4.1. Contingut general

Amb caràcter previ, hem d'analitzar quin és el contingut general de la llei de pressupostos i les seves relacions amb altres fonts del nostre ordenament. D'acord amb una jurisprudència reiterada del Tribunal Constitucional podem apuntar les idees següents:

- La relació entre la llei de pressupostos i les lleis ordinàries restants es desenvolupa en termes del **principi de competència**. La llei de pressupostos és una norma directament vinculada a la Constitució, que li ha encomanat una regulació en termes exclusius, per la qual cosa el contingut queda fora de l'abast de qualsevol altra norma jurídica. Estem,

Lectura recomanada

STC 136/2011, de 13 de setembre.

doncs, en presència d'una norma la posició de la qual en el sistema actual de fonts del dret s'explica amb el criteri de la competència.

- La llei de pressupostos és una **llei ordinària de contingut constitucionalment definit**. La Constitució li confereix una funció específica (la d'incloure "la totalitat de les despeses i els ingressos del sector públic estatal", article 134.2 CE) i una finalitat constitucionalment definida (la de ser un instrument de direcció i orientació de la política econòmica del Govern). En efecte, amb la llei de pressupostos es controla l'acció del Govern. D'altra banda, es recullen els principis d'unitat (els pressupostos s'han de contenir en un sol document) i universalitat (aquest document ha d'acollir la totalitat de les despeses i els ingressos del sector públic). L'article 134.2 CE constitueix el contingut propi, mínim i necessari, de la llei de pressupostos, això és, el contingut que en tot cas ha d'aparèixer en la llei de pressupostos que cada any ha de ser aprovada pel Parlament.
- Al costat del contingut mínim i necessari de les lleis de pressupostos (ingressos i despeses), **poden tenir un altre contingut eventual i no necessari**. Perquè aquest contingut sigui constitucionalment admissible, s'exigeixen dos requisits:
 - que guardi relació directa amb els ingressos i les despeses o amb els criteris de política econòmica general, i
 - que no suposin una restricció il·legítima de les competències del poder legislatiu, disminuint-ne les facultats d'examen i esmena o afectant el principi de seguretat jurídica.
- La Constitució i les normes que integren el bloc de la constitucionalitat estableixen una **reserva material de la llei de pressupostos** (la previsió d'ingressos i autoritzacions de despeses per a un any). Aquesta reserva no exclou que altres normes amb contingut pressupostari alterin la quantia i la destinació de la despesa pública autoritzats en aquesta llei, però sí que n'impedeix una modificació que no obeeixi a circumstàncies excepcionals. En conseqüència, una llei ordinària que, no responent a la previsió de l'article 134.5 CE, tingui com a objecte el contingut reservat a la llei de pressupostos per l'article 134.2 CE incorrerà en vici d'inconstitucionalitat. Aquest vici no es produeix perquè contradiu la llei del mateix rang, sinó perquè envaeix una matèria que constitucionalment li ha estat vedada perquè ha estat atribuïda privativament pel text constitucional mateix a una altra disposició normativa, en concret, a la llei de pressupostos.

4.2. Contingut tributari

Per la seva banda, l'article 134.7 de la CE planteja diverses qüestions sobre el contingut tributari que pot tenir una llei de pressupostos. La norma constitucional estableix que la llei de pressupostos:

- No pot crear tributs.
- Pot modificar-los quan una llei tributària substantiva ho prevegi així.

D'acord amb l'article 134.7 de la CE, una llei de pressupostos no pot crear tributs però sí que els pot modificar quan ho prevegi així una llei tributària substantiva. Els problemes es plantegen entorn de la interpretació del contingut d'aquest article: el concepte de *llei tributària substantiva*, l'abast de la "modificació tributària" que ha d'autoritzar aquesta llei o si les limitacions d'aquest precepte són també aplicables a les lleis de pressupostos de les comunitats autònomes.

Exemple

L'article 59 de la Llei de pressupostos generals de l'Estat per a l'any 2011 (Llei 39/2010) ha modificat els coeficients d'actualització del valor d'adquisició que s'utilitzen per a calcular determinats guanys patrimonials en l'IRPF. Planteja aquesta modificació algun problema constitucional?

No planteja cap problema, ja que la LIRPF mateixa remet a la llei de pressupostos perquè estableixi anualment aquests coeficients. En aquest cas la modificació està prevista en una llei tributària substantiva (article 35.2 LIRPF): "El valor d'adquisició a què es refereix l'apartat anterior s'actualitza, exclusivament en el cas de béns immobles, mitjançant l'aplicació dels coeficients que s'estableixin en la corresponent Llei de pressupostos generals de l'Estat".

Exemple

Podria una llei de pressupostos generals modificar una exempció de l'impost sobre el patrimoni?

La Llei de pressupostos generals de l'Estat pot modificar les exempcions i altres elements de l'impost sobre el patrimoni, ja que hi ha una llei tributària substantiva que així ho preveu. La disposició final segona de la Llei 19/1991, de 6 de juny, de l'impost sobre el patrimoni, constitueix a aquests efectes la llei tributària substantiva, en la qual s'estableix el següent: "La Llei de pressupostos generals de l'Estat pot modificar, d'acord amb el que preveu l'apartat 7 de l'article 134 de la Constitució espanyola, les exempcions, les reduccions de la base imposable, el límit determinant de l'obligació de declarar, els trams de la base liquidable, els tipus de la tarifa i altres paràmetres quantitius de l'impost sobre el patrimoni".

D'acord amb la doctrina del Tribunal Constitucional sobre la interpretació de l'article 134.7 de la CE, podem destacar les conclusions següents:

- **Àmbit d'aplicació.** L'article 134.7 és una norma sobre producció de normes, de la dicció literal de les quals es desprèn amb tota claredat que les regles que hi estan contingudes tenen com a objecte directe la regulació d'una institució estatal, en concret d'una font normativa de l'Estat. A més, a causa de la singularitat que caracteritza la llei de pressupostos (tant pel contingut com per la finalitat), la prohibició de l'article 134.7

Lectures recomanades

STC 27/1981, 126/1987, 116/1994, 174/1998, 130/1999 o 136/2011.

no és traslladable, per via analògica, a altres disposicions que dicti el Parlament en exercici de la seva potestat legislativa genèrica. Per això, les limitacions de l'article 134.7 no s'apliquen a les lleis de pressupostos de les comunitats autònomes ni a les denominades *lleis d'acompanyament* (lleis de mesures fiscals, administratives i de l'ordre social). Això significa que mitjançant aquestes normes es poden crear tributs i es poden modificar sense necessitat de llei tributària substantiva habilitant.

