

Principios y normas tributarias

Ana María Delgado García

PID_00195507



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

Índice

Introducción	5
Objetivos	6
1. Principios constitucionales	7
1.1. El derecho financiero y la actividad financiera	7
1.2. La constitucionalización de los principios del derecho financiero	8
1.3. Principio de legalidad	10
1.4. Principio de generalidad	14
1.5. Principio de igualdad	15
1.6. Principio de capacidad económica	16
1.7. Principio de progresividad	18
1.8. Principio de no confiscatoriedad	18
2. Fuentes normativas en el ámbito tributario	20
2.1. El esquema de las fuentes normativas	20
2.2. La Constitución	21
2.3. Los tratados internacionales	22
2.4. El derecho de la Unión Europea	24
2.5. La ley	26
2.6. Las disposiciones del ejecutivo con fuerza de ley: el decreto-ley y la legislación delegada	27
2.7. El reglamento	32
2.8. Otras disposiciones	34
3. Poder financiero	36
3.1. Concepto de poder financiero	36
3.2. Planos del ejercicio del poder financiero	36
3.3. Estructura y límites del poder financiero	38
3.4. La Administración tributaria	45
4. Aplicación e interpretación de las normas tributarias	46
4.1. Eficacia de las normas en el tiempo	46
4.2. Aplicación de las normas en el espacio	52
4.3. Interpretación de las normas tributarias	54
4.4. La analogía	56
4.5. Calificación	57
4.6. Conflicto en la aplicación de la norma tributaria	59
4.7. Simulación	62

Ejercicios de autoevaluación.....	65
Solucionario.....	67

Introducción

Tras una definición del derecho financiero y de la actividad financiera, se estudian en este módulo cuestiones relativas a la creación, la interpretación y la aplicación de las normas tributarias a partir de la normativa aplicable y de los principales pronunciamientos jurisprudenciales (en especial, del TC) y administrativos recaídos sobre esta materia. Además, se aborda el tema del poder financiero de las diferentes haciendas territoriales.

Los **principios de justiciamaterial**, que la CE establece en su art. 31.1 y que especifican el ámbito y los límites del deber de contribuir, son los principios de **igualdad, generalidad, capacidad económica, progresividad y no confiscatoriedad**. Todos ellos serán objeto de análisis detallado en este módulo.

Respecto a los tipos de normas tributarias, destacan las leyes (la mayoría ordinarias en el ámbito tributario), los actos normativos del gobierno con fuerza de ley (el decreto-ley junto con los decretos-legislativos) y las normas reglamentarias.

La potestad tributaria de las comunidades autónomas se encuentra sujeta a determinados límites genéricos y específicos, entre los que destaca la prohibición de doble imposición, relacionado con el principio de preferencia de la Hacienda estatal para definir hechos imposables (art. 6.2 LOFCA). Por lo que respecta a las comunidades autónomas de régimen común, coexisten tributos propios autonómicos y tributos cedidos por el Estado total o parcialmente a las comunidades autónomas (art. 157 CE). Asimismo, el poder tributario de los entes locales debe respetar ciertos límites genéricos y específicos.

Finalmente, se abordan los criterios previstos para la determinación de la norma aplicable o la eficacia de las normas tributarias, tanto desde un punto de vista temporal como espacial (artículos 10 y 11 LGT). Así, se examinan cuestiones como la entrada en vigor de las normas, el cese de vigencia, la retroactividad y los criterios de sujeción de las normas tributarias (residencia y territorialidad). Igualmente, se aborda el tema de la **interpretación y aplicación de las normas tributarias** (artículos 12-16 LGT): los criterios generales que rigen la interpretación de las normas tributarias, la calificación, la analogía, el conflicto en la aplicación de la norma y la simulación.

