

# Principis constitucionals i normes tributàries

Alejandro García Heredia

PID\_00189585

Material docent de la UOC



**Alejandro García Heredia**

Doctor en Dret. Professor titular de Dret financer i tributari de la Universitat de Cadis.

L'encàrrec i la creació d'aquest material docent han estat coordinats per la professora: Ana María Delgado (2012)

Primera edició: octubre 2012  
© Alejandro García Heredia  
Tots els drets reservats  
© d'aquesta edició, FUOC, 2012  
Av. Tibidabo, 39-43, 08035 Barcelona  
Disseny: Manel Andreu  
Realització editorial: Eureka Media, SL  
Dipòsit legal: B-20.283-2012



*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>*

## Introducció

L'assignatura *Principis constitucionals i normes tributàries* pretén oferir una visió general de les qüestions principals que afecten la creació, la interpretació i l'aplicació de les normes tributàries. L'estudi d'aquestes qüestions es fa sobre la base dels principis i les normes de la Constitució i de la Llei general tributària, i també dels pronunciaments administratius i judicials més rellevants, especialment els del Tribunal Constitucional. Així, els materials docents es divideixen en quatre mòduls en els quals s'analitzen els principis constitucionals, el sistema de fonts i l'aplicació i la interpretació de les normes tributàries.

En el mòdul “Principis constitucionals”, s'analitzen els **principis constitucionals** de les normes tributàries continguts en l'article 31 CE. D'una banda, els principis materials del sistema tributari: generalitat, capacitat econòmica, justícia, igualtat, progressivitat i no-confiscatorietat (article 31.1 CE). De l'altra, el principi formal de reserva de llei en matèria de prestacions patrimonials de caràcter públic (article 31.3 CE). També s'analitzen breument els principis constitucionals relatius a l'ordenació material de la despesa pública: assignació equitativa i economia en la programació i l'execució de la despesa (article 31.2 CE). Per a l'estudi dels principis constitucionals resulta crucial la interpretació que deriva dels pronunciaments del Tribunal Constitucional, ja que mitjançant aquests pronunciaments s'han anat configurant el contingut i els límits de cadascun d'aquests principis.

En el mòdul “Fonts de l'ordenament tributari”, s'aborda el **sistema de fonts** amb la finalitat d'estudiar les especialitats que es plantegen en l'ordenament tributari. No es tracta de fer un estudi general del sistema de fonts del dret, sinó d'analitzar les fonts més rellevants en matèria tributària i els problemes sobre la utilització de determinats tipus de normes per a regular qüestions tributàries. En aquesta línia, s'analitzen principalment fonts internacionals (convenis de doble imposició), de la UE (dret originari i derivat) i internes (lleis de pressupostos, lleis d'acompanyament, decret llei, decret legislatiu i disposicions administratives).

En el mòdul “Aplicació de les normes tributàries”, s'estudien els criteris previstos per a l'**aplicació de les normes tributàries** i es distingeix entre l'àmbit temporal i espacial (articles 10 i 11 LGT). Amb relació a l'àmbit temporal de les normes, s'analitzen qüestions com l'entrada en vigor, el període de vigència, el cessament de vigència o la retroactivitat. Un dels temes fonamentals en aquest àmbit és la retroactivitat de les normes tributàries, per la qual cosa es dedica un apartat específic a aquesta qüestió per a analitzar-ne el règim legal i constitucional. Quant a l'àmbit espacial, resulta essencial

conèixer els criteris de subjecció de les normes tributàries que delimiten els supòsits de residència i territorialitat. S'hi analitzen amb detall aquests criteris i també es fa alguna referència al criteri de la nacionalitat.

En el mòdul “Interpretació de les normes tributàries”, s'exposen diverses qüestions relatives a la **interpretació de les normes tributàries**. Aquestes qüestions es poden dividir en dos temes: d'una banda, els criteris que regeixen la interpretació de les normes tributàries (articles 12-16 LGT) i, d'una altra, els mecanismes d'informació i assistència als obligats tributaris sobre la interpretació d'aquestes normes (articles 85-91 LGT). Pel que fa al primer tema, s'analitzen els criteris generals d'interpretació (article 12), la qualificació (article 13), l'analogia (article 14), el conflicte en l'aplicació de la norma (article 15) i la simulació (article 16). Quant als mecanismes d'informació i assistència, s'estudien, fonamentalment, les consultes tributàries (articles 88 i 89 LGT), i també diverses actuacions de difusió (articles 86 i 87 LGT) i valoració (articles 90 i 91 LGT).