- **Modificacions i adaptacions.** Les lleis de pressupostos poden fer modificacions tributàries, fins i tot substancials i profundes, sempre que hi hagi una llei habilitant que ho prevegi així. En canvi, poden fer meres adaptacions del tribut a la realitat sense necessitat de llei habilitant. En la pràctica, aquesta doctrina planteja un problema d'inseguretat jurídica davant la dificultat de distingir entre modificacions i meres adaptacions.
- **Llei tributària substantiva.** Per *llei tributària* substantiva s'ha d'entendre qualsevol llei diferent de la llei de pressupostos. La norma habilitant pot estar continguda en una llei de bases i, a vegades, també s'ha admès que pugui figurar en un decret llei.
- **Qüestions temporals.** Les limitacions de l'article 134.7 no s'apliquen retroactivament, això és, solament es projecten sobre les lleis de pressupostos posteriors a la Constitució. Ara bé, la llei tributària substantiva que habiliti per a la modificació pot ser anterior a la Constitució.

4.3. Lleis d'acompanyament

Finalment, ens hem de referir a la possibilitat d'utilitzar les denominades *lleis d'acompanyament* per a crear o modificar tributs. La tramitació d'aquestes lleis és paral·lela a la de les lleis de pressupostos, per aquest motiu són conegudes com a *lleis d'acompanyament*. La utilització d'aquestes normes és molt criticada per la doctrina, ja que s'utilitzen per a regular multitud de matèries i generen

Terminologia

Les lleis d'acompanyament s'aproven amb el nom de *lleis de mesures fiscals, administratives i de l'ordre social*.

una gran inseguretat jurídica. En realitat, la finalitat no és una altra que evitar els límits constitucionals que s'imposen a la llei de pressupostos mitjançant la tramitació paral·lela com a llei d'acompanyament.

Malgrat totes les al·legacions per vulneració del principi democràtic i de seguretat jurídica, el Tribunal Constitucional ha reconegut la constitucionalitat d'aquest tipus de lleis encara que no siguin tècnicament perfectes (STC 136/2011, de 13 de setembre).

La doctrina del Tribunal sobre aquesta matèria es pot resumir de la manera següent:

- **Valoració política enfront de valoració jurídica.** El Tribunal accepta que les lleis d'acompanyament són expressió d'una tècnica legislativa deficient però no per això són inconstitucionals, ja que el judici de constitucionalitat no es basa en la perfecció tècnica de les lleis. Les crítiques que es fan a aquest tipus de lleis constitueixen un judici de valor polític evident però no converteixen la norma, des del punt de vista juridicoconstitucional, en contrària a la Constitució pel fet de no haver sobrepassat cap dels seus límits explícits o implícits.
- **Legitimació democràtica.** Són disposicions legislatives dotades d'una gran heterogeneïtat, complexes i multisectorials, tramitades a més pel procediment d'urgència. Això pot afectar en certa manera l'exercici efectiu del dret a la participació política dels poders estatutis. Ara bé, no s'ha demostrat que sigui substancial l'existència eventual d'aquesta afectació. Per això no es pot imputar falta de legitimació democràtica ni en l'exercici ni en el resultat. Encara que l'opció triada pugui ser eventualment criticable des del punt de vista de la tècnica jurídica, de cap manera ho és des de la perspectiva constitucional.
- **Seguretat jurídica i publicitat de les normes (article 9.3 CE).** Segons el Tribunal, les lleis d'acompanyament compleixen els requisits de publicitat exigibles des del moment en què han estat objecte de publicació en el BOE. Aquesta publicació és suficient per al coneixement formal de les disposicions que s'incorporen a la norma. Tampoc es trenca el principi de seguretat jurídica. El fet de considerar que la norma pugui induir a una confusió eventual, a causa de la seva heterogeneïtat, és una afirmació genèrica que, no tenint més concreció, no constitueix prou base per a la declaració d'inconstitucionalitat. Tampoc no es pot acceptar com a vàlida la inseguretat pretesa perquè es tracta d'una llei de contingut indefinit, sense objecte predeterminat, perquè la norma té un objecte que, encara que heterogeni, està perfectament delimitat en el moment de presentar el projecte al Congrés dels Diputats.

Llei 50/1998

A títol d'exemple, la Llei 50/1998, de 30 de desembre, va modificar setanta-sis lleis, set decrets legislatius i sis decrets llei. Són lleis, per tant, que afecten la totalitat de l'ordenament jurídic.

Lectures recomanades

S. Moreno González (2004). *Constitución y Leyes de "Acompañamiento"*. *Presupuestario*. Cizur Menor: Aranzadi.

B. Sesma Sánchez (2005). "Sobre la constitucionalidad de la creación de tributos en Leyes de acompañamiento". *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en Homenaje al Profesor Calvo Ortega* (tom I). Valladolid: Lex Nova.

- **Absència de prohibició constitucional.** En la Constitució no existeix precepte, exprés o implícit, que imposi una determinada estructura formal a les lleis. Tampoc existeix en la Constitució precepte algun, exprés o implícit, que impedeixi que les lleis tinguin un contingut heterogeni. La Constitució no preveu que el principi de competència o especialitat obligui al fet que solament puguin aprovar-se constitucionalment normes homogènies que es refereixin a una matèria concreta. Segons el Tribunal, no hi ha dubte que seria una tècnica més perfecta la de circumscriure el debat polític d'un projecte de llei a una matèria específica, la qual cosa n'encoratjaria una major especialització i, possiblement, una millor puresa tècnica del resultat.

Davant aquesta doctrina del Tribunal Constitucional, algun magistrat s'ha mostrat discrepant⁴ i ha considerat que aquest tipus de normes són inconstitucionals perquè contradiuen el principi democràtic (article 1.1 CE) com a manifestació de la sobirania popular i de la seva projecció sobre el procediment legislatiu.

⁽⁴⁾No tots els magistrats del Tribunal Constitucional accepten la constitucionalitat d'aquest tipus de lleis.

STC 136/2011

Així, en l'STC 136/2011, de 13 de setembre, en la qual es va considerar d'acord amb la Constitució una llei d'acompanyament (Llei 50/1998, de 30 de desembre), el magistrat senyor Manuel Aragón Reyes formula un vot particular en el qual considera que el Tribunal hauria d'haver declarat la inconstitucionalitat d'aquesta llei. Després d'argumentar que el principi democràtic implica també la participació política de la minoria, assenyala que en la llei controvertida moltes de les esmenes que es van tramitar no tenien en realitat aquest caràcter, i fins i tot es van arribar a admetre esmenes que no mantenien cap relació material amb la iniciativa legislativa que s'havia d'esmenar. D'aquesta manera, nombroses esmenes eren en realitat autèntiques iniciatives legislatives, per la qual cosa en tramitar-se com a esmenes es va vulnerar el principi democràtic de participació política de la minoria. En resum, aquestes infraccions del procediment legislatiu alteren de manera substancial el procés de formació de voluntat en el si de les cambres i això hauria d'haver motivat la declaració d'inconstitucionalitat de la norma.