Objetivos

Los principales objetivos a alcanzar mediante el estudio de esta materia son los siguientes:

1. Entender el concepto de derecho financiero y tributario.
2. Comprender el alcance de los principios constitucionales de justicia tributaria.
3. Dominar las repercusiones del principio de legalidad en el ámbito tributario.
4. Distinguir todas las fuentes normativas tributarias.
5. Asimilar la estructura, planos y límites del poder financiero de todos los niveles de Hacienda territorial.
6. Entender la eficacia de las normas tributarias en el espacio y en el tiempo.
7. Identificar los criterios de interpretación y aplicación de las normas tributarias.
8. Diferenciar las figuras de la simulación y el conflicto en la aplicación de las normas tributarias.

1. Principios constitucionales

1.1. El derecho financiero y la actividad financiera

El **derecho financiero** es el ordenamiento jurídico (normas y principios) de la Hacienda pública y regula la actividad financiera, esto es, los ingresos y los gastos públicos. Dicha actividad se justifica por la inevitable necesidad que tienen los entes públicos de poder disponer de recursos económicos para el cumplimiento de sus fines.

Por **actividad financiera** hay que entender aquella actividad referente a los ingresos y a los gastos públicos de los entes públicos territoriales e institucionales. Es decir, se trata de aquella actividad desarrollada por los entes públicos para la realización de dos finalidades:

- Los gastos necesarios para el cumplimiento de las funciones que tienen encomendadas (dar satisfacción a necesidades colectivas).
- La obtención de los ingresos necesarios para cubrir dichos gastos.

En consecuencia, puede caracterizarse la actividad financiera de la siguiente manera:

a) En primer lugar, se trata de una actividad pública, tanto por el sujeto como por el objeto. Por el sujeto, porque se trata del Estado o de cualquier otro ente público territorial (CC. AA. o entes locales) o institucional; y por el objeto, porque está relacionada con la satisfacción de necesidades públicas colectivas o intereses generales.

b) La segunda de las notas, consiste en que se trata de una actividad instrumental en segundo grado, a diferencia de otras funciones públicas.

Actividades públicas finales e instrumentales

Las actividades públicas pueden dividirse en: finales o sustantivas y en instrumentales, en función de que satisfagan o no de forma inmediata una necesidad pública colectiva. Así, los servicios públicos tienen carácter final, como la enseñanza, la sanidad, etc. En cambio, las actividades instrumentales se dedican a los medios necesarios para el desarrollo de las actividades finales (p. ej., la regulación del régimen de los funcionarios públicos).

Además, la actividad financiera es una actividad instrumental de segundo grado porque tiene por objeto los medios financieros para el desarrollo del resto de funciones públicas, tanto finales como instrumentales.

Autonomía del derecho financiero

El derecho financiero es una rama autónoma del derecho, es decir, tiene entidad propia, está regida por principios propios. No obstante, es una rama relacionada de forma directa con otras disciplinas jurídicas.

c) En tercer lugar, es una actividad jurídica, lo que significa que es una actividad sometida a normas y principios jurídicos. Precisamente, el análisis de estas normas y principios jurídicos constituye el objeto de esta asignatura, el derecho financiero.

d) En cuarto lugar, hay que señalar que, a pesar de ser una actividad jurídica, también lo es política, tanto por la naturaleza de los fines que tratan de satisfacerse como por el carácter de los entes que tienen constitucionalmente encomendado tal cometido. En este sentido, es política la decisión de subir o bajar un impuesto directo o un indirecto, o las retenciones, etc.

e) En quinto lugar, la actividad financiera depende directamente de los fines que una entidad pública pretenda conseguir desde dos perspectivas. Desde el punto de vista cuantitativo: porque, a medida que se incrementa el número de objetivos a satisfacer, deberán incrementarse los ingresos que los cubran. Y desde el punto de vista cualitativo: porque, según sean tales objetivos, deberá elegirse una u otra fuente de obtención de ingresos (deuda pública, tributos...).

Evolución de la actividad financiera

Históricamente, la actividad financiera no ha tenido siempre los caracteres que posee actualmente, ni ha tenido la misma importancia. El papel de la actividad financiera ha aumentado a medida que el Estado ha ido asumiendo cada vez mayores objetivos en los distintos ámbitos de la realidad social.

