

Principis i normes tributàries

Ana María Delgado García

PID_00195492



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. Principis constitucionals	7
1.1. El dret financer i l'activitat financera	7
1.2. La constitucionalització dels principis del dret financer	8
1.3. Principi de legalitat	10
1.4. Principi de generalitat	13
1.5. Principi d'igualtat	15
1.6. Principi de capacitat econòmica	16
1.7. Principi de progressivitat	17
1.8. Principi de no-confiscatorietat	18
2. Fonts normatives en l'àmbit tributari	19
2.1. L'esquema de les fonts normatives	19
2.2. La Constitució	20
2.3. Els tractats internacionals	21
2.4. El dret de la Unió Europea	22
2.5. La llei	25
2.6. Les disposicions de l'executiu amb força de llei: el decret llei i la legislació delegada	26
2.7. El reglament	30
2.8. Altres disposicions	32
3. Poder financer	35
3.1. Concepte de poder financer	35
3.2. Plans de l'exercici del poder financer	35
3.3. Estructura i límits del poder financer	37
3.4. L'Administració tributària	43
4. Aplicació i interpretació de les normes tributàries	45
4.1. Eficàcia de les normes en el temps	45
4.2. Aplicació de les normes en l'espai	50
4.3. Interpretació de les normes tributàries	52
4.4. L'analogia	54
4.5. Qualificació	56
4.6. conflicte en l'aplicació de la norma tributària	57
4.7. Simulació	60
Exercicis d'autoavaluació	63

Solucionari.....	65
-------------------------	-----------

Introducció

Després d'una definició del dret financer i de l'activitat financera, en aquest mòdul s'estudien qüestions relatives a la creació, la interpretació i l'aplicació de les normes tributàries a partir de la normativa aplicable i dels principals pronunciaments jurisprudencials (especialment, del TC) i administratius recaiguts sobre aquesta matèria. A més, s'hi aborda el tema del poder financer de les diferents hisendes territorials.

Els **principis de justícia material**, que la CE estableix en l'article 31.1 i que especifiquen l'àmbit i els límits del deure de contribuir són els principis d'**igualtat, generalitat, capacitat econòmica, progressivitat i no-confiscatorietat**. Tots seran objecte d'una anàlisi detallada en aquest mòdul.

Respecte als tipus de normes tributàries, hi destaquen les lleis (la majoria ordinàries en l'àmbit tributari), els actes normatius del Govern amb força de llei (el decret llei juntament amb els decrets legislatius) i les normes reglamentàries.

La potestat tributària de les CA està subjecta a determinats límits genèrics i específics, entre els quals destaca la prohibició de doble imposició, relacionada amb el principi de preferència de la Hisenda estatal per a definir fets imposables (art. 6.2 LOFCA). Pel que fa a les CA de règim comú, coexisteixen tributs propis autonòmics i tributs cedits per l'Estat totalment o parcialment a les CA (art. 157 CE). Així mateix, el poder tributari dels ens locals ha de respectar certs límits genèrics i específics.

Finalment, s'aborden els criteris previstos per a la determinació de la norma aplicable o l'eficàcia de les normes tributàries, tant des d'un punt de vista temporal com espacial (art. 10 i 11 LGT). Així, s'examinen qüestions com l'entrada en vigor de les normes, el cessament de vigència, la retroactivitat i els criteris de subjecció de les normes tributàries (residència i territorialitat). Igualment, s'aborda el tema de la **interpretació i aplicació de les normes tributàries** (art. 12-16 LGT): els criteris generals que regeixen la interpretació de les normes tributàries, la qualificació, l'analogia, el conflicte en l'aplicació de la norma i la simulació.

Objectius

Els principals objectius que s'han d'assolir mitjançant l'estudi d'aquesta matèria són els següents:

- 1.** Entendre el concepte de dret financer i tributari.
- 2.** Comprendre l'abast dels principis constitucionals de justícia tributària.
- 3.** Dominar les repercussions del principi de legalitat en l'àmbit tributari.
- 4.** Distingir totes les fonts normatives tributàries.
- 5.** Assimilar l'estructura, els plans i els límits del poder financer de tots els nivells d'Hisenda territorial.
- 6.** Entendre l'eficàcia de les normes tributàries en l'espai i en el temps.
- 7.** Identificar els criteris d'interpretació i aplicació de les normes tributàries.
- 8.** Diferenciar les figures de la simulació i el conflicte en l'aplicació de les normes tributàries.

1. Principis constitucionals

1.1. El dret financer i l'activitat financera

El **dret financer** és l'ordenament jurídic (normes i principis) de la Hisenda pública i regula l'activitat financera, és a dir, els ingressos i les despeses públics. Aquesta activitat es justifica per la inevitable necessitat que tenen els ens públics de poder disposar de recursos econòmics per a complir les seves finalitats.

Per **activitat financera** cal entendre l'activitat referent als ingressos i a les despeses públics dels ens públics territorials i institucionals. És a dir, es tracta de l'activitat que duen a terme els ens públics per a la realització de dues finalitats:

- Les despeses necessàries per a complir les funcions que tenen encomanades (donar satisfacció a necessitats col·lectives).
- L'obtenció dels ingressos necessaris per a cobrir aquestes despeses.

En conseqüència, l'activitat financera es pot caracteritzar de la manera següent:

a) En primer lloc, es tracta d'una activitat pública, tant pel subjecte com per l'objecte. Pel subjecte, perquè es tracta de l'Estat o de qualsevol altre ens públic territorial (CA o ens locals) o institucional, i per l'objecte, perquè està relacionada amb la satisfacció de necessitats públiques col·lectives o interessos generals.

b) La segona de les notes consisteix en el fet que es tracta d'una activitat instrumental en segon grau, a diferència d'altres funcions públiques.

Activitats públiques finals i instrumentals

Les activitats públiques es poden dividir en finals o substantives i en instrumentals, en funció que satisfacin o no de manera immediata una necessitat pública col·lectiva. Així, els serveis públics tenen caràcter final, com l'ensenyament, la sanitat... En canvi, les activitats instrumentals es dediquen als mitjans necessaris per a dur a terme les activitats finals (per exemple, la regulació del règim dels funcionaris públics).

A més, l'activitat financera és una activitat instrumental de segon grau, perquè té per objecte els mitjans financers per a exercir la resta de funcions públiques, tant finals com instrumentals.

Autonomia del dret financer

El dret financer és una branca autònoma del dret, és a dir, té entitat pròpia, està regida per principis propis. No obstant això, és una branca relacionada directament amb altres disciplines jurídiques.

c) En tercer lloc, és una activitat jurídica, cosa significa que és una activitat sotmesa a normes i principis jurídics. Precisament, l'anàlisi d'aquestes normes i principis jurídics constitueix l'objecte d'aquesta assignatura, el dret financer.

d) En quart lloc, cal assenyalar que, malgrat que és una activitat jurídica, també és política, tant per la naturalesa de les finalitats que es tracten de satisfer com pel caràcter dels ens que tenen constitucionalment encomanada aquesta comesa. En aquest sentit, és política la decisió d'apujar o d'abaixar un impost directe o un d'indirecte, o les retencions, etc.

e) En cinquè lloc, l'activitat financera depèn directament de les finalitats que una entitat pública pretengui aconseguir, des de dues perspectives. Des del punt de vista quantitatiu: perquè, a mesura que s'incrementa el nombre d'objectius que s'han de satisfer, s'hauran d'incrementar els ingressos que els cobreixin. I des del punt de vista qualitatiu: perquè, segons com siguin aquests objectius, s'haurà de triar una font d'obtenció d'ingressos (deute públic, tributs...) o una altra.

Dins del dret financer, podem distingir dues **branques**: el dret tributari i el dret pressupostari, que seran objecte d'estudi en aquesta assignatura.

El **dret tributari** s'ocupa dels ingressos tributaris, que són els més importants dins de l'activitat financera. Encara que, en una accepció més àmplia, es podria entendre per dret tributari el dret dels ingressos públics. Per tant, el dret tributari s'ocupa del règim jurídic dels ingressos tributaris, tant en els aspectes substantius com procedimentals.

El **dret pressupostari** és el que comprèn els principis i les normes que regeixen el pressupost al llarg del cicle d'assignació, execució i control de la despesa pública.

1.2. La constitucionalització dels principis del dret financer

La CE de 1978 conté els principis fonamentals que regeixen el dret financer i, en concret, la institució del tribut i de la despesa pública.

La **Constitució** és la **norma suprema** del nostre **ordenament jurídic**. En conseqüència, els principis que figuren en el text constitucional tenen el més alt valor normatiu i vinculen tots els ciutadans i poders públics¹.

Ara bé, convé destacar que el legislador disposa d'un elevat marge de llibertat per a configurar el sistema tributari i aconseguir les finalitats que la Constitució li imposa².

Evolució de l'activitat financera

Històricament, l'activitat financera no ha tingut sempre els caràcters que té actualment, ni ha tingut la mateixa importància. El paper de l'activitat financera ha augmentat a mesura que l'Estat ha anat assumint cada vegada més objectius en els diferents àmbits de la realitat social.

⁽¹⁾Art. 9.1 CE

⁽²⁾STC 19/2012, de 15 de febrer, i 20/2012, de 16 de febrer

Els principis constitucionals financers són normes de l'ordenament jurídic que conté la Constitució, que indiquen quins són els criteris financers sobre els ingressos i les despeses públics, i quina és la forma de repartiment del poder financer.

Classificació dels principis constitucionals

Es poden classificar aquests principis de la manera següent: principis de caràcter material (principis de justícia material i altres principis), de caràcter formal (principi de legalitat), normes sobre la distribució territorial del poder tributari i normes sobre el pressupost i el seu control.

Aquests principis estan recollits bàsicament en l'article 31 CE, situat en el capítol II del títol I CE, relatiu als "Drets i llibertats dels espanyols". Per tant, no és un dret fonamental.³

⁽³⁾Art. 31 CE

Article 31 CE

"1) Tothom ha de contribuir al sosteniment de les despeses públiques d'acord amb la seva capacitat econòmica mitjançant un sistema tributari just inspirat en els principis d'igualtat i progressivitat que, en cap cas, no té abast confiscatori.

2) La despesa pública ha de fer una assignació equitativa dels recursos públics i la seva programació i execució han de respondre als criteris d'eficiència i economia.

3) Només es poden establir prestacions personals o patrimonials de caràcter públic d'acord amb la llei."

Drets fonamentals i matèria tributària

No obstant això, hi ha altres drets fonamentals que poden afectar la matèria tributària: el dret a la intimitat que ha de protegir l'Administració en el tractament automatitzat de dades o l'entrada al domicili per part de la Inspecció, o la presumpció d'innocència en el procediment sancionador...

Per tant, aquest precepte, en els tres apartats, conté els principis següents:

1) En primer lloc, els principis o criteris materials que presideixen el repartiment de la càrrega tributària. També es coneixen com a principis de justícia tributària (principis de capacitat econòmica, de generalitat, d'igualtat, de progressivitat i de no-confiscatorietat). Aquests principis especifiquen l'àmbit i els límits del deure de contribuir. Un sistema tributari just és el que respecti aquests principis.

2) En segon lloc, els principis d'ordenació material de la despesa pública: l'equitat en l'assignació dels recursos públics i l'eficiència i economia en la seva programació i execució. El primer es refereix al fet que els recursos públics han d'estar assignats de manera equitativa a les finalitats que han de satisfer. I els dos últims són de caràcter tècnic i es refereixen a la necessitat d'aplicar procediments eficaços en la gestió de la despesa per tal d'aconseguir una assignació òptima d'aquests recursos.

3) Finalment, el principi de legalitat tributària, que és el principi bàsic sobre la producció normativa en matèria tributària.

En conseqüència, dins d'aquest precepte és possible diferenciar entre els principis aplicables als tributs i els relatius a l'ordenació de la despesa pública. Tots dos principis estan relacionats, atesa la connexió que hi ha entre ingressos i despeses. En aquest sentit, la justícia financera és la conseqüència de la realització d'aquests principis.

La protecció dels principis

De conformitat amb el que disposa la mateixa CE, qualsevol violació d'aquests principis pot motivar la imposició d'un recurs o qüestió d'inconstitucionalitat⁴. Ara bé, aquests principis considerats aïlladament no gaudeixen de tutela jurisdiccional mitjançant el recurs d'empara (atès que només es preveu per a la tutela dels drets que recullen els articles 14 a 29 i 30.2 CE).

⁽⁴⁾Art. 53 CE

La LGT també es refereix als principis esmentats de manera reiterativa al que ja disposa la CE⁵. Per això, aquesta referència és innecessària i no té cap conseqüència jurídica rellevant.

⁽⁵⁾Art. 3 LGT

Principis generals del dret

Així mateix, també s'han de tenir en compte els principis generals del dret que es recullen en la Constitució: jerarquia normativa, publicitat de les normes, irretroactivitat de les disposicions sancionadores no favorables o restrictives de drets individuals, seguretat jurídica, responsabilitat i interdicció de l'arbitrarietat dels poders públics⁶.

⁽⁶⁾Art. 9.3 de la CE

Finalment, convé destacar que, com que es tracta de principis constitucionals, s'ha de tenir present la interpretació que en fa el Tribunal Constitucional, delimitant-ne el contingut i l'abast, que vincula tots els ciutadans i poders públics.

1.3. Principi de legalitat

El principi de legalitat o de reserva de llei és una regla formal per a l'establiment dels tributs i constitueix un dels pilars del sistema de fonts de naturalesa tributària. És el principi bàsic en la producció normativa en matèria tributària, com acabem d'assenyalar.

És l'article 31.3 CE el que consagra aquest principi, en establir que les prestacions personals (per exemple, el servei militar quan era obligatori) o patrimonials públiques (tributs) siguin establertes d'acord amb la llei, i és reafirmat per l'article 133.1 CE, segons el qual, el poder tributari de l'Estat s'ha d'exercir mitjançant una llei. En principi, es pot afirmar que sobre la base d'aquest principi cal una llei formal per a establir tributs (encara que hi ha normes amb força de llei que s'admeten com a font del dret en matèria tributària⁷).

⁽⁷⁾Art. 31.3 i 133.1 de la CE

Paper del principi de legalitat

Es tracta d'una norma el naixement de la qual va lligat al del règim constitucional i que és bàsic en l'esquema constitucional de divisió de poders: legislatiu, executiu i judicial.

Dos són els aspectes que interessin per a comprendre l'eficàcia i el grau d'operativitat d'aquest principi: el seu àmbit material i el seu abast. O el que és el mateix: sobre què s'aplica i com.

1) Àmbit material

Respecte de l'àmbit material, és a dir, les prestacions patrimonials cobertes pel principi de legalitat, cal assenyalar que la CE, en comptes d'utilitzar el terme *tribut*, empra el de *prestació patrimonial de caràcter públic*. Aquest concepte té un contingut més ampli i obert que el que resulta atribuïble al concepte de *tribut* i englobaria, per exemple, també les cotitzacions a la Seguretat Social.

Caràcters de les prestacions patrimonials de caràcter públic

Aquests caràcters han estat establerts per la doctrina del TC, si bé no resulta pacífica la delimitació del contingut d'aquesta categoria ni entre la doctrina ni entre la jurisprudència⁸.

En primer lloc, la reserva de llei actua en totes les prestacions no assumides voluntàriament pel subjecte obligat o imposades unilateralment per l'Administració; en altres paraules, la coactivitat es configura com la nota distintiva de les prestacions patrimonials de caràcter públic.

En segon lloc, no solament són prestacions coactives aquelles en què així es deriva del seu règim jurídic (com ara els tributs i les cotitzacions a la Seguretat Social), sinó també aquelles en què, encara que el deure de pagar neix de la decisió lliure del subjecte, aquesta llibertat és formal, com passa en els serveis públics essencials. En aquest cas, la llibertat de sol·licitar el servei i pagar la contraprestació és teòrica.

I, finalment, els serveis els presten els ens públics en règim de monopoli de fet o de dret.

Ara bé, el principi de legalitat no significa que tota la matèria tributària hagi de quedar coberta per aquest principi. Per aquest motiu cal concretar els elements de les prestacions que queden emparats per la reserva de llei.

El principi de reserva de llei no solament es refereix a la creació o a l'establiment de la prestació patrimonial de caràcter coactiu, sinó també a la seva supressió. Així mateix, s'estén a la determinació dels elements essencials del tribut; per contra, la reserva de llei no queda satisfeta quan el legislador no defineix els elements essencials del tribut⁹.

De conformitat amb el que estableix la LGT, els elements essencials dels tributs, coberts per aquest principi, són els elements que es refereixen a la identificació del tribut (fet imposable i subjecte passiu) i a l'entitat del tribut, és a dir, a la intensitat o quantificació de la prestació (base imposable, tipus de gravamen, quota i el deute). A més, també tenen aquesta consideració els terminis de prescripció i de caducitat, per les importants repercussions que tenen i els aspectes que especialment limiten els drets dels obligats tributaris. I, finalment, les exempcions o bonificacions (el seu establiment, modificació, pròrroga i supressió¹⁰).

Lectura recomanada

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

⁽⁸⁾STC 185/1995, de 14 de desembre, i 182/1997, de 28 d'octubre

Els preus públics

Els preus públics no estan coberts pel principi de legalitat, a diferència de les taxes, en tant que ingressos tributaris.

⁽⁹⁾STC 37/1981, de 16 de novembre

⁽¹⁰⁾Art. 8 de la LGT

L'article 8 LGT

L'article 8 LGT determina que, en tot cas, s'han de regular mitjançant una llei les matèries següents:

- a) La delimitació del fet imposable, de la meritació, de la base imposable i liquidable, la fixació del tipus de gravamen i dels altres elements directament determinants de la quantia del deute tributari, i l'establiment de presumpcions que no admetin prova en contra.
- b) Els supòsits que donen lloc al naixement de les obligacions tributàries de fer pagaments a compte i el seu import màxim.
- c) La determinació dels obligats tributaris que preveu l'apartat 2 de l'article 35 d'aquesta llei i dels responsables.
- d) L'establiment, la modificació, la supressió i la pròrroga de les exempcions, reduccions, bonificacions, deduccions i altres beneficis o incentius fiscals.
- e) L'establiment i la modificació dels recàrrecs i de l'obligació d'abonar interessos de demora.
- f) L'establiment i la modificació dels terminis de prescripció i caducitat, i de les causes d'interrupció del còmput dels terminis de prescripció.
- g) L'establiment i la modificació de les infraccions i sancions tributàries.
- h) L'obligació de presentar declaracions i autoliquidacions referides al compliment de l'obligació tributària principal i la de pagaments a compte.
- i) Les conseqüències de l'incompliment de les obligacions tributàries respecte de l'eficàcia dels actes o negocis jurídics.
- j) Les obligacions entre particulars resultants dels tributs.
- k) La condonació de deutes i sancions tributàries i la concessió de moratòries i quitacions.
- l) La determinació dels actes susceptibles de reclamació en via economicoadministrativa.
- m) Els supòsits en què sigui procedent l'establiment de les intervencions tributàries de caràcter permanent.

La reserva de llei i les exempcions i bonificacions tributàries

La CE disposa que "tot benefici fiscal que afecti els tributs de l'Estat s'haurà d'establir en virtut de llei¹¹". I, encara que només es refereixi de manera expressa a les exempcions en cas de tributs estatals, cal predicar el mateix respecte als autonòmics o locals.

No obstant això, el TC ha assenyalat que només queda afectat pel principi de legalitat "l'establiment o l'ampliació d'exempcions i bonificacions tributàries, però no qualsevol altra regulació d'aquestes, ni la supressió de les exempcions o la seva reducció o la de les bonificacions, perquè això últim no constitueix una alteració dels elements essencials del tribut (STC 6/1983, de 4 de febrer). No obstant això, l'article 8.d) LGT inclou dins de la reserva de llei no solament l'establiment, modificació o pròrroga d'aquests beneficis fiscals, sinó també la supressió.

En canvi, no quedarien coberts per la reserva de llei els aspectes procedimentals o formals que normalment despleguen els reglaments (ordres del Ministeri d'Economia d'Hisenda) dictats en execució de la llei: terminis, mitjans i lloc de pagament...

2) Abast

Interpretació de l'article 8 LGT

L'article 8 LGT no s'ha d'interpretar en el sentit que comprèn totes les matèries tributàries reservades a la llei.

⁽¹¹⁾Art. 133.3 CE

Reserva de llei tributària i en matèria de sancions

L'àmbit d'aplicació del principi de reserva de llei tributària no és el mateix que el del principi de reserva de llei en matèria sancionadora (art. 25 CE), que és més estricte (entre d'altres, STC 132/2001, de 8 de juny, i 194/2000, de 19 de juliol).