5. Decret llei

5.1. Naturalesa jurídica i característiques generals

El decret llei està previst en l'article 86 de la Constitució.

Article 86 de la CE

1. En cas d'una necessitat urgent i extraordinària, el Govern podrà dictar disposicions legislatives provisionals que prendran la forma de decrets llei i que no podran afectar l'ordenament de les institucions bàsiques de l'Estat, els drets, els deures i les llibertats dels ciutadans regulats en el títol primer, el règim de les comunitats autònomes, ni el dret electoral general.
2. Els decrets llei hauran de ser immediatament sotmesos a debat i votació de la totalitat en el Congrés dels Diputats, convocat a aquest efecte, si no estigués reunit, dins el termini dels trenta dies següents a la promulgació. El Congrés haurà de pronunciar-se expressament dins aquest termini sobre la convalidació o la derogació; per a la qual cosa el reglament establirà un procediment especial i sumari.
3. Durant el termini establert en l'apartat anterior, les Corts podran tramitar-los com a projectes de llei pel procediment d'urgència.

Limitacions del decret llei

El decret llei es dicta en casos d'una necessitat extraordinària i urgent i no pot regular determinades matèries.

El decret llei és una norma amb força de llei que dicta el Govern en virtut d'una **facultat legislativa excepcional** que li confereix la Constitució en determinades situacions. És també una **norma provisional**, ja que ha de ser convalidada pel Congrés o convertida en llei perquè tingui permanència en l'ordenament jurídic.

Perquè el Govern pugui dictar un decret llei, la Constitució exigeix que es compleixin dos requisits:

- **Pressupost habilitant.** Una situació d'extraordinària i urgent necessitat.
- **Matèries vedades.** El decret llei no pot afectar a les matèries següents:
 - L'ordenament de les institucions bàsiques de l'Estat.
 - Els drets, els deures i les llibertats del títol I de la Constitució.
 - El règim de les comunitats autònomes.
 - El dret electoral general.

Una vegada que el Govern aprova un decret llei, com que es tracta d'una norma provisional, ha de ser **convalidat** o **convertit⁵ en llei** per a incorporar-lo definitivament a l'ordenament. La convalidació exigeix un pronunciament favorable del Congrés dels Diputats, però no canvia la naturalesa jurídica de la norma, ja que segueix essent un decret llei i, per tant, ha de complir els requisits de l'article 86 de la CE. En canvi, si el Congrés decideix tramitar-lo

⁽⁵⁾ Cal distingir entre *convalidació* i *conversió*.

com a projecte de llei per a la seva conversió, la nova norma serà formalment una llei que substituirà el decret llei, per la qual cosa el seu control de constitucionalitat ja no es podrà fer sobre la base d'aquests requisits

En l'àmbit de les **comunitats autònomes** alguns governs tenen també la facultat de dictar decrets llei. Perquè els governs autonòmics puguin dictar aquest tipus de normes cal que ho reconeguin així els estatuts d'autonomia respectius. Les limitacions que deriven de l'article 86 de la CE, tal com ha estat interpretat pel Tribunal Constitucional, s'han d'aplicar igualment als decrets llei de les comunitats autònomes.

Exemple

Per exemple, l'article 110 de l'Estatut d'autonomia per a Andalusia (Llei orgànica 2/2007) estableix el següent:

"1. En cas d'una necessitat extraordinària i urgent el Consell de Govern pot dictar mesures legislatives provisionals en forma de decrets llei, que no poden afectar els drets establerts en aquest estatut, el règim electoral, ni les institucions de la Junta d'Andalusia. No es poden aprovar per decret llei els pressupostos d'Andalusia.

2. Els decrets llei queden derogats si en el termini improrrogable de trenta dies subsegüents a la promulgació no són convalidats expressament pel Parlament després d'un debat i una votació de totalitat. Durant el termini establert en aquest apartat, el Parlament pot acordar la tramitació dels decrets llei com a projectes de llei pel procediment d'urgència."

Disposicions similars contenen els estatuts d'Aragó (article 44), les Balears (article 49), les Canàries (article 25), Castella i Lleó (article 254), Catalunya (article 64) o València (article 44.4).

5.2. Pressupost habilitant: necessitat extraordinària i urgent

Convé tenir present la doctrina del Tribunal Constitucional sobre l'apreciació del denominat *pressupost habilitant*, això és, el requisit de la **necessitat extraordinària i urgent** (STC 68/2007, de 28 de març, FJ 6):

- **Apreciació pels òrgans polítics.** La definició pel Govern d'una situació de necessitat extraordinària i urgent ha de ser explícita i raonada, i hi ha d'haver una connexió entre la situació definida que constitueix el pressupost habilitant i les mesures que en el decret llei s'adopten. Això no vol dir que aquesta definició expressa de la necessitat extraordinària i urgent l'hagi de contenir sempre el reial decret llei mateix, sinó que cal deduir aquest pressupost igualment d'una pluralitat d'elements (per exemple, l'expedient mateix d'elaboració de la norma, l'exposició de motius o el debat parlamentari de convalidació).
- **Control pel Tribunal Constitucional.** En l'apreciació de la necessitat extraordinària i urgent té un pes important el judici purament polític que fa el Govern. Ara bé, el concepte de *necessitat extraordinària i urgent* que conté la Constitució no és una clàusula o expressió buida de significat, dins de la qual el Govern es mogui lliurement sense cap restricció. Per contra, aquest concepte constitueix un límit jurídic a l'actuació mitjançant

decrets llei. El Tribunal Constitucional pot, en supòsits d'ús abusiu o arbitrari, rebutjar la definició que els òrgans polítics fan d'una situació determinada i, en conseqüència, declarar la inconstitucionalitat d'un decret llei per inexistència del pressupòsit habilitant per invasió de les facultats reservades a les Corts Generals per la Constitució.

