

Principios constitucionales y normas tributarias

Alejandro García Heredia

PID_00189600

Material docente de la UOC



Alejandro García Heredia

Doctor en Derecho. Profesor titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Cádiz.

El encargo y la creación de este material docente han sido coordinados por la profesora: Ana María Delgado (2012)

Primera edición: octubre 2012
© Alejandro García Heredia
Todos los derechos reservados
© de esta edición, FUOC, 2012
Av. Tibidabo, 39-43, 08035 Barcelona
Diseño: Manel Andreu
Realización editorial: Eureka Media, SL
Depósito legal: B-20.282-2012



Los textos e imágenes publicados en esta obra están sujetos –excepto que se indique lo contrario– a una licencia de Reconocimiento-NoComercial-SinObraDerivada (BY-NC-ND) v.3.0 España de Creative Commons. Podéis copiarlos, distribuirlos y transmitirlos públicamente siempre que citéis el autor y la fuente (FUOC. Fundació para la Universitat Oberta de Catalunya), no hagáis de ellos un uso comercial y ni obra derivada. La licencia completa se puede consultar en <http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/3.0/es/legalcode.es>

Introducción

La asignatura *Principios constitucionales y normas tributarias* pretende ofrecer una visión general de las principales cuestiones que afectan a la creación, interpretación y aplicación de las normas tributarias. El estudio de estas cuestiones se realiza con base en los principios y normas de la Constitución y de la Ley General Tributaria, así como en los pronunciamientos administrativos y judiciales más relevantes, especialmente los del Tribunal Constitucional. Así, los materiales docentes se dividen en cuatro módulos en los que se analizan los principios constitucionales, el sistema de fuentes y la aplicación e interpretación de las normas tributarias.

En el módulo “Principios constitucionales”, se analizan los **principios constitucionales** de las normas tributarias que se contienen en el artículo 31 CE. Por un lado, los principios materiales del sistema tributario: generalidad, capacidad económica, justicia, igualdad, progresividad y no confiscatoriedad (artículo 31.1 CE). Por otro, el principio formal de reserva de ley en materia de prestaciones patrimoniales de carácter público (artículo 31.3 CE). También se analizan brevemente los principios constitucionales relativos a la ordenación material del gasto público: asignación equitativa y economía en la programación y ejecución del gasto (artículo 31.2 CE). Para el estudio de los principios constitucionales resulta crucial la interpretación que deriva de los pronunciamientos del Tribunal Constitucional, pues a través de ellos se ha ido configurando el contenido y límites de cada uno de estos principios.

En el módulo “Fuentes del ordenamiento tributario”, se aborda el **sistema de fuentes** con la finalidad de estudiar las especialidades que se plantean en el ordenamiento tributario. No se trata de realizar un estudio general del sistema de fuentes del derecho, sino de analizar las fuentes más relevantes en materia tributaria y los problemas sobre la utilización de determinados tipos de normas para regular cuestiones tributarias. En esta línea, se analizan principalmente fuentes internacionales (convenios de doble imposición), de la UE (derecho originario y derivado) e internas (leyes de presupuestos, leyes de acompañamiento, decreto-ley, decreto-legislativo y disposiciones administrativas).

En el módulo “Aplicación de las normas tributarias”, se estudian los criterios previstos para la **aplicación de las normas tributarias**, distinguiendo entre el ámbito temporal y espacial (artículos 10 y 11 LGT). En relación con el ámbito temporal de las normas, se analizan cuestiones como la entrada en vigor, el periodo de vigencia, el cese de vigencia o la retroactividad. Uno de los temas fundamentales en este ámbito es la retroactividad de las normas tributarias, por lo que se dedica un apartado específico a esta cuestión para analizar su régimen legal y constitucional. En cuanto al ámbito espacial, resulta esencial

conocer los criterios de sujeción de las normas tributarias delimitando los supuestos de residencia y territorialidad. Se analizan con detalle estos criterios y también se efectúa alguna referencia al criterio de la nacionalidad.

En el módulo “Interpretación de las normas tributarias”, se exponen varias cuestiones relativas a la **interpretación de las normas tributarias**. Estas cuestiones se pueden dividir en dos temas, por un lado, los criterios que rigen la interpretación de las normas tributarias (artículos 12-16 LGT) y, por otro, los mecanismos de información y asistencia a los obligados tributarios sobre la interpretación de dichas normas (artículos 85-91 LGT). Con respecto al primer tema, se analizan los criterios generales de interpretación (artículo 12), la calificación (artículo 13), la analogía (artículo 14), el conflicto en la aplicación de la norma (artículo 15) y la simulación (artículo 16). En cuanto a los mecanismos de información y asistencia, se estudian, fundamentalmente, las consultas tributarias (artículos 88 y 89 LGT), así como diversas actuaciones de difusión (artículos 86 y 87 LGT) y valoración (artículos 90 y 91 LGT).