Dentro del derecho financiero, podemos distinguir dos ramas: el derecho tributario y el derecho presupuestario, que serán objeto de estudio en esta asignatura.

El **derecho tributario** se ocupa de los ingresos tributarios, que son los más importantes dentro de la actividad financiera. Aunque, en una acepción más amplia, podría entenderse por derecho tributario, el derecho de los ingresos públicos. Por lo tanto, el derecho tributario se ocupa del régimen jurídico de los ingresos tributarios, tanto de sus aspectos sustantivos como de los procedimentales.

El **derecho presupuestario** es aquel que comprende los principios y normas que rigen el presupuesto a lo largo del ciclo de asignación, ejecución y control del gasto público.

1.2. La constitucionalización de los principios del derecho financiero

La CE de 1978 contiene los principios fundamentales que rigen el derecho financiero y, en concreto, la institución del tributo y del gasto público.

La **Constitución** es la **norma suprema** de nuestro **ordenamiento jurídico**. En consecuencia, los principios que figuran en el texto constitucional tienen el más alto valor normativo y vinculan a todos los ciudadanos y poderes públicos¹.

⁽¹⁾Art. 9.1 CE

Ahora bien, conviene destacar que el legislador dispone de un elevado margen de libertad para configurar el sistema tributario y alcanzar los fines que la Constitución le impone².

⁽²⁾SSTC 19/2012, de 15 de febrero y 20/2012, de 16 de febrero

Los principios constitucionales financieros son normas del ordenamiento jurídico contenidas en la Constitución que indican cuáles son los criterios financieros sobre los ingresos y los gastos públicos, así como la forma de reparto del poder financiero.

Clasificación de los principios constitucionales

Pueden clasificarse dichos principios de la siguiente manera: principios de carácter material (principios justicia material y otros principios), de carácter formal (principio de legalidad), normas sobre la distribución territorial del poder tributario y normas sobre el presupuesto y su control.

Dichos principios se encuentran recogidos básicamente en el art. 31 CE, ubicado en el capítulo II del título I CE, relativo a los "derechos y libertades de los españoles". Por tanto, no es un derecho fundamental³.

⁽³⁾Art. 31 CE

Artículo 31 CE

"1) Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.

2) El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía.

3) Solo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley".

Derechos fundamentales y materia tributaria

Sin embargo, existen otros derechos fundamentales que pueden afectar a la materia tributaria: el derecho a la intimidad que debe proteger la Administración en el tratamiento automatizado de datos, o la entrada en el domicilio por parte de la Inspección; o la presunción de inocencia en el procedimiento sancionador...

Por tanto, este precepto, en sus 3 apartados, contiene los siguientes principios:

1) En primer lugar, los principios o criterios materiales que presiden el reparto de la carga tributaria. También se les conoce como principios de justicia tributaria (principios de capacidad económica, de generalidad, de igualdad, de progresividad y de no confiscatoriedad). Dichos principios especifican el ámbito y los límites del deber de contribuir. Un sistema tributario justo será aquel que respete tales principios.

2) En segundo lugar, los principios de ordenación material del gasto público: la equidad en la asignación de los recursos públicos y la eficiencia y economía en su programación y ejecución. El primero de ellos se refiere a que los recursos públicos deben estar asignados de forma equitativa a los fines que van a

satisfacer. Y los dos últimos, son de carácter técnico y se refieren a la necesidad de aplicar procedimientos eficaces en la gestión del gasto para conseguir una óptima asignación de esos recursos.

3) Finalmente, el principio de legalidad tributaria, que es el principio básico sobre la producción normativa en materia tributaria.

En consecuencia, dentro de este precepto es posible diferenciar entre los principios aplicables a los tributos y aquellos relativos a la ordenación del gasto público. Ambos principios están relacionados dada la conexión existente entre ingresos y gastos. En este sentido, la justicia financiera es la consecuencia de la realización de estos principios.