- **Supòsits concrets.** El Tribunal Constitucional no va estimar contrària a l'article 86.1 CE l'apreciació de la urgència feta pel Govern en casos de modificacions tributàries que afectaven les hisendes locals (STC 6/1983, de 4 de febrer), de situació de risc de desestabilització de l'ordre financer (STC 111/1983, de 2 de desembre), d'adopció de plans de reconversió industrial (STC 29/1986, de 20 de febrer), de mesures de reforma administrativa adoptades després de l'arribada al poder d'un nou Govern (STC 60/1986, de 20 de maig), de modificacions normatives amb relació a la concessió d'autoritzacions per a instal·lació o trasllat d'empreses (STC 23/1993, de 21 de gener), de mesures tributàries de sanejament del dèficit públic (STC 182/1997, de 28 d'octubre) o, en fi, de la necessitat d'estimular el mercat de l'automòbil (STC 137/2003, de 3 de juliol). Els decrets llei enjudiciats en totes aquestes sentències afectaven el que es van denominar *conjuntures econòmiques problemàtiques*. Per al tractament d'aquestes situacions s'ha considerat que el decret llei representa un instrument constitucionalment lícit.

5.3. Utilització en matèria tributària

En diverses ocasions s'ha plantejat la possible vulneració de l'article 31.3 de la CE pel fet que un decret llei reguli matèries reservades a la llei, concretament, l'establiment de prestacions patrimonials de caràcter públic. La doctrina del Tribunal Constitucional sobre la possibilitat d'utilitzar el decret llei en matèria tributària és la següent:

1) **Delimitació del problema.** Des de l'STC 182/1997, de 28 d'octubre, el Tribunal ha assenyalat que el fet que una matèria estigui reservada a la llei ordinària, amb caràcter absolut o relatiu, no n'exclou la regulació extraordinària i provisional mitjançant un decret llei. Per tal de comprovar si un decret llei s'ajusta a la Constitució, caldrà veure si reuneix els requisits establerts en l'article 86 CE i si no envaeix cap dels límits que s'hi enumeren. No hi ha aquí, per tant, un problema de reserva de llei, sinó de vulneració o no dels requisits i dels límits que per a l'emanació de decrets llei pel Govern estableix la Constitució. El fet que l'establiment de prestacions patrimonials de caràcter públic estigui subjecte al principi de reserva de llei (article 31.3 CE), no implica necessàriament que aquesta matèria estigui exclosa de l'àmbit de regulació del decret llei.

Lectura recomanada

STC 245/2004, de 16 de desembre, EJ 4 i 5.

2) **El deure de contribuir entre les matèries vedades.** Des de l'STC 6/1983, de 4 de febrer, el Tribunal ha inclòs entre els deures l'afectació dels quals està vedada al decret llei el deure de contribuir al sosteniment de les despeses públiques que enuncia l'article 31.1 CE. Per tant, caldrà analitzar en cada cas en quina mesura el decret llei afecta el deure de contribuir. Això exigeix tenir en compte la configuració constitucional d'aquest deure i la naturalesa i l'abast de la regulació concreta.

3) **Configuració constitucional del deure de contribuir.** L'article 31.1 CE connecta el deure de contribuir amb el criteri de la capacitat econòmica i el relaciona, al seu torn, no amb qualsevol figura tributària en particular, sinó amb el conjunt del sistema tributari. L'article 31.1 CE, en obligar a tots al sosteniment de les despeses públiques, cenneix aquesta obligació en unes fronteres precises: la de la capacitat econòmica de cadascun i la de l'establiment, la conservació i la millora d'un sistema tributari just inspirat en els principis d'igualtat i progressivitat.

4) **Límits.** El decret llei no pot alterar ni el règim general ni els elements essencials dels tributs que incideixen en la determinació de la càrrega tributària, afectant així al deure general dels ciutadans de contribuir al sosteniment de les despeses públiques d'acord amb la seva riquesa mitjançant un sistema tributari just. De manera que vulnera l'article 86 CE qualsevol intervenció o innovació normativa que, per la seva entitat qualitativa o quantitativa, alteri sensiblement la posició de l'obligat a contribuir segons la seva capacitat econòmica en el conjunt del sistema tributari. D'acord amb aquest plantejament, no està absolutament prohibida la utilització del decret llei en matèria tributària.

5) **Valoració constitucional.** És necessari valorar en cada cas la naturalesa i abast concret de la regulació continguda en el decret llei. En particular, s'han d'analitzar les circumstàncies següents:

a) En quin tribut concret incideix el decret llei (constatant-ne la naturalesa, l'estructura i la funció que compleix dins del conjunt del sistema tributari, i també el grau o mesura en què intervé el principi de capacitat econòmica).

b) Quins elements (essencials o no) en resulten alterats.

6) **Anàlisi del tribut sobre el qual incideix el decret llei.** El Tribunal ha declarat nombroses vegades que l'IRPF, pel caràcter general i personal que té, i figura central de la imposició directa, constitueix una de les peces bàsiques del nostre sistema tributari. L'IRPF és el tribut en el qual els principis de capacitat econòmica, igualtat i progressivitat troben una projecció més gran, de manera que és, potser, l'instrument més idoni per aconseguir els objectius de redistribució de la renda (article 131.1 CE) i de solidaritat (article 138.1 CE) que doten de contingut l'estat social i democràtic de dret (article 1.1 CE). En canvi, l'impost sobre successions i donacions, a diferència de l'IRPF, no es

Lectura recomanada

R. Calvo Ortega (2004).
"Decreto-ley y tipo de gravamen". *Nueva Fiscalidad* (núm. 9).

configura com un tribut global sobre la renda, sinó que es limita a gravar una manifestació concreta de capacitat econòmica, la qual es posa de manifest amb les adquisicions lucratives de béns o drets. Per aquesta raó, no es pot afirmar que la modificació parcial de la base imposable per a determinats subjectes passius repercuteixi sensiblement en el criteri de repartiment de la càrrega tributària entre els contribuents, per la qual cosa no es pot considerar que la utilització del decret llei hagi afectat el deure de contribuir.

7) Supòsits concrets. Amb fonament en aquesta doctrina, el Tribunal ha admès la intervenció del decret llei en la determinació del tipus de gravamen tant de l'impost especial sobre determinats mitjans de transport (STC 137/2003, de 3 de juliol) com de l'impost especial sobre l'alcohol i begudes derivades (STC 108/2004, de 30 de juny). No obstant això, ha declarat contrari a la Constitució l'increment per decret llei del tipus de gravamen de l'IRPF (STC 182/1997, de 28 d'octubre) i la regulació del règim dels guanys i pèrdues patrimonials d'aquest impost (STC 189/2005, de 7 de juliol). En canvi, es va considerar conforme a la Constitució l'establiment per decret llei d'una reducció sobre la base imposable de l'impost sobre successions i donacions (STC 189/2005, de 7 de juliol).