En esta introducción se deben también destacar dos planteamientos generales que es necesario tener presentes en el estudio de la materia, por un lado, la configuración constitucional de las normas tributarias y, por otro, su naturaleza jurídica.

La **configuración constitucional** de las normas tributarias se analiza fundamentalmente en los módulos sobre principios constitucionales y sistema de fuentes. Para el estudio de estas cuestiones, resulta fundamental estudiar la jurisprudencia constitucional, pues a través de la misma se ha ido dotando de contenido a cada uno de los principios y normas que se analizan en estos módulos. Se debe tener en cuenta que la interpretación que realiza el TC de los principios constitucionales en materia tributaria es general y abstracta, lo que dificulta en ocasiones la concreción de tales principios. Un ejemplo claro se encuentra en la interpretación que realiza el TC sobre la aplicación de los principios de capacidad económica y reserva de ley a las distintas figuras tributarias o sobre los supuestos en los que es posible utilizar el Decreto-Ley en materia tributaria. Se trata, en definitiva, de una materia cuyo estudio no está en absoluto cerrado sino que se encuentra en continua evolución, por lo que es necesario seguir muy de cerca la constante evolución de la jurisprudencia constitucional.

Por otro lado, en relación con la interpretación y aplicación, es necesario tener en cuenta que la **naturaleza de las normas tributarias** no es diferente de la del resto de las normas jurídicas. En efecto, las normas tributarias no tienen una naturaleza especial ni diferente del resto de las normas, no son normas excepcionales. Tampoco son normas sancionadoras o restrictivas de derechos individuales, salvo aquellas, lógicamente, que regulen el régimen de infracciones y sanciones tributarias. Hoy en día ya está superada la polémica de las normas tributarias como normas odiosas (aunque nadie pague tributos por devoción sino por obligación). Las normas tributarias son, ante todo, normas jurídicas

cuya especialidad deriva solamente de su contenido. La consideración de las normas tributarias como normas jurídicas, sin que sea posible adscribirlas a una especie normativa singular, conlleva que las mismas deban interpretarse y aplicarse conforme a los principios y normas generales de nuestro ordenamiento.

El hecho de que la LGT contenga disposiciones destinadas a regular la interpretación y aplicación de las normas tributarias no significa que su regulación sea distinta de la prevista con carácter general para el resto de las normas jurídicas. Al contrario, tales preceptos se dedican en ocasiones a reiterar los criterios que ya vienen establecidos con carácter general en el Código civil. Así sucede, por ejemplo, con las normas de la LGT que regulan la entrada en vigor, la retroactividad o los criterios de interpretación. La razón no es otra que reafirmar la naturaleza jurídica de las normas tributarias y negar el carácter excepcional que se pretendió atribuir en épocas pasadas. Sin embargo, dado que esta polémica ya está superada, las normas de la LGT pueden resultar en este punto repetitivas o redundantes de las previsiones generales del Código Civil. En algunos casos se ha justificado esta técnica legislativa en una pretendida finalidad didáctica o expositiva, aunque esta finalidad resulta discutible en la medida en que las normas no deben dictarse para enseñar sino para regular una determinada materia.

Objetivos

Esta materia pretende ofrecer al estudiante una visión general de los principios constitucionales y de la interpretación y aplicación de las normas tributarias. En particular, los objetivos que se pretenden alcanzar son los siguientes:

1. Delimitar los principios constitucionales de justicia tributaria: generalidad, capacidad económica, igualdad, progresividad y no confiscatoriedad.
2. Reconocer el ámbito de aplicación y los problemas que plantea el principio de reserva de ley en materia tributaria.
3. Identificar las fuentes internacionales y de la Unión Europea que afectan a la configuración del ordenamiento tributario.
4. Delimitar el ámbito de aplicación de la Ley de Presupuestos y de las leyes de acompañamiento para regular cuestiones tributarias.
5. Diferenciar las normas emanadas del Gobierno, tanto con rango de ley como reglamentarias, y su repercusión en materia tributaria.
6. Entender el ámbito temporal de aplicación de las normas tributarias, con especial atención al tema de la retroactividad.
7. Reconocer el ámbito de aplicación espacial de las normas tributarias.
8. Diferenciar el conflicto en la aplicación de la norma de la simulación.
9. Comprender la aplicación de la analogía a las normas tributarias.
10. Identificar los mecanismos de información y asistencia a los obligados tributarios, con especial referencia a las consultas tributarias.