La protección de los principios

De conformidad con lo dispuesto en la propia CE, cualquier violación de estos principios podrá motivar la imposición de un recurso o cuestión de inconstitucionalidad⁴. Ahora bien, tales principios aisladamente considerados no gozan de tutela jurisdiccional a través del recurso de amparo (puesto que solo se prevé para la tutela de los derechos recogidos en los arts. 14 a 29 y 30.2 CE).

⁽⁴⁾Art. 53 CE

La LGT se refiere también a los mencionados principios de forma reiterativa a lo ya dispuesto en la CE⁵. Por ello, esta referencia resulta innecesaria y no posee ninguna consecuencia jurídica relevante.

⁽⁵⁾Art. 3 LGT

Principios generales del derecho

Asimismo, también deben tenerse en cuenta los principios generales del derecho que se recogen en la Constitución: jerarquía normativa, publicidad de las normas, irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, seguridad jurídica, responsabilidad e interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos⁶.

⁽⁶⁾Art. 9.3 de la CE

Por último, conviene destacar que, al tratarse de principios constitucionales, debe tenerse presente la interpretación que de los mismos realiza el Tribunal Constitucional, delimitando su contenido y alcance, que vincula a todos los ciudadanos y poderes públicos.

1.3. Principio de legalidad

El principio de legalidad o de reserva de ley es una regla formal para el establecimiento de los tributos y constituye uno de los pilares del sistema de fuentes de naturaleza tributaria. Es el principio básico en la producción normativa en materia tributaria, como acabamos de señalar.

Es el art. 31.3 CE el que consagra este principio, al establecer que las prestaciones personales (por ejemplo, el servicio militar cuando era obligatorio) o patrimoniales públicas (tributos) sean establecidas con arreglo a la ley; y es

⁽⁷⁾Arts. 31.3 y 133.1 de la CE

reafirmado por el art. 133.1 CE, según el cual, el poder tributario del Estado se ejercerá mediante ley. En principio, puede afirmarse que con base en este principio es necesaria una ley formal para establecer tributos (aunque hay normas con fuerza de ley que se admiten como fuente del derecho en materia tributaria⁷).

Dos son los aspectos que interesan para comprender la eficacia y el grado de operatividad de este principio: su ámbito material y su alcance. O lo que es lo mismo: sobre qué se aplica y cómo.

1) Ámbito material

Respecto al ámbito material, esto es las prestaciones patrimoniales cubiertas por el principio de legalidad, hay que señalar que la CE en vez de utilizar el término *tributo*, emplea el de *prestación patrimonial de carácter público*. Este concepto tiene un contenido más amplio y abierto que el que resulta atribuible al concepto de tributo y también englobaría, por ejemplo, a las cotizaciones a la Seguridad Social.

Caracteres de las prestaciones patrimoniales de carácter público

Tales caracteres han sido establecidos por la doctrina del TC; si bien no resulta pacífica la delimitación del contenido de esta categoría ni entre la doctrina ni entre la jurisprudencia⁸.

En primer lugar, la reserva de ley opera en todas las prestaciones no asumidas voluntariamente por el sujeto obligado o impuestas unilateralmente por la Administración; en otras palabras, la coactividad se configura como la nota distintiva de las prestaciones patrimoniales de carácter público.

En segundo lugar, no solo son prestaciones coactivas aquellas en las que así resulta de su régimen jurídico (como los tributos y las cotizaciones a la Seguridad Social), sino también aquellas en las que, aunque el deber de pagar nace de la decisión libre del sujeto, dicha libertad es formal, como ocurre en los servicios públicos esenciales. En este caso, la libertad de solicitar el servicio y pagar la contraprestación es teórica.

Y, finalmente, los servicios se prestan por los entes públicos en régimen de monopolio de hecho o de derecho.

Ahora bien, el principio de legalidad no significa que toda la materia tributaria deba quedar cubierta por este principio, de ahí que sea necesario concretar los elementos de las prestaciones que quedan amparados por la reserva de ley.