En resum, en cas d'una necessitat extraordinària i urgent, el decret llei es pot utilitzar en matèria tributària sempre que no alteri el règim general ni els elements essencials dels tributs que incideixin en la determinació de la càrrega tributària. Això significa que no pot afectar sensiblement la posició de l'obligat a contribuir segons la capacitat econòmica que tingui en el conjunt del sistema tributari. Per a això, s'ha d'analitzar el tribut concret i els elements essencials sobre els quals incideix el decret llei.

6. Decret legislatiu

6.1. Naturalesa jurídica i característiques generals

Els decrets legislatius són normes amb rang de llei que dicta el Govern per delegació de les Corts Generals. Tal com assenyala l'article 82.1 de la CE, les Corts Generals podran delegar al Govern la potestat de dictar normes amb rang de llei. Les disposicions del Govern que continguin legislació delegada rebran el títol de decrets legislatius (article 85 CE).

Quant a la **forma** i els **límits de la delegació legislativa**, hem de tenir en compte el següent⁶:

⁶Articles 82-85 CE

- S'ha d'atorgar al Govern de forma expressa, per a matèria concreta i amb fixació del termini per al seu exercici.
- S'esgota per l'ús que en faci al Govern mitjançant la publicació de la norma corresponent.
- No poden ser objecte de delegació les matèries reservades a la llei orgànica.
- No pot entendre's concedida de manera implícita o per temps indeterminat.
- No es permet la subdelegació a autoritats diferents del Govern mateix.
- Les lleis de delegació poden establir fórmules addicionals de control, sense perjudici de la competència pròpia dels tribunals.

Encara que no s'indiqui expressament en la Constitució, les comunitats autònomes també poden legislar mitjançant decrets legislatius, tal com es reconeix en gairebé tots els estatuts d'autonomia. A aquests efectes, igualment s'han d'aplicar els límits de la delegació legislativa que deriven dels articles 82 i següents de la Constitució.

6.2. Classes de decrets legislatius

La Constitució reconeix dues classes de decrets legislatius segons l'abast de la delegació: textos refosos i textos articulats. En els primers, les Corts deleguen al Govern la facultat de refondre en un sol text totes les normes sobre una matèria determinada. Amb això, es pretén harmonitzar l'ordenament en els

àmbits en què hi ha una normativa abundant i dispersa o una normativa que ha estat objecte de nombroses modificacions. En aquest cas, no es produeix una innovació autèntica de l'ordenament jurídic, ja que es tracta de consolidar i refondre textos normatius, encara que això també pot produir una certa novetat en l'ordenament. No obstant això, sí que produeixen una innovació autèntica els textos articulats, en els quals s'autoritza el Govern a legislar sobre una matèria determinada d'acord amb les directrius que s'indiquin en la llei de bases.

Així, la delegació legislativa es pot fer mitjançant dues formes (article 82 CE):

- Una **llei de bases** (quan l'objecte de la delegació sigui la formació de textos articulats). Les lleis de bases han de delimitar amb precisió l'objecte i l'abast de la delegació legislativa i els principis i els criteris que s'han de seguir en el seu exercici. Les lleis de bases no poden, en cap cas, autoritzar la modificació de la llei de bases mateixa ni facultar per a dictar normes amb caràcter retroactiu.
- Una **llei ordinària** (quan es tracti de refondre diversos textos legals en només un). L'autorització per a refondre textos legals ha de determinar l'àmbit normatiu al fet que es refereix el contingut de la delegació, especificant si se circumscriu a la mera formulació d'un text únic o si s'inclou la de regularitzar, aclarir i harmonitzar els textos legals que han de ser refosos.

Quan una proposició de llei o una esmena fora contrària a una delegació legislativa en vigor, el Govern està facultat per a oposar-se a la tramitació. En aquest supòsit, es pot presentar una proposició de llei per a la derogació total o parcial de la llei de delegació (article 84 CE).

6.3. Utilització en matèria tributària

És freqüent la utilització de decrets legislatius en matèria tributària, fonamentalment, a través de textos refosos.

Per exemple, es regulen mitjançant textos refosos les hisendes locals (Reial decret legislatiu 2/2004, de 5 de març); els impostos duaners (Reial decret legislatiu 1299/1986, de 28 de juny); l'IPT i AJD (Reial decret legislatiu 1/1993, de 24 de setembre); l'IRNR (Reial decret legislatiu 5/2004, de 5 de març) i l'IS (Reial decret legislatiu 4/2004, de 5 de març). En altres èpoques també s'han utilitzat textos articulats per a regular matèries tributàries, com va succeir en les hisendes locals (Reial decret 3250/1976, de 30 de desembre) o en el procediment economicoadministratiu (Reial decret legislatiu 2795/1980, de 12 de desembre).

Lectura recomanada

E. Recoder de Casso (1979). "El control parlamentario de la legislación delegada en materia tributaria". *Estudios de Derecho Tributario* (vol. 1). Madrid: IEF.

7. Disposicions administratives

En l'ordenament tributari tenen rellevància diversos tipus de disposicions infralegals de caràcter administratiu i diferent rang entre les quals podem assenyalar les següents:

- Reglaments (reials decrets).
- Ordres ministerials.
- Disposicions interpretatives o aclaridores.
- Ordenances fiscals en l'àmbit de les hisendes locals.

7.1. Reglaments

Els **reglaments** són disposicions de caràcter general que aprova el poder executiu. Tenen la consideració de font del dret i estan supeditats a la Constitució i les lleis. No es pot utilitzar el reglament per a regular matèries que estan reservades a la llei ni per a contradir el que disposa una llei. La potestat reglamentària en l'àmbit estatal correspon al Govern (article 97 CE).

Es pot afirmar que el Govern és el titular de la potestat reglamentària (originària), però també els ministres tenen potestat reglamentària (derivada), tal com es posa de manifest quan dicten ordres ministerials en atribució del que disposa una llei. També els governs autonòmics tenen potestat reglamentària segons disposen els estatuts d'autonomia. En l'àmbit local, la potestat reglamentària s'exerceix mitjançant les ordenances municipals i, en la nostra matèria, adquireixen una importància especial les ordenances fiscals.

Reglaments sobre procediments tributaris

Són diversos els reglaments que despleguen els procediments tributaris previstos en l'LGT: Reials decrets 1496/2003, de 28 de novembre (obligacions de facturació), 1065/2007, de 27 de juliol (gestió i inspecció), 1794/2008, de 3 de novembre (procediments amistosos), 939/2005, de 29 de juliol (recaptació), 2063/2004, de 15 d'octubre (règim sancionador) i 520/2005, de 13 de maig (revisió). També hi ha reglaments de desplegament de gairebé totes les lleis en les quals es regulen els diferents impostos del sistema tributari.