En aquesta introducció també s'han de destacar dos plantejaments generals que cal tenir presents en l'estudi de la matèria: d'una banda, la configuració constitucional de les normes tributàries i, d'una altra, la seva naturalesa jurídica.

La **configuració constitucional** de les normes tributàries s'analitza fonamentalment en els mòduls sobre principis constitucionals i sistema de fonts. Per a l'estudi d'aquestes qüestions, resulta fonamental estudiar la jurisprudència constitucional, ja que a través d'aquesta s'ha anat dotant de contingut cadascun dels principis i les normes que s'analitzen en aquests mòduls. S'ha de tenir en compte que la interpretació que fa el TC dels principis constitucionals en matèria tributària és general i abstracta, la qual cosa a vegades dificulta la concreció d'aquests principis. Un exemple clar es troba en la interpretació que duu a terme el TC sobre l'aplicació dels principis de capacitat econòmica i reserva de llei a les diferents figures tributàries o sobre els supòsits en els quals és possible utilitzar el decret llei en matèria tributària. Es tracta, en definitiva, d'una matèria l'estudi de la qual no està tancat en absolut, sinó que es troba en evolució contínua, per la qual cosa cal seguir molt de prop l'evolució constant de la jurisprudència constitucional.

D'altra banda, amb relació a la interpretació i l'aplicació, cal tenir en compte que la **naturalesa de les normes tributàries** no és diferent de la de la resta de les normes jurídiques. En efecte, les normes tributàries no tenen una naturalesa especial ni diferent de la resta de les normes, no són normes excepcionals. Tampoc són normes sancionadores o restrictives de drets individuals, excepte aquelles, lògicament, que regulin el règim d'infraccions i sancions tributàries. Avui dia ja està superada la polèmica de les normes tributàries com a normes odioses (encara que ningú pagui tributs per devoció sinó per obligació). Les normes tributàries són, abans que res, normes jurídiques l'especialitat de les quals deriva solament del contingut.

La consideració de les normes tributàries com a normes jurídiques, sense que sigui possible adscriure-les a una espècie normativa singular, comporta que s'hagin d'interpretar i aplicar conforme als principis i les normes generals del nostre ordenament.

El fet que l'LGT contingui disposicions destinades a regular la interpretació i l'aplicació de les normes tributàries no significa que la seva regulació sigui diferent de la prevista amb caràcter general per a la resta de les normes jurídiques. Al contrari, a vegades aquests preceptes es dediquen a reiterar els criteris que ja són establerts amb caràcter general en el Codi civil. Així succeeix, per exemple, amb les normes de l'LGT que regulen l'entrada en vigor, la retroactivitat o els criteris d'interpretació. La raó no és una altra que reafirmar la naturalesa jurídica de les normes tributàries i negar el caràcter excepcional que s'hi va pretendre atribuir en èpoques passades. No obstant això, atès que aquesta polèmica ja està superada, les normes de l'LGT poden resultar en aquest punt repetitives o redundants de les previsions generals del Codi civil. En alguns casos s'ha justificat aquesta tècnica legislativa en una pretesa finalitat didàctica o expositiva, encara que aquesta finalitat resulta discutible en la mesura en què les normes no s'han de dictar per a ensenyar sinó per a regular una matèria determinada.

## Objectius

Aquesta matèria pretén oferir a l'estudiant una visió general dels principis constitucionals i de la interpretació i l'aplicació de les normes tributàries. En particular, els objectius que es pretenen assolir són els següents:

- 1.** Delimitar els principis constitucionals de justícia tributària: generalitat, capacitat econòmica, igualtat, progressivitat i no-confiscatorietat.
- 2.** Reconèixer l'àmbit d'aplicació i els problemes que planteja el principi de reserva de llei en matèria tributària.
- 3.** Identificar les fonts internacionals i de la Unió Europea que afecten la configuració de l'ordenament tributari.
- 4.** Delimitar l'àmbit d'aplicació de la Llei de pressupostos i de les lleis d'acompanyament per a regular qüestions tributàries.
- 5.** Diferenciar les normes emanades del Govern, tant amb rang de llei com reglamentàries, i la seva repercussió en matèria tributària.
- 6.** Entendre l'àmbit temporal d'aplicació de les normes tributàries, amb una atenció especial al tema de la retroactivitat.
- 7.** Reconèixer l'àmbit d'aplicació espacial de les normes tributàries.
- 8.** Diferenciar el conflicte en l'aplicació de la norma de la simulació.
- 9.** Comprendre l'aplicació de l'analogia a les normes tributàries.
- 10.** Identificar els mecanismes d'informació i assistència als obligats tributaris, amb una referència especial a les consultes tributàries.