Un cop determinat l'àmbit material del principi de legalitat tributària, és necessari referir-se a l'abast d'aquest principi, és a dir, concretar quina ha estat la voluntat de la CE en ordenar que les prestacions patrimonials de caràcter públic s'estableixin "d'acord amb la llei". Es tracta de saber com queden coberts aquests elements essencials dels tributs.

La doctrina distingeix en matèria de reserva de llei, tal com està regulada en la CE, dues classes: absoluta i relativa. En la primera, l'absoluta, la llei ha de regular de manera completa la matèria que li està reservada, sense que sigui possible la integració per part d'una altra font. No obstant això, en la segona, la **relativa**, la llei es pot limitar a fixar els principis dins dels quals la matèria reservada a la llei pot ser desplegada per una altra font secundària.

Davant aquests dos tipus de reserves, ens hem de preguntar si la reserva de llei de l'article 31.3 CE és absoluta o relativa. El principi de legalitat en matèria tributària, com ha tingut ocasió d'assenyalar el TC, està recollit en l'article 31.3 CE de manera relativa, a diferència del caràcter absolut d'aquest principi en altres àmbits jurídics com l'art. 25 CE¹²

Per tant, no tota la matèria tributària s'ha regular per llei. N'hi ha prou que la llei estableixi el tribut i els elements essencials del tribut, i el seu desplegament i execució són possibles mitjançant normes reglamentàries.

Justificació de la reserva de llei relativa en matèria tributària

En primer lloc, així es desprèn del tenor literal del mateix article 31.3 CE –és a dir, en una interpretació literal–, que no es refereix a l'establiment per llei, sinó d'acord amb la llei.

En segon lloc, les funcions del principi de legalitat se salvaguarden amb la reserva relativa.

I, per si no n'hi hagués prou, en els tributs locals la reserva relativa és l'única forma d'articulació del principi de legalitat amb el d'autonomia financera local, consagrat en l'article 142 CE. Els ens locals no poden legislar, només tenen potestat reglamentària, dicten ordenances. Per això, si la reserva de llei fos absoluta, tota la matèria tributària s'hauria de legislar en l'àmbit estatal, i quedaria en paper mullat el principi d'autonomia financera. En canvi, amb la relativa, el legislador estatal fixa els principis que reglamentàriament poden desplegar els ens locals.

1.4. Principi de generalitat

D'acord amb aquest principi, en connexió amb el d'igualtat, estan prohibides en el sistema tributari les discriminacions o els privilegis. Per tant, no hi ha privilegis en el repartiment de la càrrega tributària i totes les persones poden estar obligades a pagar els tributs.

En la redacció de l'article 31 CE, aquest principi no apareix nomenat de manera expressa, però s'identifica amb el terme *tothom* (terme que empra el constituent en altres preceptes).

⁽¹²⁾Entre d'altres, STC 37/1981, de 16 de novembre, i STC 19/1987, de 17 de febrer.

Prohibició d'habilitació en blanc

Quan la llei no reguli directament un tribut, i es remeti a una norma reglamentària per a la seva concreció, aquesta remissió ha de contenir de manera ben determinada els límits i criteris dins dels quals ha d'actuar el reglament, de manera que el tribut sigui regulat efectivament d'acord amb la llei. En tot cas, no escauen les habilitacions en blanc, com adverteix el TC (STC 37/1981, de 16 de novembre, entre d'altres).

Funció del principi

Aquest principi serveix per a diferenciar el dret modern (que neix amb el constitucionalisme) de l'antic règim, basat en el privilegi o en la diferent condició de les persones com a criteri per a pagar els impostos.

Característiques del principi de generalitat

Com ha assenyalat el TS, aquest principi es caracteritza per les notes següents: l'**abstracció** i la **impersonalitat**. El seu oposat són les mesures establertes *intuitu personae*, és a dir, en raó de la persona. Per això, la generalitat no significa que tots els tributs hagin d'afectar tots els ciutadans, i aquest principi és compatible amb la subjecció a un tribut d'un determinat sector o grup de persones¹³.

⁽¹³⁾STS de 2 de juny de 1986

Aquest terme, *tothom*, té quatre significats. En primer lloc, significa que el deure de contribuir no queda reduït als nacionals, i per tant també els no nacionals estan obligats a contribuir. Això és una conseqüència del principi de territorialitat en l'eficàcia de les normes tributàries. I no solament els no nacionals, sinó que també han de pagar tributs els no residents.

En segon lloc, es refereix tant a persones físiques com a persones jurídiques. I igualment poden estar obligats a contribuir els ens sense personalitat jurídica.

En tercer lloc, proclama que no hi ha privilegis a l'hora de contribuir. Per això, i en connexió amb el principi d'igualtat, el deure de contribuir afecta tots els subjectes que demostrin capacitat econòmica. Per tant, aquest principi ha d'informar, amb caràcter general, l'ordenament tributari i comporta un requeriment directe al legislador perquè tipifiqui com a fet imposable tot acte, fet o negoci jurídic que sigui indicatiu de capacitat econòmica.

No obstant això, no és contrària a aquest principi de generalitat l'existència d'exempcions o beneficis fiscals, ja que són tècniques que utilitzen les lleis reguladores dels impostos per a definir amb més precisió el deure de contribuir. Aquestes tècniques poden estar fonamentades en el principi de capacitat econòmica, o bé en altres raons dotades de cobertura constitucional, de manera que compleixen una funció extrafiscal (és a dir, s'empra el sistema tributari amb finalitats de política econòmica¹⁴).

⁽¹⁴⁾STC 37/1987, de 26 de març

Ara bé, el que sí que és contrari a aquest principi és l'establiment d'exempcions o bonificacions *intuitu personae* (en raó de la persona) o discriminatòries (això passa quan es tracten de manera diferent situacions que són idèntiques i quan aquesta desigualtat no troba una justificació raonable).

I, en quart lloc, com a conseqüència de l'estructura territorial plural encunyada en la nostra CE, és contrària al principi de generalitat i al de solidaritat qualsevol configuració normativa que arbitràriament dispensi un tractament de favor a qualsevol de les CA en què s'ha vertebrat l'Estat. La contribució a les càrregues públiques s'ha de fer amb criteris de generalitat, contraris a qualsevol singularitat no justificada tant individualment com territorialment¹⁵.

⁽¹⁵⁾Art. 138.2 i 139.1 CE

1.5. Principi d'igualtat

El principi d'igualtat és un principi, també vinculat al naixement del dret modern, no exclusiu del sistema tributari, sinó del conjunt de l'ordenament jurídic, tal com consagra l'article 1 CE, juntament amb altres valors superiors de l'ordenament constitucional: la llibertat, la justícia i el pluralisme polític. Així mateix, aquest principi és desplegat per la CE en altres preceptes, però amb un contingut i abast diferents: article 14, en relació amb la igualtat formal davant la llei, i article 9, relatiu a la igualtat substancial i al deure dels poders públics de promoure les condicions necessàries per a fer-la efectiva.

Aquest principi està relacionat de manera molt estreta amb el principi de capacitat econòmica i, en general, amb tots els principis sobre el repartiment de la càrrega tributària, tal com ha reconegut el TC¹⁶.

La igualtat, així entesa, exigeix que situacions econòmicament iguals es tractin de la mateixa manera, atenent el fet que la capacitat econòmica que es posa en relleu és la mateixa.

Així mateix, el principi d'igualtat també troba una manifestació evident en el principi de progressivitat, com assenyala el TC, de manera que més enllà de la igualtat formal s'ha d'atendre el seu contingut o l'exigència d'igualtat real, expressada en l'art. 9.2 CE¹⁷.

Per tant, la igualtat s'ha de promoure mitjançant mesures encaminades a corregir les desigualtats existents en la societat: s'hi emparen discriminacions efectuades per les normes tendents a corregir situacions de desigualtat real que no són justificables.

El principi d'igualtat no exhaureix el seu contingut en el de capacitat econòmica ni en el de progressivitat, com hem vist en relació amb el principi de generalitat, ja que no són arbitràries les discriminacions quan s'estableixen en funció d'un criteri emparat per l'ordenament constitucional, com la promoció de l'habitatge¹⁸.

Principi d'igualtat i despesa pública

S'ha de tenir en compte que el principi d'igualtat no solament es predica del sistema tributari, sinó també de les despeses públiques, tal com disposa l'article 31.2, segons el qual "la despesa pública ha de fer una assignació equitativa dels recursos públics". Com a conseqüència, cal procedir a una valoració conjunta del sistema d'ingressos i despeses per a valorar si la igualtat figura com a valor present en l'ordenament financer.

D'altra banda, com ha posat en relleu el TC, el dret a la igualtat inclou no solament la igualtat davant la llei, sinó també la igualtat en l'aplicació de la llei, que implica que un mateix òrgan no pot modificar arbitràriament el sentit de

Dret de la Unió Europea

Els últims anys el principi d'igualtat (no-discriminació) ha adquirit rellevància en l'àmbit del dret de la Unió Europea (en especial en relació amb les llibertats comunitàries), i ha donat lloc a nombroses sentències del Tribunal de Justícia de la Unió Europea sobre l'establiment de tractes fiscals diferenciats entre residents i no residents a la UE.

⁽¹⁶⁾STC 45/1989, de 20 de febrer

⁽¹⁷⁾STC 128/1987, de 16 de juliol

⁽¹⁸⁾STC 8/1986, de 14 de gener

⁽¹⁹⁾STC de 21 de maig de 1984

les seves decisions en casos substancialment iguals i que, quan consideri que s'ha d'apartar dels seus precedents, haurà d'oferir una fonamentació raonable per a això¹⁹.

1.6. Principi de capacitat econòmica

D'entre tots els principis de l'article 31.1, hi destaca el de capacitat econòmica, que constitueix la norma bàsica en el repartiment de la càrrega tributària. La importància d'aquest principi es desprèn de la mateixa redacció de l'article 31.1 CE, ja que situa com a objectiu la tributació d'acord amb la capacitat econòmica en un sistema tributari just, i col·loca la resta de principis de justícia del sistema tributari al servei d'aquest objectiu. És a dir, la resta de principis tenen un caràcter instrumental respecte del principi de contribució d'acord amb la capacitat econòmica, o dit d'una altra manera, són derivacions del principi fonamental de capacitat econòmica.

Contribuir al sosteniment de les despeses públiques d'acord amb la capacitat econòmica significa contribuir en funció de la riquesa que es tingui, o en paraules del TC, es tracta de buscar la riquesa on la riquesa hi és²⁰.

En aquest sentit, d'acord amb la **capacitat econòmica absoluta**, el legislador, a l'hora d'establir el fet imposable dels tributs, l'ha de tenir per mitjà d'**índexs indicatius** d'aquesta (directes, com la renda o el patrimoni, o bé indirectes, com el consum de béns o serveis). No és possible l'establiment de tributs que no responguin a aquest principi.

Ara bé, aquesta concepció s'ha de matisar, perquè s'ha de tenir en compte el principi de normalitat, d'acord amb el qual, quan el legislador configura una determinada situació com a fet imposable, atén un supòsit que normalment és indicatiu de capacitat econòmica; això no significa que en tots els casos aquest supòsit sigui realment indicatiu d'aquesta capacitat econòmica²¹. Per tant, la capacitat pot ser la manifestació d'una riquesa real o potencial. En canvi, no és possible gravar rendes o riqueses inexistents o aparents.

A més, la capacitat econòmica del tribut ha d'existir en el moment en què entra en vigor la norma que l'estableix. En paraules del TC, "la capacitat econòmica s'ha de referir no a l'actual del contribuent, sinó a la que és innata al pressupòsit del tribut i, si aquesta ha desaparegut o es troba disminuïda en el moment d'entrar en vigor la norma en qüestió, es trencaria la relació constitucionalment exigida entre imposició i capacitat contributiva²²".

Tributs amb finalitats extrafiscales

A més, convé posar en relleu que l'establiment de tributs no solament respon al principi de capacitat econòmica (finalitat contributiva), sinó que pot coexistir amb altres finali-

Relació amb altres principis

Bàsicament, està relacionat amb els principis de generalitat i de progressivitat.

⁽²⁰⁾STC 27/1981, de 20 de juliol

⁽²¹⁾Entre d'altres, STC 37/1987, de 26 de març, i 194/2000, de 19 de juliol

⁽²²⁾STC 126/1987, de 16 de juliol

Índexs directes

En els índexs directes es manifesta clarament la capacitat econòmica, ja que graven una manifestació directa de riquesa.

tats extrafisicals inspirades en criteris de política econòmica general i en altres principis i finalitats també continguts en la CE (STC 37/1987, de 26 de març).

Finalment, és important remarcar que l'exigència de capacitat econòmica es refereix a tot l'ordenament tributari. Tot l'ordenament, globalment considerat, haurà de ser indicatiu de capacitat econòmica. És predicable de tot el sistema tributari. En conseqüència, tots els tributs (impostos, taxes i contribucions especials) han de tenir present en la seva configuració el principi de capacitat econòmica, si bé es manifesta amb més intensitat en uns casos que en altres (com passa amb els impostos).

En la configuració de cadascuna de les singulars figures tributàries, la capacitat econòmica també hi serà present però de manera diferent: en uns casos de manera positiva, gravant directament manifestacions indicatives de capacitat econòmica (IS, IRPF); en altres casos de manera negativa, excloent la configuració com a fets imposables de certes manifestacions que són contràries al principi de capacitat econòmica, i, finalment, també de manera negativa, per mitjà de bonificacions o exempcions en els casos en què en la realitat un fet imposable no sigui indicatiu de capacitat econòmica.

Per tant, la capacitat econòmica s'ha d'entendre com a qualitat del subjecte tributari que s'ha de projectar en tota l'estructura jurídica del tribut, no solament en la selecció dels fets imposables, és a dir, en la determinació dels elements essencials del tribut per a la quantificació (capacitat econòmica relativa).

1.7. Principi de progressivitat

El principi de progressivitat, lligat als estats moderns i introduït en el nostre ordenament jurídic per la CE, significa que, a mesura que augmenta la riquesa de cada persona, augmenta la contribució a les càrregues públiques en proporció superior a l'increment de riquesa. En altres paraules, els que més tenen contribueixen en proporció superior als que tenen menys.

Bàsicament, s'aconsegueix que un tribut sigui progressiu mitjançant l'aplicació de tipus de gravamen progressius (alíquot progressives). D'altra banda, aquest principi fa difícil l'existència de tributs regressius (és a dir, que com més riquesa s'obtingui, menys es pagui).

La progressivitat no es refereix a cada figura tributària concreta, sinó que afecta el conjunt del sistema tributari. Aquesta progressivitat del sistema tributari és la que ha de permetre un repartiment desigual de la càrrega tributària. Per això, aquest principi no vulnera l'existència de tributs amb un tipus de gravamen proporcional.

Fonament de potestats administratives

El TC ha fonamentat en el principi de capacitat econòmica els deures de col·laboració dels obligats tributaris amb l'Administració i les potestats administratives de comprovació i investigació, ja que, si no existís "es produiria una distribució injusta de la càrrega fiscal, i el que uns no paguin, tot i haver de pagar, ho hauran de pagar uns altres amb més esperit cívic o amb menys possibilitats de defraudar" (STC 110/1984 i, en termes similars, la STC 76/1990).

Relació amb altres principis

Aquest principi està relacionat profundament amb el principi d'igualtat, com a criteri material, i que ha de ser promoguda pels poders públics (art. 9 CE); així ho ha destacat el TC (S 27/1981, de 20 de juliol, i 45/1989, de 20 de febrer). Així mateix, té relació amb el principi de capacitat econòmica entesa com a programa per al legislador i els poders públics.

Per a donar compliment a la progressivitat del sistema tributari, hi han de tenir un pes prou notable els impostos amb caràcter progressiu, com és el cas de l'IRPF. A més, la progressivitat dels tributs no s'ha de reduir a la lletra de la llei, sinó que ha de ser efectiva en la pràctica.

1.8. Principi de no-confiscatorietat

L'article 31.1 CE conté, finalment, després d'enumerar els principis de distribució de la càrrega material, la referència al fet que el sistema tributari en cap cas no pot tenir abast confiscatori. El principi de no-confiscatorietat, que no existeix en altres ordenaments jurídics, es va introduir en la CE per raons polítiques com a garantia davant possibles abusos en la progressivitat del sistema tributari.

En conseqüència, aquest principi es pot definir com un límit al principi de progressivitat del sistema tributari. El sentit d'aquest principi ha d'anar lligat a la no-excessivitat de la tributació, més que a la no-supressió de rendes o béns per la via fiscal.

El mateix TC ha assenyalat la dificultat de concretar el significat del principi i reconeix que és una "qüestió que és lluny de trobar-se doctrinalment explicada". Com a límit es pot entendre de la manera següent: "[...] una altra exigència lògica que obliga a no exhaurir la riquesa imposable –substrat, base o exigència de tota imposició– sota pretext del deure de contribuir²³".

⁽²³⁾STC 150/1990, de 4 d'octubre

Una qüestió important és saber si la no-confiscatorietat és **predicable de tot el sistema tributari o de cada figura tributària** en particular: per a alguns autors no s'aplica als impostos aïllats sinó al conjunt del sistema tributari; en canvi, per a la majoria d'autors, es pot predicar tant del sistema tributari com de cada figura en particular. No obstant això, és difícil que el sistema tributari sigui confiscatori, perquè no tots els impostos s'articulen tècnicament de manera progressiva; en canvi, sí que pot passar que una figura tributària concreta, articulada de manera absolutament progressiva, arribi a confiscar la riquesa que es pretén gravar.

En aquest punt, també és transcendental determinar **quan un tribut pot ser confiscatori**. Per al TC, en l'esmentada S 150/1990, seria confiscatori un sistema tributari que privés el subjecte passiu de les seves rendes i propietats (la qual cosa és molt genèrica), i un impost amb un tipus mitjà de gravamen del 100%. Seria el cas extrem d'un tipus de gravamen entre un 0 al 100%. No obstant això, el tribut, abans d'arribar al percentatge màxim (100%), ja podria ser confiscatori. En tot cas, la determinació del percentatge a partir de quan s'entén que un tribut és confiscatori es tracta d'un judici de valor. Per tant, dependrà de l'època, de la realitat social, del país, etc.

2. Fonts normatives en l'àmbit tributari

2.1. L'esquema de les fonts normatives

El sistema de fonts o sistema normatiu propi del dret financer és el conjunt dels actes per mitjà dels quals es manifesta la voluntat dels òrgans als quals l'ordenament jurídic atribueix la potestat de dictar regles jurídiques per a l'ordenació de l'activitat financera pública.

Les fonts formals del dret tributari, que són bàsicament fonts de dret escrit, per ordre de més a menys **rang de jerarquia**, són les següents: la Constitució i els tractats internacionals, el dret de la Unió Europea, la llei, actes amb força de llei (decrets legislatius, decrets llei) i els reglaments.

En aquest mateix sentit, la LGT indica que els tributs s'han de regir per la Constitució, els tractats internacionals, les normes de la Unió Europea, les lleis i les disposicions reglamentàries²⁴.

Així mateix, cal parlar de la normativa autonòmica i local (on no hi ha relació de jerarquia, sinó de distribució de competències en relació amb la normativa estatal), fonts no escrites i el dret supletori (tenen caràcter supletori les disposicions generals del dret administratiu i els preceptes del dret comú).

Encara que no tenen caràcter normatiu, convé esmentar, per la seva importància pràctica, les circulars i instruccions, i, finalment, ordres interpretatives i consultes tributàries. També convé remarcar el paper de la jurisprudència constitucional (font indirecta).

Finalment, en relació amb la **codificació** del dret tributari, s'ha d'esmentar la Llei 58/2003, de 17 de desembre, general tributària. Aquest text legal conté els principis generals sobre la disciplina dels tributs: formes de creació i aplicació de les normes tributàries, elements essencials del tribut (fet imposable, base imposable, subjectes passius, quantificació del deute...), infraccions i sancions i, finalment, els procediments per a l'aplicació dels tributs (gestió, liquidació, inspecció i recaptació) i els procediments de revisió.

Al seu torn, la LGT està desplegada per quatre reglaments generals: Reial decret 939/2005, de 29 de juliol, pel qual s'aprova el reglament general de recaptació; Reial decret 2063/2004, de 15 d'octubre, pel qual s'aprova el reglament general del règim sancionador tributari; Reial decret 520/2005, de 13 de maig, pel qual s'aprova el reglament general en matèria de revisió en via administrativa,

Observació

Ara bé, s'ha de tenir en compte que, en realitat, més que de fonts específiques, es tracta d'especialitats de les normes en l'àmbit del dret financer.