7.2. Ordres ministerials

L'LGT es refereix expressament a les **ordres ministerials** com a font de l'ordenament tributari (article 7.1.e). En aquest sentit, indica que en l'àmbit de competències de l'Estat, correspon al ministre d'Hisenda dictar disposicions de desplegament en matèria tributària, que revestiran la forma d'ordre ministerial quan ho disposi expressament la llei o reglament objecte de desplegament. Les ordres ministerials tenen, per tant, caràcter infraleglamentari, se situen per sota del reglament en la prelatió del sistema de fonts. Ara bé, no és necessari

que existeixi prèviament un reglament per a dictar una ordre ministerial, ja que aquesta pot desplegar directament una norma amb rang de llei quan ho estableixi expressament la pròpia llei.

Exemple

El Ministeri d'Hisenda ha dictat una ordre per la qual s'aproven els models d'autoliquidació per al pagament de la taxa per la gestió administrativa del joc, sense que hi hagi un reglament previ de despelgament. És correcta l'actuació del Govern?

En matèria tributària són molt freqüents les ordres ministerials, sobretot per a l'aprovació de models de declaracions i autoliquidacions de tributs. L'Ordre EHA/3031/2011, de 8 de novembre, aprova les normes de gestió, autoliquidació i els models d'impresos per al pagament de la taxa per la gestió administrativa del joc. Aquesta norma desplega directament l'article 49 de la Llei 13/2011, de 27 de maig, en el qual es regula la taxa per a la gestió administrativa del joc. En aquest precepte s'estableix que la taxa es liquidarà pel procediment que s'aprovi en norma reglamentària dictada pel Ministeri d'Economia i Hisenda, la qual cosa ha donat lloc a l'ordre ministerial a la qual ens referim. Les ordres ministerials no necessiten, per tant, un reglament previ (reial decret), sinó que es poden dictar en el despelgament d'una llei.

7.3. Disposicions interpretatives o aclaridores

L'LGT també es refereix expressament a les **disposicions interpretatives o aclaridores** (article 12.3). Són disposicions que, com el seu nom indica, interpreten o aclareixen normes en matèria tributària, ja siguin lleis o un altre tipus de normes. Aquestes disposicions poden rebre una nomenclatura molt variada (*circulars, resolucions, instruccions*, etc.). En l'àmbit de les competències de l'Estat, la facultat per a dictar aquest tipus de disposicions correspon de manera exclusiva al ministre d'Hisenda. Les disposicions interpretatives o aclaridores són de compliment obligat per a tots els òrgans de l'Administració tributària i s'han de publicar en el butlletí oficial que correspongui.

Una disposició interpretativa o aclaridora és, per exemple, la Resolució 3/1999, de 23 de juliol, sobre l'aplicació del tipus impositiu de l'IVA a les operacions relatives als animals per al consum, per a l'engreix, per a la reproducció i altres usos diferents. En aquesta disposició s'interpreta l'article 91 de la Llei de l'IVA referent a aquestes qüestions.

L'opinió generalitzada entre la doctrina és que aquest tipus de disposicions no tenen un caràcter normatiu autèntic. No vinculen, per tant, els tribunals de justícia ni els contribuents, solament són vinculants per als òrgans administratius. La publicitat d'aquest tipus de disposicions contribueix a aconseguir més seguretat jurídica entre els administrats, ja que els contribuents poden conèixer així quin és el criteri administratiu aplicable i al·legar-ho en suport dels seus recursos en cas que els resulti favorable.

Lectura recomanada

F. García Berro (2010). "El papel de las disposiciones interpretativas del Ministro de Hacienda". *Tratado sobre la Ley General Tributaria* (tom 1). Cizur Menor: Aranzadi.

Exemple

La Sra. Fernández ha revisat la declaració de la renda que va presentar l'any passat i ha observat un càlcul incorrecte que comportaria una modificació de la quota tributària en dos euros més dels que en el seu moment va ingressar. Considereu que l'Administració tributària iniciarà un procediment per a la recaptació dels dos euros que hauria d'haver pagat la Sra. Fernández?

El criteri administratiu que aplicarà l'Administració en aquests casos el trobem en la Resolució de 28 de juliol de 2011, conjunta de la Intervenció General de l'Administració de l'Estat i de la Direcció General de l'Agència Estatal d'Administració Tributària, per la qual s'acorda l'anul·lació i la baixa en comptabilitat de totes les liquidacions corresponents a recursos de dret públic de la Hisenda pública estatal recaptats per l'Agència Estatal d'Administració Tributària de les quals resulti un deute pendent de recaptar per import inferior a tres euros. Mitjançant aquesta resolució, s'acorda l'anul·lació i es donen de baixa els deutes de quantia escassa respecte de les quals no es continuarà la gestió recaptatòria per motius estrictament econòmics, perquè resulten de quantia insuficient per a la cobertura del cost que en representa la recaptació. La base legal d'aquesta resolució es troba en la disposició addicional única de l'Ordre HAC/2816/2002, de 5 de novembre, per la qual es desplega l'article 41.3 del Text refós de la llei general pressupostària (actual article 16 de la Llei 47/2003, de 26 de novembre, general pressupostària).

7.4. Ordenances fiscals

En l'àmbit de les hisendes locals ens hem de referir a les ordenances fiscals, que s'esmenten expressament entre les fonts de l'ordenament tributari (article 7.1.e LGT).

L'aprovació de les ordenances fiscals ha de seguir el procediment establert en els articles 15 i següents de l'LHL:

- En primer lloc, s'adopten els acords provisionals que han d'estar exposats en el tauler d'anuncis de l'entitat durant un mínim de 30 dies. Dins d'aquest termini, els interessats poden examinar l'expedient i presentar les reclamacions que estimin oportunes. Les entitats locals han de publicar els anuncis d'exposició en els butlletins oficials i, a més, en alguns casos, en els diaris de més difusió.
- En segon lloc, finalitzat el període d'exposició pública, les entitats locals adoptaran els acords definitius que siguin procedents, resolent les reclamacions que s'hagin presentat i aprovant la redacció definitiva de l'ordenança.
- En tercer lloc, els acords definitius i el text íntegre de l'ordenança hauran de ser publicats en els butlletins oficials perquè puguin entrar en vigor.

Els vicis en el procediment d'aprovació de les ordenances fiscals poden comportar la nul·litat de ple dret de l'ordenança, encara que aquests vicis no hagin causat indefensió.