Contenidos

Módulo didáctico 1

Principios constitucionales

Alejandro García Heredia

1. La constitucionalización de los principios y su valor normativo
2. Principio de generalidad
3. Principio de capacidad económica
4. Principio de igualdad
5. Principios de progresividad y no confiscatoriedad
6. Justicia tributaria
7. Principio de reserva de ley
8. Principios de ordenación del gasto público

Módulo didáctico 2

Fuentes del ordenamiento tributario

Alejandro García Heredia

1. Sistema de fuentes
2. Tratados internacionales
3. Normas de la Unión Europea
4. Ley de presupuestos
5. Decreto-ley
6. Decreto legislativo
7. Disposiciones administrativas

Módulo didáctico 3

Aplicación de las normas tributarias

Alejandro García Heredia

1. Ámbito temporal de aplicación de las normas tributarias
2. Retroactividad de las normas tributarias
3. Ámbito espacial de aplicación de las normas tributarias

Módulo didáctico 4

Interpretación de las normas tributarias

Alejandro García Heredia

1. Criterios de interpretación y calificación de las normas tributarias
2. La analogía en las normas tributarias
3. Conflicto en la aplicación de la norma tributaria
4. Simulación
5. La consulta tributaria
6. Información y asistencia a los obligados tributarios

Glosario

AEAT sigla Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Art. sigla Artículo.

CE sigla Constitución española.

CC *sigla* Código civil.

CDI *sigla* Convenios de doble imposición: son tratados internacionales de carácter bilateral que se firman con la finalidad de evitar la doble imposición y prevenir la evasión y el fraude fiscal internacionales.

Decreto Legislativo es una norma con rango de ley que dicta el Gobierno por delegación de la potestad legislativa de las Cortes Generales.

Decreto-Ley es una norma provisional con fuerza de ley que dicta el Gobierno en casos de extraordinaria y urgente necesidad y que no puede afectar a determinadas materias.

DGT sigla Dirección General de Tributos.

Directivas de la UE son normas que obligan a los Estados miembros destinatarios en cuanto al resultado que debe conseguirse, dejando a las autoridades nacionales la elección de la forma y de los medios.

IAE sigla Impuesto sobre actividades económicas.

IBI sigla Impuesto sobre bienes inmuebles.

ICIO sigla Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras

IGS sigla Impuesto sobre gastos suntuarios.

IIEE sigla Impuestos especiales.

IIVTNU sigla Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.

Impuestos son los tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente.

IP sigla Impuesto sobre el patrimonio.

IPS sigla Impuesto sobre las primas de seguros.

IRNR sigla Impuesto sobre la renta de no residentes.

IRPF sigla Impuesto sobre la renta de las personas físicas.

IS sigla Impuesto sobre sociedades.

ISD sigla Impuesto sobre sucesiones y donaciones.

ITPAJD sigla Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados.

IVA sigla Impuesto sobre el valor añadido.

IVMDH sigla Impuesto sobre las ventas minoristas de determinados hidrocarburos.

IVTM sigla Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica.

LBRL *sigla* Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las bases del régimen local.

LCSP sigla Ley 30/2007, de 30 de octubre, de Contratos del Sector Público.

LGT sigla Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

LHL sigla Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

LGP sigla Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria.

LMTPP sigla Ley 25/1998, de 13 de julio, de Modificación del Régimen Legal de las Tasas Estatales y Locales y de Reordenación de las Prestaciones Patrimoniales de Carácter Público.

LOFCA sigla Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas.

LPAP *sigla* Ley 33/2003, de 3 de noviembre, del Patrimonio de las Administraciones Públicas.

LPGE sigla Ley de Presupuestos Generales del Estado.

LTPP sigla Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos.

Reglamentos de la UE son normas de alcance general, obligatorias en todos sus elementos y directamente aplicables en cada Estado miembro.

STC sigla Sentencia del Tribunal Constitucional.

STS sigla Sentencias del Tribunal Supremo.

Bibliografía

Autores varios (coord. Carmona Fernández, N.) (2011). *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*. Valencia: Ciss.

Autores varios (coord. Ruiz García J. R. y 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). “La analogía en el ordenamiento tributario español”. *Jurisprudencia Tributaria* (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* (5.ª 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” en *Tratado sobre la Ley General Tributaria* (tomo 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). “Economía de opción, fraude de ley y simulación”. *Actualidad Jurídica Aranzadi* (núm. 833).

Fernández Junquera, M. (1996). “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” en *Tratado sobre la Ley General Tributaria* (tomo 1). Cizur Menor: Aranzadi.

García Frías, A. (2010). “La retroactividad de la Ley Tributaria y sus límites constitucionales” en *Tratado sobre la Ley General Tributaria* (tomo 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” en *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” en *El Impacto del Derecho de la UE en el Poder Tributario de las CC. AA.* Aranzadi: Cizur Menor.

González García, E. (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* (tomo 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, E. (1979). “El control parlamentario de la legislación delegada en materia tributaria” en *Estudios de Derecho Tributario* (vol. 1). Madrid: IEF.

Sesma Sánchez, B. (2005). “Sobre la constitucionalidad de la creación de tributos en Leyes de acompañamiento” en *Estudios 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.