⁽²⁴⁾Art. 7 LGT

i Reial decret 1065/2007, de 27 de juliol, pel qual s'aprova el reglament general de les actuacions i els procediments de gestió i inspecció tributària i de desplegament de les normes comunes dels procediments d'aplicació dels tributs.

I, d'altra banda, cada impost està regulat per una llei pròpia, que està desplegada pel reglament corresponent.

Quant a això, la LGT preceptua 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. A més, també ordena que les lleis i els reglaments que modifiquin normes tributàries continguin una relació completa de les normes derogades i la nova redacció de les quals resultin modificades. No obstant això, aquestes previsions no sempre es compleixen en la pràctica²⁵.

(25) Art. 9 LGT

Finalment, convé referir-se al **dret supletori**. D'acord amb el que preveu la LGT, "tenen caràcter supletori les disposicions generals del dret administratiu i els preceptes del dret comú". És a dir, si manca una norma tributària explícita, s'hi han d'aplicar les normes administratives i, si no, les civils²⁶.

(26) Art. 7.2 LGT

2.2. La Constitució

La Constitució és la primera de les fonts de l'ordenament tributari, és a dir, és la font amb un **rang jeràrquic més alt**, i se li ha d'atorgar el valor de norma jurídica en sentit propi (directament aplicable). A més, com a norma suprema de l'ordenament jurídic, condiona les formes de creació de les restants. És la *lex superior* de tot l'ordenament jurídic²⁷.

(27) STC 20/1988, de 18 de febrer

No obstant això, tenint en compte l'estructura territorial d'Espanya, aquest **principi** de jerarquia s'ha de conjugar amb el de **competència**. En efecte, cadascun dels tres nivells d'Hisenda territorial existents té competència per a dictar certes normes o per a regular determinades matèries –a exclusió de la resta. Aquest principi de competència provoca una protecció de les normes dictades per cada nivell d'Hisenda enfront de les de la resta, d'igual o superior nivell, que no les poden modificar ni derogar.

Exemple

Una llei estatal no pot modificar ni derogar un reglament autonòmic dictat en l'àmbit de la competència de la comunitat autònoma.

Constitució financera

Dins del conjunt de disposicions que conformen la denominada Constitució econòmica, és possible distingir el bloc normatiu relatiu a la Constitució financera. Es tracta del conjunt de regles i principis constitucionals referents a l'activitat financera pública, és a dir, a les normes que estableixen l'estructura i el repartiment del poder financer entre els diferents nivells de govern, els principis formals que ordenen la producció de normes financeres, els principis materials i de justificació en el vessant dels ingressos i les despeses públiques, i les normes constitucionals reguladores de les institucions financeres concretes, com el pressupost i el Tribunal de Comptes.

A més, s'ha de fer referència al **bloc de constitucionalitat**, que serveix de mesura o paràmetre de la constitucionalitat de les lleis, en el qual s'integren els estatuts d'autonomia i altres normes com la Llei orgànica de finançament de les comunitats autònomes²⁸.

⁽²⁸⁾STC 66/1985, de 23 de maig, i 150/1990, de 4 d'octubre

Finalment, s'ha de destacar el **paper del TC** en la interpretació dels preceptes constitucionals (de fet, la jurisprudència constitueix també una font indirecta de l'ordenament jurídic).

2.3. Els tractats internacionals

En segon lloc, s'han d'esmentar els tractats internacionals. Segons el que disposa la CE, els tractats internacionals vàlidament subscrits, una vegada publicats oficialment a Espanya (en el BOE), passen a formar part **del nostre** ordenament intern²⁹.

⁽²⁹⁾Art. 96.1 CE i, en el mateix sentit, art. 1.5 del Codi civil

És a dir, per mitjà del precepte constitucional esmentat es consagra el **principi de recepció automàtica**. Per tant, no cal convalidar els tractats internacionals a les Corts Generals, com passava abans.

D'altra banda, el mateix precepte constitucional indica que les disposicions dels tractats internacionals "només es poden derogar, modificar o suspendre en la forma prevista en els mateixos tractats o d'acord amb les normes generals del dret internacional".

Relacions entre la Constitució i els tractats internacionals

Les relacions entre la Constitució i els tractats internacionals no estan clares, ja que per a uns autors la relació és de jerarquia, i la Constitució està per sobre d'ells. No obstant això, hi ha autors que entenen que la relació entre tractats i dret intern està basada no en termes de jerarquia sinó de distribució de matèries. Fins i tot s'ha discutit la seva integració en el bloc de constitucionalitat.

No obstant això, la incorporació automàtica a l'ordenament intern dels tractats internacionals se subordina al fet que se signin de manera vàlida, la qual cosa, de vegades, requereix una autorització prèvia per part del legislador. Així passa amb els tractats que atribueixen l'exercici de competències derivades de la Constitució a una organització o institució internacional, la signatura de la qual s'ha d'autoritzar mitjançant una llei orgànica³⁰.

⁽³⁰⁾Art. 93 CE

Tractat constitutiu de la Comunitat Europea

El Tractat constitutiu de la Comunitat Europea, modificat pel Tractat de la Unió, atribueix a la UE l'exercici de potestats financeres tant en el vessant de les despeses (control de dèficits excessius en el marc de la Unió econòmica i monetària) com dels ingressos públics. A més, recull figures tributàries objecte de regulació directa per part de la Unió Europea, com els drets de duanes.

Així mateix, es requereix l'autorització prèvia de les Corts Generals per a la prestació del consentiment de l'Estat en altres casos també previstos en la CE, per mitjà del procediment especial que preveu l'article 74 CE: entre els quals, els tractats o convenis que afecten els drets i deures fonamentals dels ciutadans i els que impliquen obligacions financeres per a la Hisenda pública³¹.

(31) Art. 94 CE

Convenis que impliquen obligacions financeres per a la Hisenda pública

Atès que és difícil que un conveni sobre una determinada matèria no afecti d'alguna manera les obligacions financeres per a la Hisenda pública, en la pràctica es constata que no s'aplica la previsió de l'article 94 CE, i les obligacions financeres derivades dels tractats que es pretenen signar es reconduïxen a crèdits ja consignats en els pressupostos generals de l'Estat, perquè els nous compromisos internacionals no generin noves obligacions per a la Hisenda pública.

Finalment, s'ha de destacar que la subscripció de tractats que continguin estipulacions contràries a la Constitució exigeix la reforma constitucional prèvia per a permetre la seva adequació a aquesta³².

(32) Art. 95 CE

D'entre els convenis que requereixen l'obligació d'autorització prèvia de l'article 94 CE, cal destacar els següents, per la seva rellevància en matèria tributària:

- Els **convenis per a evitar la doble imposició** (es tracta generalment de convenis bilaterals basats en models de conveni elaborats per diferents institucions com l'OCDE o l'ONU, per a prevenir o eliminar la doble imposició sobre la renda i el patrimoni).

Funció dels convenis per a evitar la doble imposició

Aquests convenis estableixen diferents categories de rendes i determinen per a cadascuna la distribució de la potestat tributària entre els estats signataris per a no eliminar o corregir la doble imposició. És a dir, determinen el dret dels estats per a gravar una determinada renda. Ara bé, després del reconeixement del dret d'un estat a gravar una certa renda, aquesta es grava d'acord amb la legislació fiscal interna de l'estat competent.

- L'Acord de l'Estat espanyol i la Santa Seu sobre afers econòmics, signat el 3 de gener de 1979.
- Els acords relatius a privilegis i immunitats dels funcionaris d'organitzacions internacionals en què hi ha algunes clàusules tributàries.

Xarxa de convenis

Espanya disposa d'una àmplia xarxa de convenis d'aquest tipus. No obstant això, s'ha de tenir en compte que no tots estan basats en la mateixa versió del model de conveni, ja que és objecte d'actualització.

2.4. El dret de la Unió Europea

A conseqüència de l'adhesió d'Espanya a la Unió Europea, que comporta la cessió de competències a l'entitat supranacional, les normes comunitàries han adquirit categoria de font del dret financer.

En aquesta matèria regeix el principi de **primacia de les normes comunitàries** sobre el dret intern (tal com ha reconegut la doctrina i la jurisprudència del Tribunal de Justícia), no tant per raons de jerarquia, sinó per la cessió de competències a una entitat supranacional d'acord amb el tractat d'adhesió. Així doncs, no solament són font els tractats que regulen la Unió Europea, el dret originari, sinó també les normes dictades amb base en aquests tractats o dret derivat.

En relació amb el **dret originari**, s'han de destacar els tractats fundacionals de la Unió Europea, en particular el Tractat de Roma de 25 de març de 1957, pel qual es constitueixen les comunitats europees. Aquests tractats han estat objecte de diverses modificacions, bàsicament per a adaptar l'estructura i els objectius de la UE a la seva ampliació per la incorporació de nous estats. En l'actualitat, els tractats sobre els quals es fonamenta la UE són el Tractat de funcionament de la UE i el Tractat de la UE. Tots dos tractats tenen el mateix valor jurídic, juntament amb la Carta dels drets fonamentals de la UE de 7 de desembre de 2000, tal com va ser adaptada el 12 de desembre de 2007 a Estrasburg.

Contingut del TUE i del TFUE

El TUE conté els valors i 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). Al seu torn, el TFUE s'ocupa d'organitzar el funcionament de la UE i determina els àmbits, la delimitació i les condicions d'exercici de les seves competències.

Per la seva banda, el dret derivat és el dictat per la UE en exercici de les seves competències i està format per reglaments, directives, decisions, recomanacions i dictàmens³³.

⁽³³⁾Art. 288 TFUE

a) Les directives

Únicament els estats membres es poden considerar els seus destinataris (en tant que titulars del poder normatiu) i mai els nacionals, ja que només dels estats membres es requereix una actuació per a la seva aplicació.

D'altra banda, es tracta de normes que no obliguen directament, però que són vinculants, en tant que imposen als estats membres destinataris una obligació de resultat, ja que fixa un resultat a aconseguir, i els deixa substancialment en llibertat quant a les formes i als mitjans per a aconseguir-lo, que els estats han de determinar d'acord amb el seu propi dret constitucional. Per això necessiten la intervenció normativa interna d'aquests estats –sota la forma que sigui procedent en cada cas: llei o reglament– i, en principi, no són així aplicables directament al territori d'aquests.

Efecte directe de les directives

No obstant això, poden arribar a tenir efecte directe, amb possibilitat fins i tot de la seva invocació pels particulars davant els jutges i tribunals interns (i davant el Tribunal de Justícia de les Comunitats) i la seva aplicació per part d'aquests, sempre que hagi expirat el termini concedit per al dictat per part dels estats de les corresponents normes internes, els seus preceptes siguin clars i no concedeixin una àmplia discrecionalitat a aquests estats per al seu desplegament i la seva concreció.

b) Reglaments

Tenen un abast general, i són obligatoris en tots els seus elements i directament aplicables en cada estat membre.

c) Altres normes

Les decisions són obligatòries en tots els seus elements; si bé, en els casos en què designin destinataris, només són obligatòries per a aquests.

En canvi, les recomanacions i els dictàmens no tenen caràcter vinculant.

Tant en el dret originari com en el derivat hi ha nombroses disposicions de caràcter financer, entre les quals cal destacar les següents:

- Les quatre llibertats fonamentals de la UE: lliure circulació de mercaderies (art. 28-37 TFUE); lliure circulació de persones, que es divideix, al seu torn, en lliure circulació de treballadors (art. 45-48 TFUE) i llibertat d'establiment (art. 49-55 TFUE); lliure prestació de serveis (art. 56-62 TFUE), i lliure circulació de capitals (art. 63-66 TFUE).
- El règim de les ajudes d'estat (art. 107-109 TFUE).
- Decisions del Consell Europeu relatives al sistema de recursos propis de la UE.
- Reglaments, directives i decisions dictades, entre altres temes, per a la regulació o harmonització de certs impostos directes i indirectes, procediments de cooperació administrativa, lluita contra el frau fiscal, etc.

Harmonització fiscal

L'harmonització fiscal està més desenvolupada en l'àmbit de la imposició indirecta (IVA i impostos especials), en què s'ha aprovat un nombre més alt de directives i reglaments. En canvi, en la imposició directa, com que hi ha menys instruments normatius (impost sobre societats), ha adquirit més importància la integració per mitjà de la jurisprudència del TJUE (imposició sobre la renda de les persones físiques).

⁽³⁴⁾ STJCE de 2 de febrer de 1982

Finalment, cal fer una última consideració relacionada amb les dificultats especials que hi pot haver per al compliment del dret de la UE a causa de la complexa organització territorial de la Hisenda espanyola. En aquest sentit, cada estat membre té llibertat per a assignar competències al pla intern com li sembli oportú i per a aplicar el dret de la UE per mitjà dels seus òrgans centrals, locals o regionals. No obstant això, en tot cas, davant l'incompliment de les normes comunitàries, la responsabilitat internacional correspon a l'estat, encara que sigui imputable a una de les seves instàncies territorials³⁴.

LOFCA

La previsió de l'article 19.2 LOFCA respon a aquesta responsabilitat de l'Estat. Segons aquesta norma, les competències atribuïdes a les comunitats autònomes respecte dels tributs cedits "passen a ser exercides per l'Estat quan sigui necessari per a donar compliment a la normativa sobre harmonització fiscal de la Unió Europea".

2.5. La llei

Pel que fa a les classes de normes tributàries, en el dret intern, per sota de la Constitució i per sobre del reglament, se situa la llei, que té vital importància en el dret financer, atesa la vigència del principi de legalitat, que imposa aquest rang formal per a regular els elements essencials dels tributs, com hem vist.

Cal distingir entre lleis ordinàries i lleis orgàniques. La majoria de la doctrina entén que totes dues es diferencien no per raó de rang, sinó d'àmbit de regulació, a l'empara del principi de reserva de llei orgànica en els termes de l'article 81.1 CE, segons el qual es limita la reserva de llei orgànica a les matèries següents: drets fonamentals i llibertats públiques (capítol 1r. del títol I CE), estatuts d'autonomia i règim electoral general i altres previstes en la Constitució. S'aproven per majoria absoluta.

Per tant, la matèria tributària no estaria inclosa en la reserva de llei orgànica. Ni la LGT, que és el codi tributari, ni cap de les restants normes tributàries (lleis reguladores dels tributs) tenen la condició d'orgànica.

Tanmateix, hi ha certes lleis orgàniques amb transcendència tributària:

- Els estatuts d'autonomia contenen normes amb rellevància tributària.
- Així mateix, hi destaca la LOFCA (que preveu l'art. 157.3 CE), reguladora de l'exercici de les competències financeres que la CE reconeix a les comunitats autònomes.
- D'altra banda, hi ha algunes lleis orgàniques que no són lleis tributàries en sentit estricte, però que poden tenir una certa relació amb aquesta matèria, com ara les normes penals relatives a la protecció del crèdit tributari (delictes contra la Hisenda pública o contraban): Codi penal o la Llei orgànica del contraban.
- La composició, l'organització i el funcionament del Tribunal de Comptes.

En segon lloc, cal distingir entre **lleis estatals i autonòmiques**, articulades sobre la base de criteris de distribució de competències, no de jerarquia (excepte la submissió de la legislació autonòmica als criteris fixats en la LOFCA).

La LGT

Malgrat que la LGT delimita la posició dels ciutadans davant l'Administració tributària, establint els principis i les normes aplicables al conjunt del sistema tributari, no és possible entendre que reguli drets fonamentals. No obstant això, algun autor defensa que hauria de tenir caràcter de llei orgànica.

Les especialitats en matèria tributària respecte de les lleis estatals són les següents. En primer lloc, se n'exclou la iniciativa popular o referèndum en relació amb les normes tributàries, d'acord amb l'article 87.3 CE. En segon lloc, les especialitats relatives a la Llei de pressupostos generals de l'Estat (art. 134 CE). I, en tercer lloc, hi ha lleis la tramitació de les quals s'inicia al Senat (com és el cas de la que regula el Fons de Compensació Interterritorial i la seva distribució) (art. 74.2 i 158.2 CE).

Especialitats relatives a la Llei de pressupostos generals de l'Estat

Hi ha límits a les modificacions tributàries que es poden fer mitjançant la Llei de pressupostos generals de l'Estat. En aquesta matèria s'han plantejat nombroses qüestions d'inconstitucionalitat davant el TC³⁵.

Hi ha límits a les iniciatives parlamentàries quan afecten els ingressos del pressupost en curs d'execució.

No es poden crear tributs per mitjà de la Llei de pressupostos generals de l'Estat.

⁽³⁵⁾Art. 134 CE

2.6. Les disposicions de l'executiu amb força de llei: el decret llei i la legislació delegada

Juntament amb les lleis, la CE reconeix de manera expressa l'existència de dos tipus d'actes normatius emanats del poder executiu amb força de llei: el decret llei i el decret legislatiu. Per tant, hi ha diverses disposicions amb rang de llei: no solament els actes normatius fruit de la producció parlamentària, sinó també normes dictades pel poder executiu, a les quals es reconeix aquest valor formal.

a) El decret llei

El decret llei, que preveu la CE, és una figura normativa excepcional i provisional, ja que només es pot dictar en **casos de necessitat urgent i extraordinària** i, per això, el seu ús està envoltat d'importantes garanties³⁶.

⁽³⁶⁾Art. 86 de la CE

Per tant, el pressupost habilitador perquè el Govern pugui acudir a aquest tipus de normes és una situació d'extraordinària i urgent necessitat³⁷.

⁽³⁷⁾STC 68/2007, de 28 de març

Les garanties que envolten l'ús d'aquesta figura normativa són les següents:

- En primer lloc, han de ser convalidats immediatament pel Congrés (art. 86.2 CE) o convertits en una llei. Per tant, es tracta d'una norma provisional, en tant que necessita ser convalidada pel Congrés o convertida en llei perquè tingui permanència en l'ordenament jurídic.

Convalidació i conversió en llei

La convalidació exigeix un pronunciament favorable del Congrés dels Diputats, encara que no altera la naturalesa jurídica de la norma, ja que continua essent un decret llei. Per aquest motiu, ha de complir els requisits de l'article 86 CE.

Per contra, si el Congrés decideix tramitar-lo com a projecte de llei per a la seva conversió, la nova norma serà formalment una llei que substituirà el decret llei. Per això el seu control de constitucionalitat ja no es pot fer sobre la base d'aquests requisits.

- En segon lloc, es limita l'àmbit de matèries que poden ser objecte de regulació per decret llei, ja que, segons l'article 86.1 CE, "no poden afectar l'ordenament de les institucions bàsiques de l'estat, els drets, els deures i les llibertats dels ciutadans que regula el títol I, el règim de les comunitats autònomes, ni el dret electoral general".

Àmbit material del decret llei

Com es pot apreciar, és similar a l'àmbit material de la reserva de llei orgànica.

En matèria tributària se suscita el dubte de si és compresa entre les matèries excloses de la regulació per decret llei, ja que, dins dels drets, els deures i les llibertats del títol I de la CE als quals fa referència l'article 86.1 CE per a excloure l'àmbit d'aplicació del decret llei, hi ha els principis fonamentals que ordenen el sistema tributari (art. 31 CE).

Al marge de la resposta, la veritat és que ha estat una pràctica comuna l'ús de decrets llei per a regular certs aspectes singulars dels tributs a causa de freqüents situacions d'urgència, i han estat impugnats davant el TC.

La **jurisprudència** del TC ha anat variant en aquesta qüestió.

En un primer moment, el TC va efectuar una interpretació no literal, sinó realista o formal de l'article 86.1 CE. Quant a això, el TC va relacionar les matèries excloses de regulació mitjançant un decret llei amb les matèries reservades a llei; és a dir, per al TC era admissible el decret llei en matèries no cobertes pel principi de legalitat³⁸.

Si s'hagués aplicat rigorosament aquesta teoria, s'hauria restringit l'àmbit del decret llei, ja que n'estava exclosa qualsevol regulació que afectés els elements essencials del tribut, i la majoria dels decrets llei dictats en matèria tributària serien inconstitucionals.

Tanmateix, en la pràctica, el TC no era rigorós a l'hora d'enjudiciar la constitucionalitat de certs decrets llei, ja que admet, per exemple, la supressió de beneficis fiscals mitjançant un decret llei, quan la creació dels beneficis fiscals està cobert pel principi de legalitat.