Entitats locals

Les entitats locals tenen potestat normativa perquè poden aprovar ordenances. No tenen potestat legislativa perquè no poden aprovar lleis.

Vegeu també

En el mòdul "Principis constitucionals" ja hem analitzat la relació que hi ha entre ordenances fiscals i l'LHL en el marc del principi de reserva de llei i amb relació a la potestat tributària de les entitats locals, per la qual cosa ens hi remetem per a l'estudi d'aquesta qüestió.

Lectura recomanada

J. Martín Fernández; J. Rodríguez Márquez (2009). *Manual de Derecho Financiero y Tributario Local*. Barcelona: Marcial Pons.

Així va succeir quan un ajuntament va resoldre les reclamacions plantejades contra l'acord provisional l'últim dia en què finalitzava el termini d'exposició pública, a fi de poder aprovar i publicar l'ordenança abans que acabés l'exercici. El TS va considerar que, encara que aquest vici del procediment no havia suposat indefensió en el cas plantejat, comprometia el tràmit d'audiència de l'article 105.a CE i produïa per tant la nul·litat de ple dret de l'ordenança (STS de 14 d'octubre de 2010).

Activitats

1. Assenyaleu les diferents classes de fonts normatives i la seva prelació.
2. Comenteu les característiques principals de les fonts internacionals i de la Unió Europea en l'àmbit tributari.
3. Definiu els límits constitucionals de la llei de pressupostos en matèria tributària.
4. Indiqueu quines matèries tributàries es poden regular mitjançant un decret llei.
5. Enumereu les diferents normes infralegals que incideixen en l'ordenament tributari.

Exercicis d'autoavaluació

De selecció

1. Els convenis internacionals per a eliminar la doble imposició...
 - a) estan prohibits per la nostra Constitució perquè afecten la potestat tributària de l'Estat.
 - b) prevalen sobre les normes internes.
 - c) creen nous tributs.
2. En la Unió Europea...
 - a) els impostos són iguals en tots els estats membres a causa del procés d'harmonització fiscal.
 - b) encara no s'ha iniciat el procés d'harmonització en matèria d'imposició indirecta.
 - c) poden existir impostos discriminatoris sempre que estiguin justificats i siguin proporcionals d'acord amb la jurisprudència del TJUE.
3. Les lleis de pressupostos...
 - a) poden crear tributs quan una llei tributària substantiva així ho prevegi.
 - b) poden fer meres adaptacions d'un tribut a la realitat sense necessitat de llei tributària substantiva.
 - c) no poden crear tributs ni fer modificacions tributàries.
4. Les lleis d'acompanyament...
 - a) són l'expressió d'una tècnica legislativa deficient però no per això són inconstitucionals.
 - b) estan prohibides expressament en la Constitució.
 - c) no poden crear tributs ni fer modificacions tributàries.
5. El decret llei...
 - a) no pot regular qüestions tributàries perquè el deure de contribuir es troba entre les matèries vedades de l'article 86 CE.
 - b) no pot crear prestacions patrimonials de caràcter públic perquè l'establiment d'aquestes està reservat a la llei d'acord amb l'article 31.3 CE.
 - c) es pot utilitzar en matèria tributària sempre que no alteri el règim general ni els elements essencials dels tributs que incideixen en la determinació de la càrrega tributària.
6. Els decrets legislatius...
 - a) els dicten les Corts Generals per delegació del Govern.
 - b) estan previstos per als casos en els quals concorre una necessitat extraordinària i urgent.
 - c) poden crear i regular tributs.
7. Les ordres ministerials...
 - a) poden desplegar directament una norma amb rang de llei quan així ho estableixi expressament la mateixa llei.
 - b) poden crear tributs sempre que les dicti el ministre d'Hisenda.
 - c) no estan permeses en matèria tributària.
8. Quina de les fonts normatives següents es podria utilitzar per a crear un tribut?

- a) Una llei d'acompanyament.
- b) Un decret llei.
- c) Ambdues.

9. Els ajuntaments regulen els tributs municipals en...

- a) decrets llei aprovats pel Ple de la corporació.
- b) ordenances fiscals.
- c) lleis ordinàries.

10. Assenyaleu la resposta correcta.

- a) Es requereix una llei orgànica per a regular aquells tributs que afectin sensiblement la capacitat econòmica del contribuent.
- b) Les comunitats autònomes no poden crear tributs mitjançant un decret llei.
- c) Les entitats locals tenen potestat normativa.

Casos pràctics

11. Un conveni de doble imposició (CDI) permet que els dividendes obtinguts al nostre país per empreses residents en l'altre Estat tributin a Espanya fins al límit del 15%. Suposem que l'IRNR grava aquests dividendes al tipus del 20%. El text del conveni estableix el següent: "Els dividendes es poden sotmetre també a imposició a l'estat contractant en el qual resideixi la societat que paga els dividendes i segons la legislació d'aquest estat, però l'impost així exigit no pot excedir del 15%".

Quin percentatge s'hauria de retenir al nostre país? I si l'IRNR establís un tipus de gravamen del 10% o deixés exempts aquests dividendes?

12. La situació de crisi econòmica ha obligat el Govern a dictar un decret llei de mesures fiscals per a la reducció del dèficit públic i la sostenibilitat. Entre les matèries que regula aquesta norma es troben les següents:

- a) augment de la tarifa de l'IRPF;
- b) augment dels tipus de gravamen dels impostos especials;
- c) creació d'un nou impost extrafiscal per a la protecció del medi ambient.

Comenteu breument l'adequació d'aquestes mesures a l'ordre constitucional d'acord amb la jurisprudència analitzada.

13. Es podrien regular les matèries del cas anterior en una llei de pressupostos? I en una llei d'acompanyament?

Solucionari

Exercicis d'autoavaluació

- 1.
- 2.
- 3.
- 4.
- 5.
- 6.
- 7.
- 8.
- 9.
- 10.

11. Els CDI són tractats internacionals generalment de caràcter bilateral. La finalitat és eliminar la doble imposició i prevenir el frau i l'evasió fiscal en el context de les rendes transfrontereres. Els tractats internacionals vàlidament subscrits, una vegada publicats en el butlletí oficial, formen part de l'ordenament intern (article 96 CE). El cas que es planteja exigeix, per tant, analitzar la relació entre els tractats internacionals i la resta de l'ordenament intern en l'àmbit tributari. Per a això cal tenir clara quina és la finalitat dels CDI i com es projecten sobre els sistemes de tributs nacionals.