## Continguts

### Mòdul didàctic 1

#### **Principis constitucionals**

Alejandro García Heredia

1. La constitucionalització dels principis i el seu valor normatiu
2. Principi de generalitat
3. Principi de capacitat econòmica
4. Principi d'igualtat
5. Principis de progressivitat i no-confiscatorietat
6. Justícia tributària
7. Principi de reserva de llei
8. Principis d'ordenació de la despesa pública

### Mòdul didàctic 2

#### **Fonts de l'ordenament tributari**

Alejandro García Heredia

1. Sistema de fonts
2. Tractats internacionals
3. Normes de la Unió Europea
4. Llei de pressupostos
5. Decret llei
6. Decret legislatiu
7. Disposicions administratives

### Mòdul didàctic 3

#### **Aplicació de les normes tributàries**

Alejandro García Heredia

1. Àmbit temporal d'aplicació de les normes tributàries
2. Retroactivitat de les normes tributàries
3. Àmbit espacial d'aplicació de les normes tributàries

### Mòdul didàctic 4

#### **Interpretació de les normes tributàries**

Alejandro García Heredia

1. Criteris d'interpretació i qualificació de les normes tributàries
2. L'analogia en les normes tributàries
3. Conflicte en l'aplicació de la norma tributària
4. Simulació
5. La consulta tributària
6. Informació i assistència als obligats tributaris

## Glossari

**AEAT** sigla Agència Estatal d'Administració Tributària.

**art.** sigla Article.

**CE** sigla Constitució espanyola.

**CC** *sigla* Codi civil.

**CDI** *sigla* Conveni de doble imposició: tractat internacional de caràcter bilateral que se signa amb la finalitat d'evitar la doble imposició i prevenir l'evasió i el frau fiscal internacionals.

**decret legislatiu** Norma amb rang de llei que dicta el Govern per delegació de la potestat legislativa de les Corts Generals.

**decret llei** Norma provisional amb força de llei que dicta el Govern en casos d'extraordinària i urgent necessitat i que no pot afectar determinades matèries.

**DGT** sigla Direcció General de Tributs.

**directiva de la UE** Norma que obliga els estats membres destinataris quant al resultat que s'ha d'aconseguir i deixa a les autoritats nacionals l'elecció de la forma i dels mitjans.

**IAE** sigla Impost sobre activitats econòmiques.

**IBI** sigla Impost sobre béns immobles.

**ICIO** sigla Impost sobre construccions, instal·lacions i obres.

**IGS** sigla Impost sobre despeses sumptuàries.

**IE** sigla Impuestos especiales.

**IIVTNU** sigla Impost sobre l'increment de valor dels terrenys de naturalesa urbana.

**impost** Tribut exigít sense contraprestació el fet imposable del qual està constituït per negocis, actes o fets que posen de manifest la capacitat econòmica del contribuent.

**IP** sigla Impost sobre el patrimoni.

**IPA** sigla Impost sobre les primes d'assegurances.

**IRNR** sigla Impost sobre la renda de no residents.

**IRPF** sigla Impost sobre la renda de les persones físiques.

**IS** sigla Impost de societats.

**ISD** sigla Impost sobre successions i donacions.



**ITPAJD** sigla Impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats.

**IVA** sigla Impost sobre el valor afegit.

**IVMDH** sigla Impost sobre les vendes minoristes de determinats hidrocarburs.

**IVTM** sigla Impost sobre vehicles de tracció mecànica.

**LBRL** sigla Llei 7/1985, de 2 d'abril, reguladora de les bases del règim local.

**LCSP** sigla Llei 30/2007, de 30 d'octubre, de contractes del sector públic.

**LGT** sigla Llei 58/2003, de 17 de desembre, general tributària.

**LHL** sigla Reial decret legislatiu 2/2004, de 5 de març, pel qual s'aprova el Text refós de la llei reguladora de les hisendes locals.

**LGP** sigla Llei 47/2003, de 26 de novembre, general pressupostària.

**LMTPP** sigla Llei 25/1998, de 13 de juliol, de modificació del règim legal de les taxes estatals i locals i de reordenació de les prestacions patrimonials de caràcter públic.