Posteriorment, el TC canvia de criteri de manera significativa, ja que abandona el criteri formal i relaciona les matèries excloses de regulació del decret llei amb el deure de contribuir consagrat en l'article 31.1 CE, en lloc de relacionar-lo amb l'article 31.3 CE. Això s'ajusta més a la literalitat de l'article 86 CE, que

Decret llei autonòmic

Els governs de les comunitats autònomes tenen la facultat de dictar decrets llei, sempre que així ho reconguin els seus respectius estatuts d'autonomia. Les limitacions que deriven de l'article 86 la CE, d'acord amb la interpretació del Tribunal Constitucional, s'han d'aplicar igualment als decrets llei de les comunitats autònomes.

⁽³⁸⁾STC 6/1983, de 4 de febrer; 41/83, de 38 de maig; 51/83, de 14 de juny, i 111/83, de 7 de desembre

⁽³⁹⁾STC la STC 182/1997, de 28 d'octubre

exclou que el decret llei afecti “els drets, els deures i les llibertats dels ciutadans que regula el títol I”, ja que és l'article 31.1 CE i no l'apartat 3r. (que és un mandat per al legislador) el que consagra el deure de contribuir³⁹.

El TC afirma 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”. I s'han de tenir en compte aquests tres factors:

“1) En quin tribut concret incideix el decret llei. A aquests efectes, s'ha de constatar la seva naturalesa, estructura i la funció que compleix dins el conjunt del sistema tributari, i el grau o la mesura en què intervé el principi de capacitat econòmica.

2) Quins elements d'aquest –essencials o no– són alterats per aquesta excepcional forma de producció normativa

3) I, en fi, quina és la naturalesa i l'abast de la concreta regulació de què es tracti.”

Aquesta interpretació delimita les matèries excloses de regulació del decret llei en termes més insegurs, però més d'acord amb el tenor de l'article 86 CE, que determina altres requisits de tipus material per a acudir a aquest tipus de normes, com el pressupòsit habilitador d'extraordinària i urgent necessitat.

Supòsit jutjat en la STC 182/1997, de 28 d'octubre

En aquest supòsit, el decret llei introduïa una elevació d'entre 1 i 3 punts en l'escala de l'IRPF, respecte de la que conté la Llei 18/91, a meitat de l'exercici. Per al TC, encara que no s'altera el contingut essencial de l'IRPF, “implica una alteració substancial de la posició dels ciutadans en el conjunt del sistema tributari i afecta l'essència del deure constitucional de contribuir”, perquè l'IRPF és “un dels pilars estructurals del nostre sistema tributari i, per les seves característiques [...] qualsevol alteració en els seus elements essencials repercuteix immediatament sobre la quantia o la manera de repartiment de la càrrega tributària que ha d'aixecar la generalitat dels contribuents (FJ 9)”.

Per tant, el decret llei en impostos clau del sistema (IRPF, IS...), té un marge d'actuació escàs, excepte si és per a una mera actualització de les tarifes o per a reduir els tipus. Així mateix, es podria regular per decret llei la supressió o disminució de beneficis fiscals (com ha declarat la STC 6/1983), ja que, si bé l'establiment d'aquests beneficis afecta el sistema tributari just, no passa el mateix amb la seva supressió, que restaura el principi de generalitat.

Ara bé, com que la STC de 28 d'octubre de 1997 es refereix a l'alteració de la posició del ciutadà en el conjunt del sistema tributari, cal preguntar-se si obre les portes al fet que s'alteri d'una manera important per mitjà d'un decret llei la posició de determinats ciutadans mitjançant una elevació d'impostos marginals del sistema (per exemple, dels impostos especials). Seria admissible una pujada important d'un tribut d'aquest tipus per mitjà d'un decret llei

Lectura recomanada

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

que només afectés alguns contribuents? D'aquesta STC es desprèn que l'àmbit d'aplicació del decret llei és més ampli en aquest tipus de figures marginals, però això no ha de portar a admetre sense més ni més qualsevol regulació per mitjà d'un decret llei, ja que el deure de contribuir no és un deure de la majoria, sinó de tots i cadascun. Per tant, també l'alteració important de la posició d'un grup reduït de contribuents afecta el deure de contribuir, almenys d'aquests contribuents. Per aquest motiu s'ha de comprovar si es produeix una modificació substancial en la càrrega tributària que ha de suportar cada ciutadà.

D'altra banda, cal preguntar-se en quina mesura la **declaració d'inconstitucionalitat** d'un decret llei pot influir en la validesa de la llei que s'aprovi com a conseqüència de la seva convalidació per part de les Corts. En aquest sentit, s'ha de distingir entre el decret llei inicial, al qual afecten les limitacions de l'article 86 CE, i la llei que sorgeix per la seva tramitació parlamentària. Quant a això, el TC assenyala que la convalidació d'un decret llei no produeix la seva esmena si és eventualment nul, ja que aquesta esmena només es pot produir mitjançant la seva transformació en llei, amb la tramitació parlamentària prèvia⁴⁰.

⁽⁴⁰⁾STC 29/1982, de 31 de maig

No obstant això, aquest plantejament, portat a les seves últimes conseqüències, pot buidar totalment de contingut el control dels decrets llei, en el sentit que la seva declaració d'inconstitucionalitat comporta senzillament la substitució de la norma declarada inconstitucional per una altra d'ídicent contingut incrustada en la llei posterior. De fet, es constata una pràctica generalitzada de tramitació dels decrets llei com a projectes de llei, la qual cosa priva de tota eficàcia l'eventual i posterior declaració d'inconstitucionalitat.

b) Decrets legislatius

D'entrada, cal assenyalar que no hi ha cap especialitat en aquest tipus de normes en el dret financer i tributari, encara que és freqüent el seu ús en aquest àmbit.

Els decrets legislatius estan regulats en la CE, que permet a les Corts que deleguin en el Govern la potestat de dictar normes amb rang de llei. S'exclouen d'aquesta possibilitat les lleis orgàniques⁴¹. Per tant, es tracta de disposicions amb rang de llei dictades pel Govern en virtut d'una **delegació concedida pel poder legislatiu**.

⁽⁴¹⁾Art. 82 CE

Les disposicions del Govern que contenen una legislació delegada reben el títol de *decrets legislatius*⁴².

⁽⁴²⁾Art. 85 CE

Aquesta **delegació** pot consistir:

- En una **lleï de bases**, quan l'objecte de la delegació consisteixi en la formació de textos articulats, que segons l'article 82.4 CE "delimita amb precisió l'objecte i l'abast de la delegació legislativa, i els principis i criteris que s'han de seguir en el seu exercici".

En cap cas les lleis de bases no poden autoritzar la modificació de la mateixa llei de bases ni facultar per a dictar normes amb caràcter retroactiu.

- O bé en l'autorització per a **refondre** en un sol text (text unitari o refós) diversos textos legals ja existents.

En aquest segon cas, el text refós, no es crea una nova norma, sinó que es recopilen normes preexistents. A més, l'autorització per a refondre textos existents haurà d'especificar si se circumscriu a la mera formulació d'un text únic o si s'hi inclou la de regularitzar, explicar i harmonitzar els textos legals que han de ser refosos. Aquesta precisió és necessària per a respectar els principis de legalitat, seguretat jurídica i jerarquia normativa, ja que en temps anteriors s'aprofitava la refosa per a introduir modificacions legislatives.

En els casos en què una proposició de llei o una esmena sigui contrària a una delegació legislativa en vigor, el Govern està facultat per a oposar-se a la seva tramitació, i es pot presentar una proposició de llei per a la derogació total o parcial de la llei de delegació⁴³.

Malgrat que la Constitució no es refereix expressament a això, les **comunitats autònomes** també poden legislar mitjançant decrets legislatius, tal com es reconeix en gairebé tots els estatuts d'autonomia (i hi són igualment aplicables els límits que contenen els articles 82 i següents de la CE).

2.7. El reglament

Els reglaments són les normes de desplegament i execució de les lleis, dictades pel Govern i l'Administració. Per tant, el seu rang és inferior a la llei.

Ara bé, s'ha d'assenyalar que es tracta d'un **concepte complex i imprecís**, atès que en el nostre ordenament jurídic no hi ha cap forma denominada *reglament*, sinó que aquesta expressió al·ludeix a un conjunt de disposicions amb formes diferents (reials decrets, ordres, resolucions, instruccions, circulars...), que no sempre contenen disposicions normatives.

Tècnica de la delegació receptora

En aquest tipus de normes és present la tècnica de la delegació receptora, segons la qual la norma delegada rep de la norma delegant la força i l'eficàcia normatives que li són pròpies.

⁽⁴³⁾Art. 84 CE

Segons la LGT, els tributs es regeixen per “les disposicions reglamentàries dictades en desplegament de les normes anteriors i, específicament, en l'àmbit tributari local, per les corresponents ordenances fiscals⁴⁴”.

⁽⁴⁴⁾Art. 7.1.e LGT

En relació amb els reglaments, dues són les qüestions que convé examinar: la titularitat de la potestat reglamentària i la determinació del seu àmbit material.

1) Titularitat de la potestat reglamentària

D'acord amb el que disposa l'article 97 CE, la potestat reglamentària correspon al Govern, el qual no pot ser substituït per un ministre (respecte dels denominats reglaments executius⁴⁵). Per tant, s'atribueix al Govern l'exercici de la **potestat reglamentària originària**, és a dir, el desplegament i l'execució directa de la llei.

⁽⁴⁵⁾STS de 12 de juliol de 1982

No obstant això, el ministre d'Hisenda pot dictar normes reglamentàries de tipus intern o d'organització (és l'anomenada potestat reglamentària domèstica), i fins i tot pot dictar disposicions d'execució del contingut d'un decret⁴⁶.

⁽⁴⁶⁾STS de 15 de juny de 1982

Ara bé, aquesta potestat domèstica redueix en excés l'àmbit de la potestat reglamentària com a conseqüència d'una interpretació massa literal i formalista de l'article 97 CE, que oblida que el fet que la CE atribueixi la potestat reglamentària al Govern no impedeix que per llei, o pels decrets que realitzin el desplegament primari, es pugui reconèixer un cert àmbit perquè els ministres ho puguin dur a terme, tal com passa en matèria financera en la pràctica.

Per tant, es pot afirmar que també els ministres tenen **potestat reglamentària derivada** amb habilitació prèvia: quan dicten ordres ministerials en atribució del que disposa una llei o un reglament dictat pel Govern. Això va en la línia de la jerarquitització existent entre el decret i l'ordre ministerial.

Aquesta potestat reglamentària és reconeguda per l'article 7.1.e LGT, que assenyalava que:

“correspon al ministre d'Hisenda dictar disposicions de desplegament en matèria tributària, que han de revestir la forma d'ordre ministerial, quan ho disposi expressament la llei o el reglament objecte de desplegament. Aquesta ordre ministerial pot desplegar directament una norma amb rang de llei quan ho estableixi expressament la mateixa llei.”

Així mateix, els **governos autonòmics** tenen potestat reglamentària, segons el que reconeixen els estatuts d'autonomia, alguns dels quals també preveuen la potestat reglamentària dels consellers o membres de govern autonòmics.

D'altra banda, en l'àmbit local, la potestat reglamentària s'exerceix per mitjà de les **ordenances municipals** (entre les quals destaquen les ordenances fiscals).

2) Àmbit material

La CE no reserva cap matèria perquè sigui regulada per mitjà dels reglaments. Com que despleguen o executen una llei, no poden depassar els límits imposats per la reserva de llei i per la jerarquia normativa.

Control dels reglaments

Convé esmentar que el control en matèria de reglaments correspon a la jurisdicció contenciosa administrativa (art. 106 CE), i que no hi ha especialitats en matèria tributària.

En matèria tributària, els reglaments se solen ocupar:

- De les matèries formals o procedimentals.
- A més, la llei pot remetre al reglament la determinació concreta d'aspectes secundaris d'elements essencials del tribut, de conceptes jurídics indeterminats o la fixació d'algun element necessari per a l'aplicació del tribut.

Ara bé, és possible que la llei es remeti al reglament per a la concreció de la prestació, i, especialment, del tipus de gravamen (quantia del tribut)? En principi, això no resulta contrari al principi de legalitat tributària, ja que es tracta d'una reserva de llei relativa, sempre que la mateixa llei precisi amb claredat els límits d'actuació del reglament (les remissions en blanc no són admissibles).

No obstant això, cal distingir entre els tributs locals i els estatals. En l'àmbit local, aquesta remissió es pot justificar per a poder coordinar les exigències del principi de legalitat i el d'autonomia municipal (ja que els ens locals no poden dictar lleis, només reglaments). En canvi, en el cas de tributs estatals, aquesta remissió és de dubtosa compatibilitat amb el principi de legalitat que recull la CE; així mateix, si es presenten situacions d'urgència, es pot acudir a la figura del decret llei. Només estaria justificat en el cas de les taxes per la utilització de conceptes jurídics indeterminats.

2.8. Altres disposicions

Per finalitzar, cal referir-se a altres disposicions pròpies de l'àmbit tributari: circulars i instruccions, ordres interpretatives i consultes tributàries escrites.

1) Circulars i instruccions

Les circulars i instruccions no representen una activitat normativa, ja que no innoven l'ordenament jurídic. Es tracta de disposicions internes dictades en ús de la potestat d'organització.

Procedeixen de centres directius diferents del mateix ministre (Direcció General de Tributs, entre d'altres). Les més importants són les que fixen criteris per a aplicar una norma i així unificar la pràctica dels diferents òrgans amb competència territorial. De vegades es publiquen en el *Butlletí Oficial del Ministeri d'Economia i Hisenda*.

El problema que de vegades poden plantejar consisteix en el fet que s'ocupen de temes molt dispers, no solament de caràcter informatiu o interpretatiu, i poden envair el camp d'actuació reservat al reglament. En aquest sentit, cal examinar cada cas per a determinar-ne la naturalesa en funció del contingut i, més enllà de la forma o denominació que adoptin, tenint en compte, si escau, la competència de l'òrgan que les va dictar per a establir la modalitat de control que els correspon⁴⁷.

⁽⁴⁷⁾STC 27/1983, de 20 d'abril

2) Ordres interpretatives

Les ordres interpretatives, igual que les instruccions i circulars, tampoc no innoven l'ordenament jurídic, sinó que es limiten a establir el sentit o la interpretació que el Ministeri d'Economia i Hisenda dóna a determinades normes que, segons el seu parer, necessiten un aclariment.

S'hi refereix la LGT⁴⁸, que disposa que:

⁽⁴⁸⁾Art. 12.3 LGT

“en l'àmbit de les competències de l'Estat, la facultat de dictar disposicions interpretatives o explicatives de les lleis i altres normes en matèria tributària correspon de forma exclusiva al ministre d'Hisenda. Les disposicions interpretatives o explicatives són de compliment obligat per a tots els òrgans de l'Administració tributària i s'han de publicar en el butlletí oficial que correspongui.”

Per tant, no vinculen ni els tribunals de justícia ni els contribuents, només tots els òrgans de l'Administració tributària. La publicació en el butlletí oficial corresponent constitueix una mesura de seguretat jurídica perquè siguin conegudes pels particulars per a tenir clara la posició de l'Administració tributària.

3) Consultes tributàries escrites

Les consultes tributàries escrites proporcionen informació als obligats tributaris sobre els criteris interpretatius de l'Administració i s'emmarquen en el deure d'informació i assistència⁴⁹.

⁽⁴⁹⁾Art. 88 i 89 LGT

En particular, els obligats tributaris poden formular per escrit consultes a l'Administració tributària respecte del règim, la classificació o la qualificació tributària que en cada cas els correspongui. S'han de plantejar per escrit, de-

gudament documentades amb els antecedents i els dubtes suscitats, i correspon contestar-les a la Direcció General de Tributs en un termini màxim de sis mesos.

Tenen efecte vinculant (per als òrgans d'aplicació dels tributs, no per als obligats tributaris) quan es compleixin els requisits següents: que no es modifiqui la legislació o la jurisprudència aplicable al cas, que la consulta s'hagi formulat dins el termini establert i que no s'hagin alterat les circumstàncies, els antecedents i altres dades recollides en l'escrit de consulta.

Per contra, no tenen efecte vinculant les consultes que no reuneixin els requisits anteriors i les que, tot i haver estat plantejades dins el termini establert, es refereixin a qüestions relacionades amb l'objecte o la tramitació d'un procediment, recurs o reclamació iniciat abans de la seva formulació.

Finalment, convé destacar que únicament eximeixen de responsabilitat per infracció tributària (no dels interessos de demora) el consultant que va actuar d'acord amb el contingut de la contestació i qualsevol contribuent que faci el mateix⁵⁰.

⁽⁵⁰⁾Art. 179.2.d LGT

3. Poder financer

3.1. Concepte de poder financer

Al marge de la regulació de les fonts formals, en la part orgànica de la CE hi ha normes relatives al poder tributari dels diferents ens públics de base territorial (Estat, comunitats autònomes i ens locals), és a dir, normes sobre la distribució territorial del poder d'establir tributs.

Es pot definir el **poder financer** com el poder genèric d'establir i exigir els recursos i ingressos que configuren la Hisenda pública, i el poder d'ordenar i dur a terme les despeses necessàries per al manteniment de l'Estat. Per tant, el **poder tributari** és el poder d'establir i d'exigir els tributs.

Lectura recomanada

F. Casana Merino (2009). *Autonomía financiera de las Comunidades Autónomas*. Madrid: Civitas.

Poder originari i poder derivat

Tradicionalment, el concepte de poder tributari –o sobirania tributària– ha servit de fonament del tribut. D'acord amb aquesta posició, es distingia entre poder originari i poder derivat. El poder originari era el relatiu a l'Estat com a titular de la sobirania. El poder derivat corresponia als ens públics de nivell inferior a l'Estat, que gaudien d'aquest poder, ja que els venia atribuït per l'Estat. No obstant això, després de l'aprovació de la CE de 1978 i després de la implantació de l'Estat social de dret, no es pot continuar parlant de poder originari i poder derivat, ja que el fonament de la imposició no radica en el poder tributari, sinó en el deure de contribuir que consagra l'article 31 CE.

Com que el poder tributari l'estableix la CE, que conté també els seus límits, les diferències entre el poder tributari de les diferents hisendes territorials no resideix en l'origen (que és la CE), sinó en els límits que aquesta assenyala per a cadascun.

3.2. Plans de l'exercici del poder financer

Hi ha tres plans del poder tributari que convé analitzar, atesa la nostra estructura territorial, en la qual es confereix poder per a exigir tributs a diferents nivells d'Hisenda.

En particular, les diferents manifestacions del poder financer són les següents:

- **Pla normatiu:** consisteix en la funció normativa del tribut, és a dir, el poder normatiu per a establir i regular els tributs, segons les regles i els límits que estableix la Constitució.

- **Pla de gestió tributària:** es produeix en un moment cronològic posterior, i consisteix en l'exercici de les potestats i facultats necessàries per a exigir el tribut creat prèviament.
- **Pla d'atribució dels rendiments:** implica la determinació de l'ens territorial que té dret a gaudir dels rendiments produïts pel tribut regulat i gestionat prèviament, a partir dels diferents punts de connexió que preveu el nostre ordenament.

Cadascun d'aquests tres plans del poder tributari es pot atribuir a un sol ens territorial o a diversos ens, i, a més, aquesta atribució es pot fer de manera exclusiva o compartida. En definitiva, el nombre de combinacions és molt ampli, en especial tenint en compte també la Unió Europea.

Respecte de l'exercici d'aquests plans del poder financer, s'ha d'assenyalar que hi ha tantes hisendes públiques com ens territorials amb autonomia financera, d'acord amb les disposicions de la CE. Per tant, no solament l'Estat té la potestat d'establir i d'exigir tributs, sinó que també es reconeix aquesta potestat a les comunitats autònomes i a les corporacions locals, d'acord amb el que disposa l'article 133 CE, i als territoris forals que mantenen els seus drets històrics (disposició addicional primera CE):

- En el cas de l'Estat, hi ha tributs propis, i té la competència per a crear-los.
- En el nivell de les hisendes autonòmiques, coexisteixen tributs propis de les CA de règim comú i tributs cedits, totalment o parcialment, per l'Estat a aquestes (art. 157 CE i estatuts d'autonomia). Les CA poden crear els seus propis tributs. Així mateix, les CA poden establir recàrrecs sobre tributs estatals sempre que no comportin una minoració en els ingressos de l'Estat per aquests tributs, ni en desvirtuin la naturalesa o l'estructura (art. 12.1 LOFCA).