Els CDI estableixen diferents categories de rendes i determinen per a cadascuna la distribució de la potestat tributària entre els estats part del conveni, per la qual cosa resulta fonamental qualificar les rendes d'acord amb les categories previstes en el tractat. D'aquesta manera, el CDI determina el dret dels estats per gravar la renda en qüestió. Els CDI no creen tributs ni estableixen els seus elements essencials (tipus de gravamen, bases, quotes, etc.). Aquestes són qüestions que corresponen al dret intern dels estats membres. Els CDI estableixen quin estat està facultat (i en quina mesura) per a gravar una determinada renda o patrimoni. Però una vegada que s'hagi reconegut el dret d'un estat a gravar aquesta renda, aquesta es gravarà conforme a la legislació fiscal interna de l'Estat competent.

En el cas que es planteja, el CDI confereix a Espanya un dret de gravamen sobre els dividendes de fins a un 15%. Aquest percentatge no és un tipus de gravamen, sinó un límit o sostre fins al qual l'estat està facultat per gravar aquestes rendes. Per tant, per a determinar el gravamen dels dividendes s'ha d'aplicar la llei interna (IRNR) però amb les limitacions derivades del CDI. Si la llei interna estableix un tipus de gravamen del 20%, Espanya solament pot gravar els dividendes controvertits al tipus del 15%. No obstant això, si la llei interna estableix un tipus del 10%, Espanya ha d'aplicar aquest tipus de gravamen ja que es troba dins del límit permès pel CDI. El mateix succeiria si hi hagués una exempció en la llei interna; en aquest cas, els dividendes estarien exempts. No oblidem que el 15% del CDI no és un tipus de gravamen, sinó un límit que s'ha d'aplicar sempre d'acord amb la legislació interna de l'estat de la font.

12. En cas d'una necessitat extraordinària i urgent, el decret llei es pot utilitzar en matèria tributària sempre que no alteri el règim general ni els elements essencials dels tributs que incideixin en la determinació de la càrrega tributària. Això significa que no pot afectar sensiblement la posició de l'obligat a contribuir segons la seva capacitat econòmica en el conjunt del sistema tributari. Per a això, s'ha d'analitzar el tribut concret i els elements essencials sobre els quals incideix el decret llei.

D'acord amb aquesta doctrina del Tribunal Constitucional (entre d'altres, STC 245/2004, de 16 de desembre), s'han d'analitzar les mesures aprovades pel Govern. En l'anàlisi d'aquestes mesures s'han de valorar dues qüestions: a quin tribut concret afecta el decret llei i quins elements en resulten afectats. Pel que fa a la primera, les mesures adoptades pel Govern afecten l'IRPE, els IE i un impost de nova creació amb finalitats extrafiscales. Quant a la segona qüestió, les mesures afecten elements essencials dels impostos esmentats, com el tipus de gravamen de l'IRPE i dels IE o el fet imposable pel que fa al nou impost.

El Tribunal Constitucional ha assenyalat que aquestes qüestions s'han d'analitzar tenint en compte la naturalesa, l'estructura i la funció que compleixen els tributs dins del conjunt del sistema tributari, i també el grau o mesura en què intervé el principi de capacitat econòmica. Així, el Tribunal ha declarat en nombroses ocasions que l'IRPE, pel caràcter general i personal

que té, i figura central de la imposició directa, constitueix una de les peces bàsiques del nostre sistema tributari. L'IRPF és el tribut en el qual el principi de capacitat econòmica troba una projecció més gran, però afecta sensiblement el deure de contribuir. Això no succeeix, tanmateix, amb relació als IE.

Amb fonament en aquests plantejaments, podem concloure que no seria admissible la utilització d'un decret llei per a augmentar la tarifa de l'IRPF (STC 182/1997, de 28 d'octubre i 189/2005, de 7 de juliol). No obstant això, en la pràctica s'ha utilitzat el decret llei per a augmentar la tarifa de l'IRPF amb caràcter temporal per als exercicis 2012 i 2013 amb l'objectiu de reduir el dèficit públic (disposició final segona Reial decret llei 20/2011, de 30 de desembre). D'altra banda, el Tribunal Constitucional sí que ha admès la intervenció d'un decret llei per a pujar els tipus de gravamen dels IE (STC 137/2003, de 3 de juliol i 108/2004, de 30 de juny). Pel que fa a l'impost de nova creació, podríem aplicar també aquesta doctrina. Si l'impost té una finalitat extrafiscal, és possible considerar que no afecta sensiblement el deure contribuir i que, per tant, la seva creació per decret llei no planteja problemes de constitucionalitat. Les comunitats autònomes han utilitzat el decret llei per a crear impostos d'aquesta naturalesa. Per exemple, a Andalusia s'ha utilitzat el decret llei per a crear l'impost sobre les bosses de plàstic i l'impost sobre dipòsits en entitats de crèdit (Decret llei 4/2010, de 6 de juliol)

13. Els límits de la llei de pressupostos en matèria tributària han estat configurats d'acord amb una jurisprudència constitucional abundant (STC 27/1981, 126/1987, 116/1994, 174/1998, 130/1999 o 136/2011). Segons l'article 134.7 de la CE, la llei de pressupostos no pot crear tributs, solament els podrà modificar quan ho prevegi una llei tributària substantiva.

Les lleis de pressupostos poden, per tant, fer modificacions tributàries, fins i tot substancials i profundes, sempre que hi hagi una llei habilitant que ho prevegi. En canvi, poden fer meres adaptacions del tribut a la realitat sense necessitat de llei habilitant. El problema que es plantejaria en aquest cas (augment dels tipus de gravamen de l'IRPF i dels IE) seria determinar si estem davant modificacions per les quals es requereix una llei habilitant o meres adaptacions per les quals no seria necessària aquesta llei habilitant. Aquesta doctrina del Tribunal Constitucional genera una gran inseguretats jurídica i no sembla que tingui un suport constitucional clar. No ofereix dubtes la creació d'un impost, ja que es prohibeix expressament la creació de tributs mitjançant llei de pressupostos (article 134.7 de la CE)

Quant a la llei d'acompanyament, malgrat totes les crítiques que plantegen aquest tipus de normes, el Tribunal Constitucional ha reconegut la seva conformitat amb l'ordre constitucional (STC 136/2011, de 13 de setembre). A més, els límits que s'apliquen a la llei de pressupostos (article 134.7 CE) no són traslladables a les lleis d'acompanyament. Per això, podem concloure que la regulació de les mesures controvertides mitjançant una llei d'acompanyament no plantejaria problemes de constitucionalitat d'acord amb la jurisprudència actual del Tribunal Constitucional. En efecte, mitjançant lleis d'acompanyament es poden crear tributs i modificar-los sense necessitat de llei tributària substantiva habilitant.