**LOFCA** sigla Llei orgànica 8/1980, de 22 de setembre, de finançament de les comunitats autònomes.

**LPAP** sigla Llei 33/2003, de 3 de novembre, del patrimoni de les administracions públiques.

**LPGE** sigla Llei de pressupostos generals de l'Estat.

**LTPP** sigla Llei 8/1989, de 13 d'abril, de taxes i preus públics.

**reglament de la UE** Norma d'abast general, obligatòria en tots els seus elements i directament aplicable a cada Estat membre.

**STC** sigla Sentència del Tribunal Constitucional.

**STS** sigla Sentència del Tribunal Suprem.

## Bibliografia

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

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

**Albiñana García-Quintana, C.** (2005). "L'analogia en l'ordenament tributari espanyol". *La analogía en el ordenamiento tributario español*(núm. 16).

**Blasco Delgado, C.; Mata Sierra, T.** (2010). "Análisis de los nuevos mecanismos de financiación del servicio público estatal de televisión: de su compatibilidad con el derecho de la competencia a su difícil encaje en el derecho tributario vigente". *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*(núm. 148).

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

**Calvo Vérguez, J.** (2011). "La simulación en el derecho tributario: análisis de la reciente doctrina del Tribunal Supremo". *Quincena Fiscal*(núm. 14).

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

**Cayón Galiardo, A.** (1991). "El recurso permanente de las Cámaras de Comercio". *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*(núm. 70).

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

**Escribano López, F.** (2009). "La prohibición de alcance confiscatorio del sistema tributario en la Constitución española". *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*(núm. 142).

**Falcón y Tella, R.** (2011). "de opción, fraude de ley y simulación". *Actualidad Jurídica Aranzadi*(núm. 833).

**Fernández Junquera, M.** (1996). "Preus Precios públicos y reserva de ley. Comentario a la Sentencia 185/1995 de Tribunal Constitucional". *Actualidad Jurídica Aranzadi*(núm. 243).

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

**García Fredes, A.** (2010). “La retroactividad de la Ley Tributaria y sus límites constitucionales” *Tratado sobre la Ley General Tributaria* (tom 1). Cizur Menor: Aranzadi.

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

**García Heredia, A.** (2007). “The Bermuda Triangle Approach”: The Spanish Reaction to Uncooperative and Low-Tax Countries”. *European Taxation* (núm. 11).

**García Heredia, A.** (2009). “La inversión española en la Unión Europea: Transparencia fiscal internacional” *Internacionalización de las inversiones*. Barcelona: Bosch.

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

**González García, I.** (1997). *La interpretación de las normas tributarias*. Aranzadi: Pamplona.

**Herrera Molina, P. M.** (2007). “STC 10/2005 de 20 de enero: La exención transitoria de las cajas de ahorro en el IAE era contraria a los principios de igualdad y capacidad económica”. *Crónica Tributaria* (núm. 125).

**López Espadafor, C. M.** (2005). “El concepto de territorialidad desde la perspectiva de la Ley General Tributaria”. *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en Homenaje al Profesor Calvo Ortega* (tom 1). Valladolid: Lex Nova.

**López Espadafor, C. M.** (2009). “El valor racionalidad en la cuantía máxima del tributo” *Civitas Revista Española de Derecho Financiero* (núm. 141).

**Lozano Serrano, C.** (1998). “Las prestaciones patrimoniales públicas en la financiación del gasto público”. *Civitas Revista Española de Derecho Financiero* (núm. 97).

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

**Martínez Giner, L. A.** (2004). “Las consultas vinculantes en el marco de una inspección tributaria: una propuesta sobre la base de la solución del derecho alemán”. *Revista de Información Fiscal* (núm. 61).

**Martín Jiménez, A. J.** (2000). “Notas sobre el concepto constitucional de tributo en la jurisprudencia reciente del TC”. *Civitas Revista Española de Derecho Financiero* (núm. 106).

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

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

**Palao Taboada, C.** (2001). "Precios públicos: Una nueva figura de ingresos públicos en el de Derecho Tributario español". *Civitas Revista Española de Derecho Financiero* (núm. 111).

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

**Sesma Sánchez, B.** (2005). "Sobre la constitucionalidad de la creación de tributos en Leyes de acompañamiento" *de Derecho Financiero y Tributario en Homenaje al Profesor Calvo Ortega* (vol. 1). Valladolid: Lex Nova.

**Siota Álvarez, M.** (2008). "¿Cabe aplicar la analogía para equiparar las uniones de hecho a los matrimonios?" *Quincena Fiscal* (núm. 14).

**Vanistendael, F.**(ed.) (2006). *European Union Freedoms and Taxation*. Amsterdam: IBFD.