Els tributs propis de les CA poden ser, igual que en l'àmbit estatal: impostos, taxes i contribucions especials. En aquest supòsit, es pot parlar pròpiament de l'exercici del poder tributari per part de les CA, ja que aquestes poden crear els seus propis tributs, és a dir, tenen capacitat legislativa i tenen competència per a la seva gestió i els correspon el rendiment obtingut d'aquests.

En el cas dels tributs cedits, la seva titularitat correspon a l'Estat, si bé la cessió pot comprendre competències normatives (variables en funció de l'impost concret) i que les comunitats poden assumir en els termes de l'específica Llei de cessió. Així mateix, pot comprendre l'exercici, per delegació de l'Estat, de les competències en matèria d'aplicació dels tributs (gestió, recaptació, inspecció i revisió). Finalment, s'atribueix a les CA la totalitat o part del rendiment obtingut per la recaptació del tribut, d'acord amb els punts de connexió aplicables que reculli la corresponent Llei de cessió.

⁽⁵¹⁾Art. 3 LOFCA

D'altra banda, als territoris forals (Navarra i País Basc) coexisteixen tributs concertats i tributs estatals (disposició addicional primera CE).

Els tributs cedits

Inicialment, els tributs cedits eren l'IP, ISD, ITPAJD, taxes i altres exaccions sobre el joc, sobre els quals les CA no tenien capacitat normativa i se cedia la totalitat de les quotes líquides recaptades.

Posteriorment, s'ha anat ampliant tant el nombre de figures tributàries objecte de cessió (IRPE, IVA, IE...) com les competències sobre aquestes (especialment pel que fa a la capacitat normativa), en el marc dels models de finançament autonòmic per a diferents quinquennis aprovats en el si del Consell General de Política Fiscal i Financera⁵¹.

- En el nivell dels ens locals, posseeixen tributs propis (art. 142 CE). Ara bé, només tenen potestat per a establir-los, no per a crear-los.

⁽⁵²⁾Art. 2 TRLRHL

Ingressos dels ens locals

- **Tributs propis:** són els impostos (només en el cas dels municipis), les taxes i les contribucions especials. Al seu torn, els impostos poden ser: obligatoris, que han de ser presents en tots els municipis (IBI, IAE i IVTM), i voluntaris, que només es poden aplicar si s'ha previst de manera expressa en l'ordenança fiscal corresponent (ICIO, IIVTNU i impost sobre despeses sumptuàries, en la modalitat de vedes de caça i pesca).
- Així mateix, els **ens locals**⁵² poden establir recàrrecs sobre tributs autonòmics o altres ens locals, quan ho prevegi la legislació de la respectiva comunitat autònoma o la LRHL (les províncies i les àrees metropolitanes poden establir, respectivament, un recàrrec sobre l'IAE i sobre l'IBI).
- **Ingressos no tributaris:** ingressos procedents del seu patrimoni i altres de dret privat, participacions en els tributs de l'Estat i de les CA, subvencions, el producte d'operacions de crèdit, el producte de multes i sancions en l'àmbit de les seves competències, els preus públics i altres prestacions de dret públic.
- Així mateix, la LRHL reconeix les especialitats dels municipis de Barcelona, Madrid, Ceuta i Melilla.

3.3. Estructura i límits del poder financer

a) L'Estat

Pel que fa a l'Estat, la CE en reconeix el poder tributari en disposar que "la potestat originària per a establir els tributs correspon exclusivament a l'Estat, mitjançant una llei⁵³". Així mateix, l'article 2 LGT s'expressa en termes semblants.

⁽⁵³⁾Art. 133.1 CE

Com es pot observar, aquest precepte constitucional empra la diferenciació tradicional entre poder tributari originari i derivat, per raons no tant jurídiques sinó més aviat polítiques. No obstant això, es pot entendre que l'atribució a

l'Estat del poder originari que realitza la CE es refereix a la legitimació de la preferència d'aquest sobre el de les CA en els supòsits de col·lisió o de doble imposició –tal com recull la legislació de desplegament del text constitucional.

Quant als límits del poder tributari de l'Estat, s'ha d'assenyalar que s'ha d'exercir respectant els principis del sistema tributari fixats en la CE (especialment els continguts en l'article 31 CE, que ja s'han examinat), ja que són tant un mandat com un límit per al legislador.

b) Les comunitats autònomes de règim comú

La CE disposa que “les CA i les corporacions locals poden establir i exigir tributs d'acord amb la CE i les lleis⁵⁴”. D'aquesta previsió es dedueix, d'una banda, que la CE col·loca en un pla diferent el poder tributari de l'Estat, que qualifica d'originari, i el poder tributari de les CA i els ens locals; i, de l'altra, que equipara el poder tributari de les CA i dels ens locals.

⁽⁵⁴⁾Art. 133.2 CE

A més, l'article 156.1 CE reconeix autonomia financera a les CA, en assenyalar que:

“les comunitats autònomes gaudeixen d'autonomia financera per al desplegament i l'execució de les seves competències d'acord amb els principis de coordinació amb la Hisenda estatal i de solidaritat entre tots els espanyols.”

I, especialment, l'article 157.1, lletres *a* i *b*, CE, els faculta per establir recàrrecs sobre impostos estatals, i crear tributs propis, respectivament.

Ingressos de les CA

D'acord amb la CE, els possibles ingressos de les CA⁵⁵ de règim comú són els següents:

- Tributs propis i tributs cedits, totalment o parcialment, per l'Estat a les CA.
- Recàrrecs sobre tributs estatals.
- Transferències del Fons de Compensació Interterritorial i altres assignacions amb càrrec als PGE.
- Rendiments procedents del seu patrimoni i ingressos de dret privat.
- El producte de les operacions de crèdit.
- Sancions.

⁽⁵⁵⁾Art. 157.1 CE

D'altra banda, els límits genèrics del poder tributari de les CA són els següents:

- En primer lloc, la mateixa CE, especialment els principis consagrats en l'article 31 CE. Quant a això, convé destacar que aquesta referència és innecessària, ja que l'actuació de tots els poders públics, amb independència de quin sigui el titular, està sotmesa a la CE.
Altres principis que s'han de respectar són el de solidaritat (art. 2 i 138.1 CE) o el d'igualtat individual o col·lectiva (art. 139.1 i 138.2 CE, respectivament).
- En segon lloc, els límits derivats del corresponent estatut d'autonomia.
- Un altre límit per a les CA és la submissió a les lleis. Ara bé, significa això que les CA només poden exercir el seu poder tributari en el marc de l'habilitació d'una llei estatal? A aquesta pregunta respon l'article 157.3 CE, en assenyalar que "mitjançant una llei orgànica es pot regular l'exercici de les competències financeres enumerades en el precedent apartat 1". Competències financeres entre les quals figura la d'establir tributs. No obstant això, es tracta d'una opció de les Corts Generals, ja que la CE empra el terme *pot*, i no pas *ha de*.
Precisament, les Corts Generals han fet ús d'aquesta opció en aprovar la Llei orgànica 8/1980, de finançament de les comunitats autònomes, de 2 de setembre (LOFCA).
- Finalment, les comunitats autònomes han de respectar, en l'exercici del poder tributari, el dret de la Unió Europea, tant en els aspectes harmonitzats com el principi de no-discriminació i les llibertats fonamentals del mercat interior.

Al seu torn, els **límits específics** del poder tributari de les CA són els que conté la LOFCA (o bloc de constitucionalitat), i algunes de les seves disposicions són una reproducció de les que conté la mateixa CE:

- En primer lloc, respectar els principis de coordinació amb la Hisenda estatal i de solidaritat entre tots els espanyols⁵⁶.
- En segon lloc, les limitacions que deriven dels principis de territorialitat i d'unitat del mercat intern o de no-discriminació. D'acord amb la CE, "les CA en cap cas no poden adoptar mesures tributàries sobre béns situats fora del seu territori o que representin un obstacle per a la lliure circulació de mercaderies o servei⁵⁷".
Observeu que la CE utilitza el terme *mesures tributàries*, que comprèn no solament els tributs propis de les CA, sinó també l'establiment de recàrrecs sobre tributs estatals. Es tracta, per tant, d'un concepte més ampli que el de tribut.
La LOFCA⁵⁸ també es refereix a aquesta segona limitació, en assenyalar que el sistema d'ingressos de les CA "s'ha d'establir de manera que no pugui implicar, en cap cas, privilegis econòmics o socials ni representar

Principi d'igualtat

Segons el TC, el principi d'igualtat que reconeix l'article 139.1 CE "no imposa que totes les comunitats autònomes tinguin les mateixes competències ni, molt menys, que les hagin d'exercir d'una manera o amb un contingut i uns resultats idèntics o semblats" (S 150/1990, de 26 de març).

⁽⁵⁶⁾Art. 156.1 CE i 2 LOFCA

⁽⁵⁷⁾Art. 157.2 CE

⁽⁵⁸⁾Art. 2.1.a i 9.c LOFCA

l'existència de barreres fiscals en territori espanyol, de conformitat amb l'apartat 2 de l'article 157 CE".

Vessants d'aquesta previsió

En un primer vessant, aquest precepte implica una limitació a les mesures tributàries autonòmiques, ja que no es poden projectar més enllà del propi territori, és a dir, aquestes mesures han de tenir un àmbit d'eficàcia condicionat territorialment. Això deriva del principi de territorialitat de les competències com a mitjà per a fer compatible l'exercici simultani de les competències pròpies per part de les diferents comunitats.

En un segon vessant, una mesura tributària autonòmica no pot afectar la lliure circulació.

- En tercer lloc, l'article 9 LOFCA conté les limitacions següents quant als tributs propis de les CA⁵⁹:
- No es poden subjectar elements patrimonials situats, rendiments originats ni despeses realitzades fora del territori de la respectiva comunitat autònoma.
- No es poden gravar, com a tals, negocis, actes o fets celebrats o fets fora del territori de la comunitat impositora, ni la transmissió o l'exercici de béns, drets o obligacions que no hagin nascut ni s'hagin de complir en aquest territori o que el seu adquirent no hi resideixi.
- No poden representar cap obstacle per a la lliure circulació de persones, mercaderies, serveis i capitals, ni afectar de manera efectiva la residència de les persones o de la ubicació d'empreses i capitals dins del territori espanyol, d'acord amb el que estableix l'article 2.1.a, ni comportar càrregues traslladables a altres comunitats.

⁽⁵⁹⁾Art. 9 LOFCA

⁽⁶⁰⁾STC 37/1981, de 16 de novembre

Mesures obstaculitzadores

Sobre aquest tema, cal plantejar-se si, del tenor literal de l'article 157.2 CE (de redacció similar a la de l'art. 9 LOFCA), qualsevol mesura obstaculitzadora s'ha de considerar inconstitucional. Aquest principi, com matisa el TC, prohibeix, en realitat, l'adopció de mesures que persegueixin intencionalment obstaculitzar la circulació, i s'infringirà quan les conseqüències objectives de les mesures adoptades impliquin el sorgiment d'obstacles que no tinguin relació amb la finalitat constitucionalment lícita que aquelles persegueixen. En efecte, "no tota incidència és necessàriament un obstacle. Ho serà sens dubte quan intencionadament persegueixi la finalitat d'obstaculitzar la situació (és a dir, quan les conseqüències de les mesures adoptades impliquin el sorgiment d'obstacles que no tenen relació amb la finalitat constitucionalment lícita que aquelles persegueixen⁶⁰)".

- La prohibició de doble imposició (límit que només és previst en la LOFCA, no en la CE), relacionada amb el principi de preferència de la Hisenda estatal per a definir fets imposables. Segons la LOFCA⁶¹, "els tributs que estableixin les CA no poden recaure sobre fets imposables gravats per l'Estat". No obstant això, s'ha de precisar que, com ha tingut ocasió d'assenyalar el TC, el que es prohibeix és la duplicat de fets imposables, però no l'existència de fets imposables diferents sobre una mateixa matèria imposable o font de riquesa. Aquest principi és predicable tant dels tributs estatals entre si com dels tributs estatals en relació amb els autonòmics. Això amplia la capacitat de les CA a l'hora d'establir els tributs propis, ja que

⁽⁶¹⁾Art. 6.2 LOFCA

⁽⁶²⁾Art. 6.4 LOFCA

⁽⁶³⁾STC 37/1987, de 26 de març

el concepte de matèria imposable (matèries que configuren l'objecte dels tributs) és més ampli que el de fet imposable, per al TC⁶².

En canvi, l'Estat sí que pot establir tributs sobre fets imposables prèviament gravats per les CA, tal com facultava la LOFCA. En concret, es preveu que: Aquesta facultat tindria la base en la consideració del poder tributari de l'Estat com a originari⁶³.

Finalment, la LOFCA reconeix la possibilitat que les CA imposin tributs sobre matèries reservades als ens locals per la legislació de règim local, en els termes en què siguin autoritzades per aquesta legislació i compensant econòmicament els ens locals.

“quan l'Estat, en l'exercici de la seva potestat tributària originària, estableixi tributs sobre fets imposables gravats per les CA, que representin per a aquestes una disminució d'ingressos, ha d'instrumentar les mesures de compensació o coordinació adequades en favor d'aquestes”.

c) Comunitats autònomes de règim foral i altres règims especials

Als **territoris forals**, País Basc i Navarra, hi ha especialitats respecte d'aquest règim general del poder tributari de les CA que acabem d'analitzar. Aquestes especialitats subsisteixen i són reconegudes per la CE⁶⁴.

⁽⁶⁴⁾Disposició addicional primera CE

A més, també hi ha alguna especialitat a les Canàries, Ceuta i Melilla.

En el cas del País Basc, s'hi aplica el sistema **concert econòmic** i a Navarra, el sistema del **conveni econòmic**. Tots dos règims són bàsicament similars, encara que la quantificació del contingent es realitza de manera diferent (la contribució anual d'aquestes comunitats a les càrregues generals de l'Estat, en compensació per les competències de caràcter general que l'Estat continua exercint en aquestes comunitats, i que es fixa cada cinc anys a partir de la recaptació dels tributs concertats).

Diferències entre el poder tributari de Navarra i del País Basc

A Navarra les normes dels tributs són lleis forals dictades pel seu Parlament. En canvi, al País Basc la competència per a aprovar el sistema tributari no es troba al Parlament autonòmic, sinó als tres territoris històrics (Àlaba, Biscaia i Guipúscoa), per la qual cosa les seves normes tenen caràcter reglamentari.

Els tributs que s'apliquen en aquests territoris es divideixen en concertats i estatals:

- **Concertats.** Són gestionats i recaptats per les diputacions forals. Al seu torn, es divideixen en:
 - a) Concertats de **normativa autonòmica**. Regulats per les comunitats autònomes, però respectant les limitacions i criteris d'harmonització que fixa la Llei del concert o conveni per a evitar discriminacions que trenquin

la unitat del sistema fiscal –IRPF, IS, ISD, ITPAJD (excepte les operacions societàries i lletres de canvi) i els IE.

b) Concertats de normativa comuna. Es regeixen per la normativa substancial estatal però són gestionats per les comunitats autònomes. És el cas de l’IVA.

- **Estatals.** Són gestionats i recaptats per les delegacions de la Hisenda estatal i es regeixen per la normativa estatal. És el cas de l’IP i la renda de duanes.

d) Els ens locals

La potestat tributària dels ens locals constitueix una manifestació del principi d’autonomia financera, que l’article 142 CE consagra, i que al·ludeix de manera expressa als tributs propis dels ens locals. Autonomia tributària que és necessària per a dotar d’autonomia política els ens locals, tal com estableixen els articles 140 i 141 CE, ja que els ens locals han de disposar de mitjans o recursos suficients per a l’acompliment de les funcions que la Llei els atribueix (principi de suficiència⁶⁵).

⁽⁶⁵⁾STC 4/1981, de 2 de febrer

Llista de matèries competencials

A diferència de l’Estat i les CA, la CE no estableix una llista de matèries competencials pròpies dels ens locals.

Ara bé, el poder tributari dels ens està condicionat o limitat per la naturalesa reglamentària de les disposicions normatives locals i per la consagració del principi constitucional de legalitat en matèria tributària.

En conseqüència, les hisendes locals no poden crear tributs, sinó establir-los, d’acord amb la CE i les lleis (art. 133.2 CE). No poden crear tributs perquè per a la creació d’un tribut es necessita una norma amb rang de llei i els ens locals no tenen capacitat legislativa. Així doncs, els ens locals només poden establir tributs o delimitar alguns dels elements essencials si són habilitats de manera expressa per una llei que, així mateix, ha de determinar els principis fonamentals i elements essencials d’aquests tributs, per tal de respectar el principi de legalitat.

Per tant, els **límits genèrics** al poder tributari dels ens locals estarien constituïts, segons la CE⁶⁶, per:

⁽⁶⁶⁾ Art. 133.2 CE

- La mateixa Constitució espanyola. Aquesta referència, igual que en el cas de les CA, és innecessària, ja que l’actuació de tots els poders públics està subjecta a la CE. A més dels principis de l’article 31 CE, han de respectar els principis de territorialitat (art. 139.2 CE), igualtat (art. 139.1 i 149.1.1 CE) i solidaritat (art. 2, 138.1 i 142 CE).
- Les lleis –estatals, encara que també es poden veure afectats per lleis autonòmiques–, igual que en el cas de les CA. No obstant això, la diferència entre tots dos radica en el fet que les CA tenen capacitat legislativa, però els ens locals no en tenen, només tenen potestat reglamentària.

La LRHL (el Text refós de la qual ha estat aprovat pel Reial decret legislatiu 2/2004, de 5 de març) és la llei que ha fixat el marc dels ingressos tributaris dels ens locals, i ha delimitat els elements essencials dels tributs.

Així mateix, la LRHL estableix altres **límits específics** del poder tributari dels ens locals, similars als de les CA:

- Criteri de territorialitat. Només pot afectar béns, drets o negocis dins del territori propi d'ens local.
- Criteri de neutralitat o de no-obstacle a la circulació de persones, béns, serveis o capitals, "sense que això obsti perquè les corporacions locals puguin instrumentar l'ordenació urbanística del seu territori", com matisa l'article 6 LRHL.

D'altra banda, quan l'Estat estableix beneficis fiscals en els tributs locals, ha de compensar els ens locals⁶⁷.

⁽⁶⁷⁾Art. 9.3 TRLRHL

Els ens locals poden aprovar ordenances fiscals. En cas que no utilitzin el poder tributari en els àmbits permesos, no és necessari aprovar cap ordenança, ja que l'impost s'aplica segons els paràmetres del TRLRHL.

Finalment, s'ha d'assenyalar que la gestió d'aquests ingressos tributaris està atribuïda als mateixos ens locals, si bé de vegades és compartida amb l'Estat, i la duen a terme directament ells o altres ens a la demarcació territorial dels quals pertanyin amb els quals hagin formalitzat el corresponent conveni o en els quals s'hagi delegat aquesta facultat.

3.4. L'Administració tributària

L'Administració financera és el conjunt d'òrgans administratius als quals correspon la realització de l'activitat financera. Aquesta activitat la pot dur a terme l'Administració financera de l'Estat, de les CA, de les entitats locals i dels ens institucionals.

En l'àmbit estatal, l'Administració financera pot actuar per mitjà d'òrgans centrals (amb competència a tot el territori espanyol) o òrgans perifèrics (amb competència en una part del territori espanyol). Al marge de l'estructura orgànica del Ministeri d'Economia i Hisenda, hi destaca l'AEAT, un ens de dret públic, adscrit al Ministeri d'Economia i Hisenda a través de la Secretaria d'Estat d'Hisenda, amb personalitat jurídica pròpia i plena capacitat pública i privada i amb una normativa específica.

L'AEAT, creada per l'article 103 de la Llei 31/90, de 27 de desembre, de PGE per al 1991, és:

"l'organització administrativa responsable, en nom i per compte de l'Estat, de l'aplicació efectiva del sistema tributari estatal i dels recursos d'altres administracions públiques nacionals o de les comunitats europees la gestió de les quals se li encomani per llei o per conveni."

Està presidida pel secretari d'Estat d'Hisenda i disposa d'un director general amb funcions executives i un consell de direcció.

La Secretaria d'Estat d'Hisenda, en tant que Administració pública, és formada únicament per la Direcció General de Tributs, la de Coordinació amb Hisendes Territorials, el Centre de Gestió Cadastral i Cooperació Tributària i els tribunals economicoadministratius. Per la seva banda, l'AEAT reuneix la resta de les funcions que per a la gestió dels tributs duien a terme abans les diferents direccions generals del Ministeri.

L'AEAT es finança mitjançant transferències consignades als pressupostos generals de l'Estat, i per mitjà d'un percentatge de la recaptació (fixat cada any en la LPGE) que resulti dels actes de liquidació realitzats per aquesta en relació amb els tributs la gestió dels quals li està encomanada.

Per acabar, s'ha d'esmentar que, seguint el model de l'AEAT, algunes comunitats autònomes han començat a crear agències tributàries pròpies, en el marc dels seus respectius estatuts d'autonomia. La primera ha estat l'Agència Tributària de Catalunya, l'aprovació de la qual ha tingut lloc mitjançant la Llei catalana 7/2007, de 17 de juliol.

4. Aplicació i interpretació de les normes tributàries

Després de l'anàlisi de les formes de creació de les normes tributàries i el poder financer, correspon examinar, d'una banda, les qüestions relatives a la determinació de la norma aplicable o l'eficàcia de les normes tributàries, és a dir, els criteris utilitzats en la seva aplicació en el temps i l'espai. I, de l'altra, els criteris per a la seva interpretació, i altres qüestions relacionades amb la interpretació i l'aplicació de les normes: la integració o aplicació analògica de les normes tributàries, la qualificació, el frau de llei (conflicte en l'aplicació de la norma tributària) i, finalment, la simulació. Totes aquestes qüestions es troben estretament relacionades en la realitat.

Valor de la llei pressupostària

Fins i tot s'ha qüestionat tradicionalment que les lleis pressupostàries tinguessin un valor jurídic material, ja que s'entenia que eren normes jurídiques només en sentit formal.

Existència de preceptes específics en la LGT sobre l'aplicació de les normes

L'existència en la LGT de preceptes específics sobre l'aplicació de les normes tributàries té l'origen en una vella polèmica –en l'època anterior a la construcció del dret financer i tributari com a disciplina jurídica–, en l'actualitat inexistent, relativa a la naturalesa o finalitat de les normes tributàries, és a dir, al problema de la seva pretesa excepcionalitat. En aquest sentit, la LGT conté alguns preceptes dedicats a destacar aquesta absència d'especialitats; però, com que avui en dia aquesta qüestió està suficientment clara, aquests preceptes resulten en aquesta mesura superflus.

La CE no regula aquests temes. Simplement es limita a garantir la publicitat de les normes i a atribuir a l'Estat la competència exclusiva sobre “les regles relatives a l'aplicació de les normes jurídiques⁶⁸”.

⁽⁶⁸⁾Art. 9.3 i 149.1.8 CE

4.1. Eficàcia de les normes en el temps

En relació amb l'eficàcia de les normes tributàries en el temps, cal analitzar dues qüestions. En primer lloc, la determinació de l'espai temporal de vigència de les normes tributàries, és a dir, el moment d'entrada en vigor i de cessament d'aquesta vigència. I, en segon lloc, la determinació dels fets i les situacions jurídiques als quals s'apliquen les normes tributàries mentre estan en vigor; és a dir, la retroactivitat d'aquestes normes.

a) Entrada en vigor de les normes tributàries

La LGT disposa que “les normes tributàries entren en vigor al cap de vint dies naturals de la publicació completa en el butlletí oficial que correspongui, si no s'hi disposa una altra cosa, i s'apliquen per un termini indefinit, llevat que es fixi un termini determinat⁶⁹”.

⁽⁶⁹⁾Art. 10.1 LGT

Per tant, no hi ha cap especialitat quant al moment d'entrada en vigor de les normes tributàries, ja que, com en la resta de l'ordenament, cal atènyer-se al que disposa l'article 2.1 CC (situat en el títol preliminar i que té caràcter supletori, d'acord amb el que es disposa en l'article 7.2 LGT, com s'ha analitzat), d'acord

amb el qual les lleis entren en vigor al cap de vint dies de la publicació completa en el BOE, si no s'hi disposa una altra cosa. Aquest criteri és igualment aplicable a les normes reglamentàries.

Entrada en vigor de les normes financeres en l'àmbit autonòmic i local

D'altra banda, el requisit de la publicació en el BOE es limita a les normes estatals⁷⁰, ja que els requisits de publicació de les normes autonòmiques i locals són diversos. Alguns estatuts d'autonomia regulen de manera expressa l'entrada en vigor de les normes autonòmiques com a conseqüència de la publicació en els diaris oficials respectius. En l'àmbit local, s'ha de diferenciar entre l'entrada en vigor de la norma dels pressupostos (publicació en el diari de la corporació, si n'hi ha, i de manera resumida en el de la província i la comunitat autònoma) i de les ordenances (supeditada a la publicació en el diari de la província o, si escau, en el de la comunitat uniprovincial).

⁽⁷⁰⁾Art. 17.4 i 169 TRLRHL

Per tant, les normes tributàries són eficaces des del moment que entren en vigor, després del període de *vacatio legis* o des de la data que es disposa. No obstant això, no és gens estrany que l'entrada en vigor de les normes tributàries es retroregui a un moment anterior al de la publicació en el BOE (com per exemple el moment de la publicació del projecte de llei corresponent en el *Butlletí de les Corts Generals*), per a evitar els inconvenients que pot provocar l'"efecte anunci".

b) Cessament de la vigència

D'altra banda, respecte del moment del cessament de la vigència de les normes tributàries, tampoc no hi ha cap especialitat. Les normes tributàries desapareixen de l'ordenament jurídic, igual que les restants normes: per la seva derogació i pel transcurs del temps prefixat en la mateixa llei –que són les dues formes clàssiques– i, finalment, per la declaració d'inconstitucionalitat.

En primer lloc, cessen les normes tributàries, com a norma general, perquè es **deroguen** per normes posteriors, si es tracta de normes de durada indefinida. Aquesta derogació pot ser expressa o tàcita⁷¹.

⁽⁷¹⁾Art. 2.2 CC

La derogació té efectes des de la data en què es produeix, la qual cosa no impedeix que una norma derogada s'apliqui, fins i tot després de la derogació, a fets o a situacions produïts quan encara estava en vigor.

Derogació tàcita i expressa

La derogació **tàcita** es produeix quan el contingut d'una norma no és compatible amb els preceptes d'una altra de posterior. Aquesta derogació té lloc en els casos en què la nova llei, tot i no derogar expressament una llei anterior, regula la mateixa matèria de manera diferent i contradictòria amb la regulació legal vigent fins llavors. Aquesta derogació afecta exclusivament tots els preceptes de l'anterior incompatibles amb la llei posterior: a *sensu contrario* els compatibles continuen vigents.

Correspon a l'interpret o a qui aplica la llei valorar si un precepte és o no contradictori amb l'anterior, per tal de considerar-lo derogat. Equival a la derogació tàcita l'ús de

clàusules generals del tipus “queden derogades totes les disposicions que s’oposin al que estableix aquesta llei o la contradiguin”.

La derogació **expressa** ofereix més garanties per a la seguretat jurídica, ja que eximeix l’interpret de l’aplicació de regles. Quant a això, l’article 2.2 CC disposa que la derogació té l’abast que expressament es disposi i sempre s’estén a tot allò que en la llei nova, sobre la mateixa matèria, sigui incompatible amb l’anterior.

Aquesta derogació expressa es pot produir de dues maneres diferents, en els termes de la LGT: per mitjà de la inclusió d’una llista de les normes derogades o una taula de vigències o mitjançant l’esment exprés que una norma passa a tenir una nova redacció. Aquesta previsió de la LGT constitueix una regla de bona tècnica legislativa, l’incompliment de la qual no té de sanció⁷².

⁽⁷²⁾Art. 9.2 LGT

No obstant això, en la pràctica, de vegades passa que cap de les dues formes de derogació expressa previstes es respecten i s’utilitzen clàusules derogatòries genèriques, com ara “queden derogades totes les disposicions que s’oposin al que estableix aquesta llei i la contradiguin i, entre altres”, que equivalen a la derogació tàcita i a una derogació expressa per relació de normes derogades no tancada. Això provoca un problema d’interpretació, per al qual no hi ha solucions generals i abstractes, si bé hi ha regles metodològiques aplicables (com la que la llei general posterior no deroga l’especial anterior), però que no tenen caràcter absolut (ja que, de vegades, la voluntat del legislador és la contrària, és a dir, derogar la totalitat de les normes especials anteriors).

En segon lloc, el **transcurs del termini prefixat en la mateixa llei** determina que cessi la seva vigència, i d’aquesta manera deixa de produir els efectes jurídics conseqüents. Així passa quan es tracta de normes de durada temporal, que constitueixen normes que autolimiten la seva vigència temporal.

Normes de durada temporal

Amb caràcter general, són normes de durada temporal les que reconeixen exempcions i beneficis tributaris, d’acord amb el que disposa l’article 15 LGT, segons el qual, les normes sobre beneficis tributaris tenen una vigència limitada a cinc anys, tret que expressament s’estableixi a perpetuïtat o per un temps superior o inferior. Periòdicament el Govern haurà de proposar a les Corts Generals la pròrroga de les que hagin de subsistir.

Així mateix, són normes de durada temporal moltes modificacions tributàries contingudes en les LPGE, que s’apliquen durant el període anual de l’exercici pressupostari, tret que siguin objecte de pròrroga (art. 134.4 CE). Generalment, el precepte de la LGPE així ho disposa expressament.

En relació amb les lleis temporals, es planteja el problema de determinar els efectes que es produeixen en les normes que han de ser objecte de derogació expressa per part d’aquestes lleis; és a dir, si quan les normes de durada temporal s’extingeixen, recuperen la vigència aquelles lleis que van derogar. Quant a això, cal distingir dos supòsits:

- Si les lleis van ser derogades, no tornen a entrar en vigor pel simple fet que la llei que les va derogar hagi cessat en la seva vigència. En aquests termes s’expressa l’article 2.2 CC quan disposa que, per la simple derogació d’una llei, no recobren vigència les que aquesta hagi derogat.

Inaplicació pràctica

No obstant això, en la pràctica aquest precepte no s’aplica, per la qual cosa les normes sobre beneficis fiscals s’integren en l’ordenament, de la mateixa manera que les restants.

- Si les lleis van ser suspeses per la llei de durada temporal, quan aquesta deixa de tenir vigència, perquè ha transcorregut el termini per al qual es va dictar, la llei suspesa recupera automàticament la vigència. En l'àmbit tributari és freqüent aquesta situació, especialment es dona en les LPGE.

Per la declaració d'inconstitucionalitat⁷³. D'acord amb la CE, la declaració d'inconstitucionalitat d'una llei determina que només subsisteix la vigència de la llei en la part no afectada per aquesta inconstitucionalitat, i la vigència de la part afectada per aquesta declaració cessa per una declaració de nul·litat. No obstant això, tècnicament la declaració d'inconstitucionalitat no constitueix una modalitat de derogació, mentre que la declaració de nul·litat produeix efectes jurídics superiors a aquella (els efectes jurídics es retrotrauen al moment de l'aprovació de la norma corresponent –nul·litat *ex tunc*–).

(73) Art. 164 CE i art. 30 i 40 LOTC

Ara bé, de vegades, s'han mantingut els efectes produïts a l'empara de la llei tributària declarada inconstitucional, amb la qual cosa no s'ha arribat a produir la nul·litat radical –que tradicionalment s'associa a la declaració d'inconstitucionalitat–, per exigència del principi de seguretat jurídica, que impedeix revisar, a més de les qüestions decidides mitjançant una sentència amb valor de cosa jutjada, les situacions decidides mitjançant resolucions administratives fermes⁷⁴.

(74) STC 45/1989, de 20 de febrer, i 179/1994, de 16 de juny

c) Retroactivitat

Una última qüestió relacionada amb l'aplicació de les normes en el temps és la de la retroactivitat (és a dir, la possible aplicació a situacions jurídiques nascudes abans de la seva vigència), regulada, amb caràcter general, en el títol preliminar del CC, regulació que ha de ser completada amb el que preveu l'article 10.2 LGT.

Les lleis disposen, en principi, per al futur, és a dir, per a les situacions posteriors a l'entrada en vigor. Això és així per tal de respectar el principi de seguretat jurídica, que exigeix que els destinataris de les normes en puguin conèixer el mandat perquè hi adequin la seva conducta.

Ara bé, aquesta regla d'irretroactivitat no és absoluta, sinó que regeix la regla d'**irretroactivitat relativa**, amb caràcter general, d'acord amb el CC, ja que “les lleis no tenen efecte retroactiu si no disposen el contrari”. És a dir, de vegades, les normes poden projectar els seus efectes sobre fets anteriors a l'entrada en vigor, per la qual cosa es produeix el fenomen de la retroactivitat. Així doncs, serà el legislador qui haurà de valorar en cada cas si hi ha raons superiors al principi de seguretat per a dotar d'efectes retroactius una norma⁷⁵.

(75) Art. 2.3 CC

No obstant això, s'ha d'assenyalar que en determinats àmbits regeix una **prohibició absoluta de retroactivitat**, atès que l'exigència de seguretat jurídica desplega una eficàcia superior. En aquests termes es pronuncia la CE, en relació amb les disposicions sancionadores no favorables o restrictives de drets individuals⁷⁶.

(76) Art. 9.3 CE

En l'àmbit tributari, la LGT disposa que:

“llevat que es disposi el contrari, les normes tributàries no tenen efecte retroactiu i s'apliquen als tributs sense període impositiu meritats a partir de la seva entrada en vigor i als altres tributs el període impositiu dels quals s'iniciï des d'aquell moment”.

I afegeix que:

“no obstant això, les normes que regulen el règim d'infraccions i sancions tributàries i el dels recàrrecs tenen efectes retroactius respecte dels actes que no siguin fermes quan la seva aplicació resulta més favorable per a l'interessat⁷⁷.”

(77) Art. 10.2 LGT

Per tant, en aquest punt, la LGT no afegeix res al que preceptuen la CE i el CC.

La qüestió que es planteja és determinar si en l'àmbit tributari s'aplica la regla general d'irretroactivitat, llevat que s'hi disposi el contrari, o la del mandat d'irretroactivitat absoluta sense possibilitat de derogació en cap cas. La matèria tributària no es troba esmentada entre aquelles en què l'article 9.3 CE prohibeix de manera absoluta la retroactivitat; per tant, en les lleis tributàries regeix la irretroactivitat relativa. És a dir, són retroactives si així ho preveuen. Així ho ha reconegut el TC diverses vegades⁷⁸.

Irretroactivitat dels reglaments

La jurisprudència del TS (STS de 13 de febrer de 1989 i de 17 de maig de 1990) no admet la retroactivitat de les disposicions reglamentàries, llevat que es tracti de reglaments interpretatius.

(78) STC 6/1983, de 4 de desembre; 126/1987, de 16 de juliol, i 150/90, de 4 d'octubre

En canvi, les normes reguladores d'infraccions i sancions tributàries són sempre irretroactives, ja que en aquests supòsits som davant normes sancionadores, a les quals per imperatiu de l'article 9.3 CE, els és prohibida la retroactivitat, llevat que siguin més favorables.

Tanmateix, això no significa que les normes tributàries retroactives s'ajustin sempre a la CE, ja que la retroactivitat pot comportar la violació d'altres principis constitucionals com els de capacitat econòmica i seguretat jurídica. En els casos de retroactivitat relativa, com que la retroactivitat representa un menyscapte per a la seguretat jurídica, el legislador no la pot establir de manera arbitrària, sinó per altres valors de justícia.

Per tant, són inconstitucionals les lleis tributàries retroactives quan la seva eficàcia retroactiva entri en col·lisió amb altres principis constitucionals, especialment els de seguretat jurídica i interdicció de l'arbitrarietat, fins i tot el de capacitat econòmica. En altres paraules, una llei tributària retroactiva no és inconstitucional pel sol fet de ser-ho –sempre que expressament ho estableixi–, sinó quan aquest caràcter sigui arbitrari. Així ho ha reconegut el TC⁷⁹.

(79) STC de 28 d'octubre de 1997, i 173/96, de 31 d'octubre

En un primer moment, el TC va destacar que el límit de la seguretat jurídica té menys vigor en els casos de retroactivitat impròpia que en els d'autèntica, en què només exigències qualificades de bé comú es podrien imposar excepcionalment a aquest principi⁸⁰.

⁽⁸⁰⁾STC 126/1987, de 16 de juliol

Retroactivitat impròpia i pròpia

La retroactivitat **impròpia** o de **grau mitjà** es dona en pressupòsits de fet que s'han començat a constituir abans de l'entrada en vigor de la norma, però sense haver arribat a perfer-se (com passa quan una llei augmenta la tarifa d'un impost una vegada iniciat el període impositiu però abans que finalitzi). En canvi, la retroactivitat **pròpia** o **autèntica** és la que s'aplica a situacions nascudes i exhaurides abans que entri en vigor.

No obstant això, segons la posterior doctrina establerta i consolidada pel TC, la determinació de quan una norma tributària retroactiva vulnera la seguretat jurídica només es pot fer cas per cas, tenint en compte: d'una banda, el grau de retroactivitat de la norma, i, de l'altra, i, molt especialment, les circumstàncies específiques que concorren en cada supòsit que justifiquen que el legislador ordeni la retroactivitat⁸¹.

⁽⁸¹⁾STC 150/1990 i 173/1996

Dificultat de valoració

Quant a això, convé precisar que no sempre és senzill determinar el grau de retroactivitat de la mesura jutjada segons la configuració tècnica del tribut, o poden sorgir discrepàncies a l'hora de valorar la importància de la modificació efectuada i dels efectes que té o sobre si hi ha o no circumstàncies en el cas concret que legitimin la retroactivitat segons l'interès general de la finalitat pretesa.

El fenomen oposat a la retroactivitat és la **ultraactivitat** de les normes, que passa quan aquestes s'apliquen a situacions nascudes després d'haver-se derogat, de manera tàcita o expressa. Hi ha dues classes d'ultraactivitat: la ultraactivitat en **sentit propi**, és a dir, l'aplicació d'una norma a situacions originades després d'haver-se derogat (no acostuma a existir), i la ultraactivitat **impròpia**, és a dir, en relació amb situacions originades sota la vigència d'una norma, però que es prologuen després d'haver-se derogat (és més usual). Així succeeix quan les normes de dret transitori estableixen de manera expressa que, malgrat la derogació d'una norma, aquesta continua regint determinades situacions nascudes a la seva empara i en la confiança de la seva perdurabilitat.

4.2. Aplicació de les normes en l'espai

En relació amb l'eficàcia de les normes tributàries en l'espai, se susciten dues qüestions diferents, encara que solen coincidir generalment. En primer lloc, l'eficàcia de la llei en l'espai, això és, la determinació de l'àmbit espacial o territorial en què s'apliquen les normes. I, en segon lloc, l'extensió de les normes. És a dir, la determinació dels fets gravats per aquestes normes tributàries quan aquests es realitzen totalment o parcialment fora del seu territori o les realitzen ciutadans d'un altre estat, és a dir, els punts de connexió que la llei fixa per sotmetre una determinada situació al mandat d'una norma.

a) Àmbit territorial d'aplicació de les normes tributàries

Les normes tributàries delimiten la seva eficàcia espacial en funció del territori sobre el qual s'estén la competència de l'ens impositor que les dicta. Aquesta regla se sol incorporar a les lleis reguladores dels diferents tributs preceptuant que els tributs que regulen s'han d'aplicar en tot el territori espanyol, excepte l'existència de certs règims especials aplicables en determinades zones geogràfiques.

Com a conseqüència d'aquest criteri, l'Administració ha de procedir en el territori espanyol als corresponents actes d'execució, i reclamar l'assistència administrativa necessària per a les actuacions que s'hagin de produir fora d'aquest territori. Així mateix, ha de procedir a aplicar-les i a tenir-les en compte com a elements que són del sistema normatiu intern.

b) Punts de connexió

La segona de les qüestions, que és la més important, és la relativa als punts de connexió o criteris de subjecció a cada tribut –o extensió de les normes–, especialment quan els fets estan relacionats amb diferents jurisdiccions fiscals tant a escala internacional com interna (règims de concert i conveni, règim econòmic i fiscal de les Canàries). A més, també es tenen en compte entre les comunitats autònomes de règim comú a l'efecte de determinar a quina correspon el rendiment obtingut dels diferents tributs cedits.

De conformitat amb el que disposa la LGT, “els tributs s’han d’aplicar conforme als criteris de residència o territorialitat que estableixi la llei en cada cas. Si no n’hi ha, els tributs de caràcter personal s’han d’exigir conforme al criteri de residència i els altres tributs d’acord amb el criteri de territorialitat que sigui més adequat a la naturalesa de l’objecte gravat⁸²”.

⁽⁸²⁾Art. 11 LGT

Així doncs, aquesta norma estableix com a criteris de subjecció el de residència efectiva i el de territorialitat. S'observa que el legislador tributari no ha inclòs entre els punts de connexió el de nacionalitat, si bé s'utilitza per a determinar la residència fiscal.

D'altra banda, també en els convenis internacionals per a evitar la doble imposició se solen determinar aquests punts de connexió.

D'acord amb el criteri de **territorialitat**, les lleis tributàries només s'apliquen als qui resideixen en territori espanyol, o bé als qui, tot i no residir-hi, tenen alguna relació o vincle econòmic amb aquest: obtinguin rendes, siguin titulars de béns que hi estiguin situats o tinguin relacions econòmiques al territori espanyol. Per tant, és el territori o lloc on es produeix el que decideix la llei aplicable. És un criteri de naturalesa real i de vinculació objectiva.

Una manifestació del principi de territorialitat és el de **residència**. La residència d'una persona en territori espanyol d'acord amb les normes pròpies establertes en el tribut corresponent és l'element que determina la subjecció a l'impost espanyol. És un criteri de naturalesa personal i de vinculació subjectiva.

Concepte de residència habitual

La LGT no defineix el concepte de residència habitual. En el cas de les persones físiques, aquest concepte el defineix la LIRPF⁸³ com la permanència durant més de 183 dies en territori nacional durant l'any natural.

⁽⁸³⁾Art. 9 de la LIRPF

L'article 11 LGT és una norma d'aplicació subsidiària, atès que només esdevé aplicable a falta d'un precepte específic. En la pràctica, aquesta norma no sol tenir aplicació, ja que la majoria de les lleis reguladores de cada tribut estableixen els seus propis punts de connexió. A més, aquestes lleis particulars no segueixen estrictament els criteris fixats en la LGT; encara que solen utilitzar de manera prevalent el criteri de la residència efectiva en els impostos personals i el criteri de territorialitat en la resta d'impostos.

4.3. Interpretació de les normes tributàries

La interpretació és una activitat que pretén esbrinar el sentit de la norma jurídica i constitueix un moment necessari en el procés d'aplicació d'aquesta. A més, es tracta d'una qüestió relacionada amb la naturalesa de les normes tributàries.

Si les normes tributàries no tenen més especialitats que les del seu propi contingut, és obvi que els mètodes aplicables en la seva interpretació són els mateixos que, amb caràcter general, s'apliquen en la resta de normes jurídiques. No obstant això, aquesta qüestió que apareix prou clara en l'actualitat, no ho era tant fa uns quants anys –especialment abans de la consolidació del dret tributari com a disciplina científica–, ja que certa doctrina propugnava l'aplicabilitat de criteris diferents dels hermenèutics comuns en la seva interpretació, no tant pel contingut d'aquestes normes, sinó perquè entenia que eren restrictives dels drets individuals.

Els criteris aplicables en la interpretació de les normes tributàries són els mateixos que, amb caràcter general, s'apliquen en la resta de normes jurídiques. En aquest sentit, la LGT⁸⁴ disposa que "les normes tributàries s'han d'interpretar d'acord amb el que disposa l'apartat 1 de l'article 3 del Codi civil".

⁽⁸⁴⁾Art. 12.1 LGT

Així doncs, en l'àmbit tributari, com en la resta de l'ordenament jurídic, hi són aplicables els **criteris d'interpretació** de les normes següents:

- Criteri d'interpretació literal, és a dir, segons el sentit de les paraules emprades en el text de la norma.
- Criteri sistemàtic i contextual.
- Criteri d'interpretació històrica i d'indagació de la *mens legislatoris*, deduïda dels antecedents legislatius.
- Criteri teleològic o de la finalitat de la llei.
- Criteri de la realitat social.

Entre aquests criteris no hi ha cap tipus de prioritat o jerarquia, si bé s'atorga certa preferència al criteri teleològic. D'altra banda, s'ha de destacar que tots els criteris s'han d'utilitzar de manera conjunta, ja que la utilització exclusiva d'un de sol pot esbiaixar el resultat de la tasca interpretativa i induir a error sobre l'autèntic significat de les normes.

En relació amb el criteri d'interpretació literal o segons el sentit dels termes emprats per les normes, es planteja el problema de la determinació del sentit que s'ha d'assignar a les **paraules amb un significat no unívoc**, és a dir, amb diversos significats en funció del tipus de llenguatge que s'usi: el llenguatge usual o el relatiu a una determinada disciplina científica o tècnica.

Per a solucionar aquest problema, l'article 12.2 LGT estableix que:

“mentre no els defineixi l'ordenament tributari, els termes emprats en les seves normes s'han d'entendre conforme al seu sentit jurídic, tècnic o usual, segons que correspongui.”

És a dir, es remet a la solució que sigui procedent cas per cas, llevat que el legislador hagi especificat el sentit que s'ha de donar. Com s'observa, aquesta norma es limita a identificar el problema però soluciona poca cosa, ja que no estableix cap preferència entre el sentit jurídic, el tècnic o l'usual, la qual cosa també és correcta, ja que aquest problema no se soluciona amb criteris apriorístics: o bé el soluciona la norma en concret, que en utilitzar un vocable no unívoc especifica quin és el seu significat, o bé, quan la llei no resol de manera expressa aquesta qüestió, la tasca correspon a l'interpret, que ha de determinar cas per cas el sentit que escaigui.

Preàmbul de la llei

De vegades, per a interpretar una llei es pot consultar el preàmbul, ja que constitueix un instrument interpretatiu essencial de la llei pel fet que incorpora la voluntat del legislador.

Un altre problema que es planteja en relació amb la interpretació, és el significat que s'ha d'atribuir en l'ordenament tributari a **conceptes jurídics** que ja han estat **elaborats en altres branques de l'ordenament**; és a dir, si el legislador tributari pot definir conceptes o configurar institucions que no s'ajustin al que s'ha prescrit en altres branques jurídiques per a les mateixes figures.

S'admet que l'ordenament tributari pot formular autònomament els seus propis conceptes, encara que no pot desconèixer les categories de la legislació civil, almenys si tenen implicacions tributàries⁸⁵. Això passa en dos supòsits: quan per la novetat de l'institut no hi ha definicions en altres branques del dret, i quan per raons estrictament fiscals l'ordenament tributari formula de manera expressa un concepte que, en cas contrari, no produiria els mateixos resultats.

4.4. L'analogia

La integració de les llacunes de l'ordenament és una qüestió relacionada amb la interpretació. Una de les formes de satisfer les llacunes és el recurs a l'analogia, basada en el raonament per semblança: és a dir, a un supòsit que no està previst de manera directa per la norma s'aplica el mandat establert per a un supòsit diferent, però que té relació de semblança o analogia amb el primer.

Diferència amb altres figures

L'analogia es diferencia d'altres figures com:

- La interpretació, pel punt de partida: la interpretació parteix de l'existència d'una norma el sentit de la qual es tracta de determinar, mentre que en el cas de l'analogia és necessari integrar l'ordenament per la falta d'una norma aplicable.
- Les formes de creació de les normes, perquè l'analogia és un instrument d'aplicació de les normes, no és una font del dret.

Aquesta qüestió està regulada, amb caràcter general, en el CC⁸⁶, que preveu que:

“1. És procedent l'aplicació analògica de les normes quan aquestes no prevegin un supòsit específic, però en regulin un altre de semblant entre els quals es consideri que hi ha identitat de raó. 2. Les lleis penals, les excepcionals i les d'àmbit temporal no s'han d'aplicar a supòsits ni en moments diferents dels que comprenen expressament.”

Aquest precepte és aplicable, excepte disposició en contra, en les restants branques jurídiques, atès el caràcter de dret supletori del CC (art. 4.3). I atès que, segons l'article 7.2 LGT, les disposicions civils s'apliquen supletòriament.

Per la seva banda, la LGT⁸⁷ conté un precepte específic dedicat a l'analogia, en virtut del qual:

Exemple

La prescripció és una institució civil i la regula, al mateix temps, de manera expressa l'ordenament tributari, però amb alguna diferència: en l'àmbit civil la prescripció ha de ser al·legada per la part que la pretén fer valer, mentre que en el camp tributari l'Administració l'aplica d'ofici.

⁽⁸⁵⁾STC 45/1989, de 20 de febrer

⁽⁸⁶⁾Art. 4 CC

⁽⁸⁷⁾Art. 14 LGT

“no s’admet l’analogia per estendre més enllà dels seus termes estrictes l’àmbit del fet imposable, de les exempcions i altres beneficis o incentius fiscals.”

Analogia i llacuna de regulació

S’ha d’assenyalar que l’analogia només és procedent quan hi ha realment una llacuna de regulació. A aquests efectes, no es pot considerar que el silenci del legislador sobre la tributació d’una determinada operació impliqui sempre l’existència d’una llacuna, malgrat que n’estiguin regulades altres de similars.

No obstant això, malgrat l’existència d’aquest precepte, la determinació de l’àmbit **material** de l’analogia en l’àmbit tributari no ha estat pacífica. Per a un sector doctrinal, tota aquella matèria coberta pel principi de legalitat no es pot integrar analògicament, perquè, en cas contrari, es vulneraria el principi de legalitat que reserva a la llei la regulació dels elements essencials del tribut. En canvi, sí que seria possible l’analogia en el camp tributari en relació amb els elements no essencials dels tributs, és a dir, en relació amb les normes procedimentals o formals (les que regulen l’aplicació dels tributs), però sense que afecti els elements substancials d’aquests que han d’estar expressament regulats per llei. Per tant, per a aquests autors, malgrat la redacció de l’article 14.3 LGT, l’analogia està prohibida, no solament en relació amb les normes reguladores del fet imposable o de les exempcions, sinó en relació amb totes les normes que versen sobre l’àmbit material cobert pel principi de reserva de llei.

Analogia i no-subjecció

No obstant això, el TS en algunes sentències ha admès l’analogia en relació amb les normes que contenen supòsits de no-subjecció, que, en realitat, són normes de delimitació negativa del fet imposable (STS de 12 de maig de 1982).

Malgrat això, s’ha d’entendre superada aquesta posició, ja que l’àmbit material de l’analogia en el dret financer i tributari no s’ha de posar en relació amb el principi de legalitat. En efecte, aquest principi de legalitat es refereix a la producció normativa (a les relacions entre llei i reglament), mentre que l’analogia és una forma d’aplicació de les normes existents (és un procediment que presuposa l’existència d’una llacuna, però també l’existència d’una norma, encara que prevista per a un supòsit diferent, però que ha de guardar una relació de semblança).

Per aquest motiu, les dificultats per a aplicar l’analogia a algunes normes no resideix en la regulació de les fonts (principi de legalitat), sinó en les exigències derivades del principi de seguretat jurídica, ja que aplicar una norma per analogia a supòsits diferents dels que aquesta preveu expressament dificulta que el ciutadà conegui quina és la norma aplicable. Per aquest motiu l’analogia és prohibida en els àmbits en què la seguretat jurídica és una garantia fonamental i inalterable, com en el dret penal. A aquestes normes penals s’afegeixen les excepcionals i les d’àmbit temporal, per raó que les condicions dels seus pressupòsits de fet impedeixen, des del punt de vista lògic, l’aplicació del raonament per semblança.

En definitiva, la prohibició de la LGT queda reduïda als propis termes d'aquest precepte, és a dir, al fet imposable i a les exempcions, ja que el legislador tributari ha considerat que per respecte al principi de seguretat jurídica només és necessari prohibir-la en aquests àmbits. Per tant, la resta de matèries relatives a altres elements essencials del tribut poden ser objecte d'integració analògica quan hi hagi una llacuna en aquestes.

D'altra banda, s'ha d'assenyalar que l'analogia pot ser el recurs idoni per a satisfer les exigències del principi constitucional d'igualtat⁸⁸.

⁽⁸⁸⁾STC 109/1989, de 21 de maig

4.5. Qualificació

La qualificació constitueix un moment essencial en l'aplicació d'una norma jurídica. *Qualificar* és encaixar o subsumir un fet o situació concreta de la vida real al pressupòsit de fet abstracte definit per la norma.

Es tracta d'una qüestió relacionada amb la interpretació, encara que se'n diferencia, ja que lògicament la determinació del sentit d'una norma és una operació que precedeix al judici de si un supòsit de la vida real té encaix en el pressupòsit de fet definit en la norma.

Diferenciació dins del fet imposable

Respecte del fet imposable, cal diferenciar: entre el pressupòsit abstracte definit per la llei i com es materialitzen en la vida real els supòsits concrets que han de ser encaixats en la definició legal.

La LGT⁸⁹ regula aquesta institució, i disposa que:

“les obligacions tributàries s'exigeixen d'acord amb la naturalesa jurídica del fet, acte o negoci realitzat, sigui quina sigui la forma o denominació que els interessats li hagin donat, i prescindint dels defectes que puguin afectar la seva validesa.”

⁽⁸⁹⁾Art. 13 LGT

Per tant, d'acord amb aquest precepte, l'Administració tributària pot requalificar les operacions realitzades pels obligats tributaris, amb independència de la qualificació que li hagin donat els obligats tributaris.

Cal destacar que, igual que en la resta de l'ordenament, la qualificació s'ha de fer seguint criteris exclusivament jurídics, atenent la naturalesa jurídica de cada pressupòsit de fet. Per tant, igual que en el cas de la interpretació de les normes tributàries que es fa atenent criteris usuals admesos en dret, en el cas de la qualificació es condueix a través de criteris exclusivament jurídics. Per tant, es descarta la referència a la naturalesa econòmica del fet imposable o a la identificació de les relacions econòmiques que efectivament s'estableixin, a diferència de la LGT de 1963, que recollia la qualificació en funció de la realitat econòmica.

A més, la veritable naturalesa jurídica del pressupòsit de fet es determina:

- Prescindint de la forma o denominació que els interessats li hagin donat. Aquest criteri és exclusiu del dret financer i tributari, i respon al principi clàssic que les situacions jurídiques són les que efectivament són, i no el

que les parts diuen que són (atenent la veritable voluntat dels particulars i l'examen del contingut d'aquestes relacions o de les clàusules dels contractes, etc.).

- I prescindint dels defectes que puguin afectar la validesa de l'acte o situació sotmesos a tributació. L'objectiu d'aquesta norma és evitar que el naixement de l'obligació tributària quedi a la voluntat de les parts, en concloure un negoci amb un defecte de forma o substància que podria determinar la seva anul·lació per tal de no pagar impostos, que posteriorment no s'arriba a produir perquè els interessants no exerceixen la corresponent acció.

Compatibilitat amb el principi de capacitat econòmica

La doctrina ha qüestionat la seva compatibilitat amb el principi de capacitat econòmica, ja que si es graven actes jurídics amb independència de la seva validesa, es poden gravar pures formes desproveïdes de contingut, ja que es grava una capacitat econòmica que no és real, ja que els actes, com que estan viciats, no produiran efecte.

A això es pot afegir que si els defectes de l'acte o contracte inicialment gravat comporten la seva anul·lació o rescissió, desapareix el gravamen i el subjecte té dret a sol·licitar la devolució del tribut pagat (devolució d'ingressos indeguts), tal com es reconeix de manera expressa en la normativa de l'ITPAJD .

4.6. Conflicte en l'aplicació de la norma tributària

Una vegada obtinguda la qualificació d'una situació, l'Administració, sota determinades circumstàncies, pot ignorar aquesta qualificació. Així, mitjançant la declaració de frau de llei o conflicte en l'aplicació de la norma tributària, l'Administració requalifica, únicament a efectes tributaris, una determinada situació qualificada pels interessats, d'acord amb la naturalesa jurídica del negoci, que es considera abús.

El frau de llei tributària és una classe del frau de llei de la teoria general del dret, regulat en l'article 6.4 CC i que és aplicable a tot l'ordenament jurídic, i que consisteix en un o diversos actes que originen un resultat contrari a una norma jurídica, emparats en una altra norma dictada amb diferent finalitat⁹⁰.

⁽⁹⁰⁾STC 37/87, de 26 de març

Per tant, perquè es doni el frau de llei són necessaris els **elements següents**:

- L'existència d'una norma, l'aplicació de la qual es tracta d'eludir (evitar) o es tracta de vulnerar per mitjà d'una altra norma més beneficiosa. És la norma defraudada.

- Aquesta norma es tracta d'eludir, a partir de l'autonomia de la voluntat que regeix que en el dret privat, mitjançant artificis, per mitjà de l'abús de les formes jurídiques o de l'ús dels denominats negocis jurídics anòmals, que dóna lloc a l'aplicació d'una altra norma diferent més beneficiosa fiscalment. És la norma de cobertura o norma sota l'empara de la qual es fan els actes en frau.

Altres requisits

La concurrència d'aquestes normes no comporta per si mateix l'existència de frau, i és necessari que hi concorrin els requisits següents:

- 1) Els subjectes han de realitzar un fet diferent del fet imposable, però que conduïxi a resultats econòmics similars als que es derivarien de la realització del fet imposable.
- 2) El fet realitzat ha de provocar un menor gravamen (o absència de gravamen) que el que es derivaria de la realització del fet realitzat.
- 3) La realització del fet equivalent al fet imposable ho ha de ser amb el propòsit d'eludir el tribut.

Cal **diferenciar** el frau de llei d'altres figures afins:

- De l'**incompliment de l'obligació tributària**, que pot donar lloc a una infracció tributària o a un delictes fiscal, que constitueix una violació oberta i directa de l'ordenament jurídic.
En el cas del frau de llei no es vulnera directament l'ordenament, ni s'infringeix el mandat d'una norma, sinó que s'evita mitjançant artificis la realització del pressupòsit de fet del qual neix el mandat. Així mateix, tampoc no s'ha realitzat el fet imposable, se n'ha eludit la realització i, per tant, no ha sorgit l'obligació tributària associada al fet imposable eludit.
- De la **simulació** (especialment de la simulació relativa), en la qual existeix una contradicció entre la voluntat interna i la declarada. Es crea una aparença jurídica per a encobrir la veritable realitat⁹¹.
En el cas del frau de llei, no hi ha res ocult per a tercers, el negoci jurídic efectivament és realitzat i volgut per les parts, encara que la finalitat perseguida és diferent de la que és pròpia d'aquest negoci.
- De l'**economia d'opció** o estalvi fiscal o elecció de la via fiscal més avantatjosa, figura permesa pel dret. Es diferencien per l'absència d'abús de les possibilitats de conformació jurídica.
En l'economia d'opció no hi ha maniobres d'elusió, sinó que es tria per raons fiscals una determinada operació en lloc d'una altra (perquè és menys onerosa); aquesta operació no és anòmala en relació amb la finalitat perseguida per les parts. Per tant, l'elecció d'un negoci amb referència a un altre es basa en els seus avantatges fiscals, però sense desnaturalitzar-ne la causa. La diferència entre totes dues figures en la pràctica pot ser difícil.

L'ordenament **reacciona** de tres maneres diferents davant l'existència de frau de llei:

Negoci indirecte o fiduciari

Generalment, el frau de llei es duu a terme per mitjà de la figura del negoci indirecte, és a dir, s'utilitza un determinat negoci, típic o atípic, per a obtenir una finalitat diferent de la que li és pròpia.

⁽⁹¹⁾ STS de 15 de desembre de 1980

Lectura recomanada

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

- Tipificant pressupòsits de fet subrogatoris o complementaris. El legislador contempla cas per cas els supòsits de frau de llei, i ordena l'aplicació de la norma que es pretén eludir. Aquesta tècnica és respectuosa amb el principi de seguretat jurídica, però té l'inconvenient que el legislador sempre anirà per darrere de la realitat social, i és molt difícil preveure cas per cas les estratagemes de frau. A més, no es pot utilitzar amb profusió perquè s'acabarien incloent-hi supòsits en què no existeix el frau.
- Acudint a la clàusula general que conté la LGT⁹², que es refereix al frau de llei com a conflicte en l'aplicació de la norma tributària (terminologia criticable, atès que aquest conflicte es pot produir no solament pel frau de llei).

⁽⁹²⁾Art. 15 LGT

L'article 15 LGT disposa que:

“s'entén que hi ha conflicte en l'aplicació de la norma tributària quan s'eviti totalment o parcialment la realització del fet imposable o es minori la base o el deute tributari mitjançant actes o negocis en què concorrin les circumstàncies següents: a) Que, considerats individualment o en conjunt, siguin notòriament artificiosos o impropis per a la consecució del resultat obtingut. b) Que de la seva utilització no resultin efectes jurídics o econòmics rellevants, diferents de l'estalvi fiscal i dels efectes que s'hagin obtingut amb els actes o negocis usuals o propis.”

Quant a les **conseqüències** de la declaració de frau de llei:

- La primera consisteix en l'aplicació de la norma eludida o que s'ha tractat d'eludir, de manera que es frustra el tracte fiscal més avantatjós (deixar de pagar totalment o parcialment el tribut o obtenir qualsevol benefici fiscal).
- En segon lloc, es dona la requalificació de l'acte: es prescindeix de la qualificació d'acord amb la naturalesa jurídica (que s'entén creada amb abús de les formes jurídiques amb la finalitat d'elusió) i és sotmesa a tributació com si encaixés en el pressupòsit de la norma que s'ha tractat d'eludir.
- Així mateix, es produeix l'exigència d'interessos de demora. Ara bé, només són exigibles, pel caràcter indemnitzador que tenen, en els casos en què es meriten, és a dir, si com a conseqüència del frau de llei l'Administració tributària cobra amb retard respecte del termini corresponent al tribut exigible per l'aplicació de la norma de cobertura. Això és el que passa en la generalitat dels casos.
És a dir, es meriten a partir de l'endemà de la finalització del termini que hauria correspost per a ingressar el tribut relatiu a la norma defraudada, fins al moment en què, després de la declaració del frau, l'Administració efectivament liquida l'impost corresponent a la norma defraudada. S'apliquen sobre la quantitat que s'ha deixat d'ingressar.
- En quart lloc, es preveu de manera expressa l'exclusió de les sancions. En principi, amb el frau de llei es produeix una falta d'ingrés, la qual cosa està tipificada, amb caràcter general, com a infracció tributària. Però el

Requalificació a efectes fiscals

Ara bé, aquesta requalificació és únicament a efectes fiscals, a efectes civils o mercantils l'acte o negoci realitzat per les parts és vàlid i produeix efectes.

legislador exclou les sancions, perquè en aquests casos considera que no hi ha infracció tributària, per raons de política fiscal (es considera que és menys greu cometre un frau a la llei que una infracció). A més, en matèria d'infraccions i sancions regeix el principi de tipicitat (el frau no està tipificat com a infracció).

Finalment, respecte del **procediment** per a declarar el frau de llei, la LGT disposa que:

“perquè l'Administració tributària pugui declarar el conflicte en l'aplicació de la norma tributària és necessari l'informe favorable previ de la Comissió consultiva a la qual es refereix l'article 159 d'aquesta Llei⁹³.”

⁽⁹³⁾Art. 15.2 LGT

I, en el mateix sentit, l'article 159.1 LGT, assenyala que:

“perquè la inspecció dels tributs pugui declarar el conflicte en l'aplicació de la norma tributària s'ha d'emetre prèviament un informe favorable de la Comissió consultiva que es constitueixi, en els termes establerts reglamentàriament, per dos representants de l'òrgan competent per a respondre les consultes tributàries escrites, en què un d'ells actua com a president, i per dos representants de l'Administració tributària actuant.”

Aquestes previsions de la LGT han estat desplegadas per l'article 194 RGGIT.

4.7. Simulació

La simulació té lloc quan s'oculta sota l'aparença d'un negoci jurídic normal un altre propòsit negocial. N'hi ha de dues classes: absoluta, quan darrere de l'aparença negocial no hi ha cap altre negoci, i relativa, quan el negoci aparent n'encobreix un altre, que és el que en realitat volen les parts.

El negoci simulat és un acord jurídic anòmal, en què hi ha un acord simulador entre les parts sobre el veritable contingut del negoci, que queda ocult als tercers. Aquest acord es pot reflectir en un document privat en què s'exposa el veritable contingut del negoci, encara que en una escriptura pública es fa constar un contingut diferent, o bé pot no constar per escrit. Per tant, el que és característic és l'ocultació de la veritable voluntat, que no es pot deduir de les clàusules del contracte (com en el cas del negoci indirecte o negoci en frau de llei), sinó d'elements aliens a aquest.

Exemples de simulació

Absoluta: una compravenda la finalitat de la qual és que els tercers creguin que un bé deixa de ser propietat d'una persona, però en realitat comprador i venedor pacten que no hi ha cap preu i que el bé continuï en possessió del venedor.
Relativa: una compravenda realitzada sense que hi hagi preu i que encobreix una donació.

El legislador tributari **reacciona** davant la simulació de les maneres següents:

- Recorrent al principi que es pren com a base per a aplicar el gravamen, no el preu de la transmissió, que pot ser simulat, sinó el valor real del bé (com passa en l'ITPAJD).

- Establint presumpcions legals, com passa en la presumpció d'onerositat de préstecs.
- Aplicant-hi la clàusula general que preveu la LGT, segons la qual, “en els actes o negocis en què hi hagi simulació, el fet imposable gravat és el realitzat efectivament per les parts, amb independència de les formes o denominacions jurídiques utilitzades pels interessats⁹⁴”.

(94) Art. 16.1 LGT

L'existència de simulació l'ha de declarar l'Administració tributària en el corresponent acte de liquidació, sense que aquesta qualificació produeixi altres efectes que els exclusivament tributaris⁹⁵.

(95) Art. 16.2 LGT

Per tant, l'Administració pot declarar, sense necessitat d'acció davant els tribunals, l'existència de simulació i prendrà en consideració la realitat efectivament realitzada per les parts a efectes fiscals, sense tenir en compte la forma o denominació jurídica donada pels interessats.

Efectes exclusivament tributaris

Ara bé, s'ha de precisar que la declaració de simulació per part de l'Administració tributària no s'estén més enllà de l'àmbit tributari, tal com reconeix expressament l'article 16.2 LGT, en assenyalar que l'ha de declarar l'Administració tributària en el corresponent acte de liquidació, sense que aquesta qualificació produeixi altres efectes que els exclusivament tributaris.

No obstant això, hi ha casos en què no és possible aquesta diferenciació entre l'àmbit tributari i el de les relacions privades, com passa quan el dret de la Hisenda pública concorre amb el de tercers que poden ser lesionats per la simulació; en aquest cas, la simulació és declarada *erga omnes* per l'òrgan judicial competent.

A més, un cop declarada la simulació, és procedent l'exigència d'interessos de demora en la liquidació que es dicti (si l'Administració cobra amb retard com passa amb el frau a la llei tributària) i de sancions, ja que s'ha deixat d'ingressar una quantitat (fet que constitueix una infracció tributària) i la LGT no les exclou, com en el cas del frau a la llei tributària. Fins i tot podria constituir un delictes de defraudació tributària⁹⁶.

(96) Art. 16.3 LGT

Quant al **procediment** per a declarar la simulació, la LGT no preveu un expedient especial, al contrari que en el cas del frau de llei. La simulació és declarada en el curs del procediment de gestió o de comprovació, si bé l'Administració ha d'acreditar mitjans de prova suficients i concedir una audiència prèvia a l'interessat.

La prova de la simulació

En els supòsits de simulació, un problema important per a la seva regularització consisteix en la prova que existeix un negoci simulat, ja que difícilment podrà ser una prova directa, ja que generalment no s'haurà documentat la veritable voluntat de les parts per a evitar que quedi exposada a tercers.

A aquests efectes, tenint en compte que qui al·lega la simulació l'ha de provar, sembla lògic admetre, com fa la jurisprudència civil, la prova d'indícis o mitjançant presumpcions de fet, l'ús de les quals és compatible amb l'apreciació d'infraccions tributàries i amb la ulterior imposició de sancions⁹⁷.

⁽⁹⁷⁾STS d'11 de febrer i d'11 de juny de 1992

Exercicis d'autoavaluació

De selecció

1. L'adequació del tribut a la capacitat econòmica del subjecte...
 - a) és una exigència que preveu l'article 31.1 CE en connexió amb el deure constitucional de contribuir i s'aplica a tots els tributs.
 - b) no s'aplica als tributs que s'han de pagar com a contraprestació pel servei públic rebut.
 - c) és una exigència que deriva del caràcter retributiu del tribut i que s'ha de mantenir en relació amb tot tribut.
2. El principi de progressivitat tributària...
 - a) implica un repartiment igual de la càrrega tributària, sigui quin sigui el nivell de riquesa manifestat pel contribuent.
 - b) s'ha de manifestar en cada tribut en particular.
 - c) consisteix que, a mesura que augmenta la riquesa de cada persona, augmenta la contribució a les càrregues públiques en proporció superior a l'increment de riquesa.
3. En matèria tributària, el principi de legalitat té un caràcter...
 - a) absolut, perquè tots els elements del tribut han de ser necessàriament regulats per llei.
 - b) relatiu, ja que només les qüestions relatives als drets i deures dels contribuents han de ser regulades per llei.
 - c) relatiu, perquè els reglaments poden regular determinats elements del tribut.
4. Els tributs cedits per l'Estat a les comunitats autònomes...
 - a) només impliquen la cessió dels rendiments que el corresponent tribut genera en el territori de la comunitat autònoma.
 - b) comporten la cessió total de la competència de gestió i el reconeixement de competència normativa per a regular determinats elements dels tributs cedits.
 - c) comporten la cessió, total o parcial, dels rendiments generats per aquests tributs a la comunitat autònoma corresponent, i la cessió de competència normativa sobre determinats elements d'aquests tributs.
5. Les normes tributàries...
 - a) són sempre retroactives.
 - b) són sempre irretroactives.
 - c) poden ser retroactives quan així ho disposin i sempre que no es tracti de disposicions sancionadores o restrictives de drets individuals.
6. El decret llei en matèria tributària...
 - a) no és admissible, ja que el deure contribuir està regulat entre els deures i les llibertats dels ciutadans del títol I de la CE.
 - b) és admissible, però només en la mesura que no afecti el deure de contribuir, tenint en compte no solament la seva repercussió quantitativa, sinó també la naturalesa del tribut afectat.
 - c) és admissible, però només en la regulació dels aspectes no coberts pel principi de reserva de llei.
7. El finançament de les comunitats autònomes de règim comú, a diferència del País Basc i Navarra, es basa...

a) en els tributs propis, la regulació, la gestió i el rendiment dels quals correspon a la comunitat autònoma.

b) en els tributs cedits i les transferències de l'Estat.

c) en els seus ingressos patrimonials i crediticis.

8. L'aplicació de les normes financeres en l'espai es regeix pels principis...

a) de nacionalitat i territorialitat.

b) de nacionalitat i residència efectiva.

c) de territorialitat i residència efectiva.

9. La interpretació de les normes tributàries...

a) s'ha de fer d'acord amb els criteris generalment admesos en dret.

b) es pot fer atenent criteris econòmics en certs supòsits.

c) s'ha de fer amb criteris restrictius.

10. El poder normatiu en matèria tributària...

a) pot ser exercit de manera compartida per més d'un ens públic en relació amb un mateix tribut.

b) és una manifestació del poder tributari que només correspon a l'Estat central.

c) correspon en exclusiva al mateix ens públic que té el dret d'atribució dels rendiments del tribut.

Casos pràctics

1. Elaboreu un informe per a l'alcalde d'un municipi de la costa sobre l'aplicació o no dels principis constitucionals de l'article 31.1 CE a l'àmbit local, i assenyaieu les característiques principals d'aquests principis.

2. Les societats X i Z volen fer un contracte de compravenda d'un solar de 20.000 metres quadrats apte per a la construcció, amb façana en la via pública. Per a obtenir un estalvi fiscal, a l'hora de formalitzar la corresponent escriptura pública, decideixen segregar el solar en dues parts, interior i exterior, de 19.000 i 1.000 metres quadrats respectivament, transmetent les dues parts. En conseqüència, atès que la part interior (sense façana a la via pública) és més gran, el tractament tributari a efectes de l'impost municipal sobre l'increment del valor dels terrenys de naturalesa urbana és més avantatjós. Tenint en compte que els criteris urbanístics no aconsellaven l'opció de la segregació, es tracta d'un supòsit de simulació, de frau de llei, d'economia d'opció, o bé d'una infracció tributària?

Solucionari

De selecció

1.a, 2.c, 3.c, 4.c, 5.c, 6.b, 7.b, 8.c, 9.a, 10.a

Casos pràctics

1. Els principis constitucionals del nostre sistema tributari, també denominats principis de justícia material, estan recollits en l'article 31.1 CE, situat en el capítol II del títol I, relatiu als "Drets i llibertats dels espanyols". De conformitat amb aquest precepte, "tothom ha de contribuir al sosteniment de les despeses públiques d'acord amb la seva capacitat econòmica mitjançant un sistema tributari just inspirat en els principis d'igualtat i progressivitat, que, en cap cas, no té abast confiscatori".

Per tant, són cinc els principis de justícia material: capacitat econòmica, generalitat, igualtat, progressivitat i no-confiscació. D'acord amb el que disposa l'article 133.2 CE, "les comunitats autònomes i les corporacions locals poden establir i exigir tributs, d'acord amb la Constitució i les lleis". En conseqüència, també els tributs locals han de respectar les exigències derivades dels principis que conté l'article 31.1 CE.

Quant a l'abast de cada principi, és a dir, si són aplicables a totes i cadascuna de les figures del nostre sistema de tributari, incloent-hi l'esfera local, s'ha d'assenyalar que el principi de capacitat econòmica implica contribuir en funció de la riquesa que es posseeixi o, en paraules del Tribunal Constitucional, es tracta de "buscar la riquesa on la riquesa es troba". L'exigència de capacitat econòmica està referida a tot l'ordenament tributari i a cadascuna de les figures tributàries en particular. Tot l'ordenament, globalment considerat, ha de ser indicatiu de capacitat econòmica. No obstant això, en la configuració de les singulars figures tributàries, la capacitat econòmica també ha de ser present en totes i cadascuna d'elles. Si bé és cert que en algunes figures és més difícil trobar la seva presència (per exemple, en les taxes) que en d'altres, en què els índexs de riquesa són més clars, això no és cap obstacle perquè hagi d'estar present en tots els tributs.

El principi de generalitat prohibeix en el nostre sistema tributari les discriminacions o els privilegis en el repartiment de la càrrega tributària. En la redacció de l'article 31 CE, aquest principi no apareix nomenat de manera expressa, però s'identifica amb el terme *tothom*. Doncs bé, aquest principi de generalitat ha de ser present en totes i cadascuna de les figures tributàries del nostre ordenament. De manera que la contribució a les càrregues públiques es dugui a terme amb criteris de generalitat, contraris a qualsevol singularitat no justificada tant individualment com territorialment.

El principi d'igualtat exigeix que situacions econòmicament iguals es tractin de la mateixa manera, atenent el fet que la capacitat econòmica que es posi en relleu sigui la mateixa. No obstant això, el principi d'igualtat no exhaureix el seu contingut en el de capacitat econòmica, ja que no són arbitràries les discriminacions quan s'estableixen en funció d'un criteri emparat per l'ordenament constitucional, com la promoció de l'habitatge, el foment de l'estalvi, etc. (STC 8/1986, de 14 de gener). Aquest principi també s'aplica a tots i cadascun dels tributs del nostre sistema.

El principi de progressivitat significa que a mesura que augmenta la riquesa de cada persona, augmenta la contribució a les càrregues públiques en proporció superior a l'increment de riquesa. En altres paraules, els que més tenen contribueixen en proporció superior als que tenen menys. Aquest principi és l'únic que no es refereix a cada figura tributària concreta, sinó que afecta el conjunt del sistema tributari. Per a això, han de tenir un pes suficientment notable en el sistema tributari els impostos amb caràcter progressiu, com l'IRPF. Però no impedeix que hi hagi tributs amb mecanismes de quantificació no progressius, sinó proporcionals. El que sí que sembla cert és que aquesta exigència constitucional dificulta l'existència de tributs regressius o que tinguin aquest efecte.

I, finalment, el principi de no-confiscació constitueix una garantia directa del sistema tributari davant possibles desviacions que puguin desvirtuar la seva naturalesa d'instrument recaptador i redistributiu. És, doncs, un límit a la progressivitat del sistema i una norma de col·lisió, que l'interpret ha d'utilitzar quan xoquen el deure de contribuir i el principi de garantia de la propietat privada.

El principi de no-confiscació també és predicable de cada figura tributària en particular. Perquè el conjunt del sistema tributari pugui arribar a confiscar la capacitat econòmica, s'haurien de poder articular totes les figures tributàries progressivament. No obstant això, la realitat tributària ens mostra que no totes les figures es poden articular tècnicament de manera progressiva. Per tant, és pràcticament impossible que el conjunt del sistema tributari pugui ser confiscatori. En canvi, sí que pot ser que una figura concreta, articulada de manera absoluta-

ment progressiva, arribi a confiscar o a expropiar la capacitat econòmica que en teoria només es pretenia gravar.

2. En primer lloc, cal diferenciar les figures d'economia d'opció; frau de llei (en l'actualitat, conflicte en l'aplicació de la norma tributària); simulació i infracció tributària.

L'economia d'opció és, simplement, la finalitat legítima que tenen els subjectes de reduir la seva càrrega tributària, escollint les configuracions jurídiques que reben un millor tractament fiscal, sense incórrer en abús de l'ordenament, és a dir, sense utilitzar formes jurídiques anòmales o impròpies en relació amb la finalitat perseguida.

El frau de llei, regulat amb caràcter general per a tot l'ordenament en l'article 6.4 CC, té una regulació específica en matèria tributària, actualment prevista en l'article 15.1 LGT. Malgrat aquest canvi de denominació efectuat per la LGT, la figura del denominat "conflicte en l'aplicació de la norma tributària" correspon a la clàssica figura del frau de llei. El frau de llei tributària es produeix quan, per a dur a terme una determinada operació econòmica, els subjectes utilitzen mitjans jurídics diferents dels normals, que naturalment tendeixen a finalitats diverses, amb la finalitat d'aconseguir un resultat contrari a l'ordenament, com és el de reduir la càrrega tributària que hauria resultat aplicable si s'haguessin utilitzat els mitjans jurídics típics o normals.

La simulació, en canvi, comporta sempre un "engany", una ocultació: els subjectes fingeixen dur a terme un determinat acte o negoci, amb la finalitat d'ocultar una altra realitat jurídica, que està gravada amb un tribut superior. Aquesta figura també té una regulació específica en l'article 16 LGT, segons el qual "en els actes o negocis en què hi hagi simulació, el fet imposable gravat serà l'efectivament realitzat per les parts". En aquest cas, el negoci efectivament realitzat per les parts és una donació i no una compravenda.

Finalment, la infracció tributària comporta una violació directa de l'ordenament, mitjançant la comissió dolosa o culpable d'una conducta tipificada en l'ordenament que, generalment, consisteix en l'incompliment d'una obligació o deure tributari.

Aplicant aquestes consideracions al cas concret que es pregunta, es pot concloure que els subjectes han actuat en frau de llei. No es tracta d'un supòsit de simulació, perquè els subjectes no han fingit cap acte o negoci, amb la finalitat d'encobrir un altre. Realment, han realitzat l'operació jurídica de segregar la finca, però sense que aquesta operació respongui a la seva finalitat típica (o "causa"), sinó únicament amb la finalitat d'eludir l'aplicació de la norma tributària que grava la transmissió de finques amb façana a la via pública, emparant-se en una norma de cobertura que estableix una tributació inferior. Els subjectes han actuat, així doncs, abusant de les possibilitats de configuració jurídica que ofereix l'ordenament.

De fet, cal assenyalar que aquest mateix supòsit ha estat examinat pel Tribunal Suprem i qualificat com a frau de llei. Es tracta d'un cas extret de la jurisprudència, concretament de la STS d'11 de juliol de 2003, que va qualificar com a frau de llei tributària aquesta conducta, consistent en la segregació en dues parts d'una finca i posterior venda d'aquestes parts a una altra societat, amb la finalitat d'obtenir una tributació inferior per l'impost municipal aplicable (arbitri de plusvàlua; actualment, impost sobre l'increment de valor dels terrenys de naturalesa urbana). Sobre aquest tema, el Tribunal assenyalava que "com a conseqüència d'aquestes segregacions es produeix una distribució irracional d'elements urbanístics", la qual cosa permet afirmar que s'ha fet una "complexa operació innecessària i fins i tot contrària a la finalitat purament urbanística", i conclou que "n'hi ha prou a examinar les complicades operacions de segregació [...] per arribar a la raonable conclusió que no obeïen a criteris lògics de caràcter urbanístic o hipotecari, sinó a buscar un artifici per deixar la major part del terreny sobre el qual s'edificà sense façana al carrer", la qual cosa implicava una tributació inferior.