El principio de reserva de ley, no solo se refiere a la creación o establecimiento de la prestación patrimonial de carácter coactivo, sino también a su supresión. Asimismo, se extiende a la determinación de los elementos esenciales del tributo; por contra, la reserva de ley no queda satisfecha cuando el legislador no define los elementos esenciales del tributo⁹.

De conformidad con lo establecido en la LGT, los elementos esenciales de los tributos, cubiertos por dicho principio, son los elementos que se refieren a la identificación del tributo (hecho imponible y sujeto pasivo) y a la entidad del tributo, esto es, a la intensidad o cuantificación de la prestación (base im-

Papel del principio de legalidad

Se trata de una norma cuyo nacimiento va ligado al del régimen constitucional, y que es básico en el esquema constitucional de división de poderes: legislativo, ejecutivo y judicial.

Lectura recomendada

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

⁽⁸⁾STC 185/1995, de 14 de diciembre, y 182/1997, de 28 de octubre

Los precios públicos

Los precios públicos no están cubiertos por el principio de legalidad, a diferencia de las tasas en tanto que ingresos tributarios.

⁽⁹⁾STC de 37/1981, 16 de noviembre

⁽¹⁰⁾Art. 8 de la LGT

ponible, tipo de gravamen, cuota y la deuda). Además, también tienen esta consideración los plazos de prescripción y de caducidad, por las importantes repercusiones que tienen y aquellos aspectos que especialmente limitan los derechos de los obligados tributarios. Y, finalmente, las exenciones o bonificaciones (su establecimiento, modificación, prórroga y supresión¹⁰).

El art. 8 LGT

El art. 8 LGT determina que, en todo caso, se regularán por ley las siguientes materias:

- a) La delimitación del hecho imponible, del devengo, de la base imponible y liquidable, la fijación del tipo de gravamen y de los demás elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria, así como el establecimiento de presunciones que no admitan prueba en contrario.
- b) Los supuestos que dan lugar al nacimiento de las obligaciones tributarias de realizar pagos a cuenta y su importe máximo.
- c) La determinación de los obligados tributarios previstos en el apartado 2 del artículo 35 de esta ley y de los responsables.
- d) El establecimiento, modificación, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones, bonificaciones, deducciones y demás beneficios o incentivos fiscales.
- e) El establecimiento y modificación de los recargos y de la obligación de abonar intereses de demora.
- f) El establecimiento y modificación de los plazos de prescripción y caducidad, así como de las causas de interrupción del cómputo de los plazos de prescripción.
- g) El establecimiento y modificación de las infracciones y sanciones tributarias.
- h) La obligación de presentar declaraciones y autoliquidaciones referidas al cumplimiento de la obligación tributaria principal y la de pagos a cuenta.
- i) Las consecuencias del incumplimiento de las obligaciones tributarias respecto de la eficacia de los actos o negocios jurídicos.
- j) Las obligaciones entre particulares resultantes de los tributos.
- k) La condonación de deudas y sanciones tributarias y la concesión de moratorias y quitas.
- l) La determinación de los actos susceptibles de reclamación en vía económico-administrativa.
- m) Los supuestos en que proceda el establecimiento de las intervenciones tributarias de carácter permanente.

La reserva de ley y las exenciones y bonificaciones tributarias

La CE dispone que "todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deberá establecerse en virtud de ley¹¹". Y, aunque solo se refiera de forma expresa a las exenciones en caso de tributos estatales, cabe predicar lo mismo respecto a los autonómicos o locales.

No obstante, el TC ha señalado que solamente queda afectado por el principio de legalidad "el establecimiento o ampliación de exenciones y bonificaciones tributarias, pero no cualquier otra regulación de ellas, ni la supresión de las exenciones o su reducción o la de las bonificaciones, porque esto último no constituye alteración de los elementos esenciales del tributo (STC 6/1983, de 4 de febrero). Sin embargo, el art. 8.d) LGT incluye dentro de la reserva de ley no solo al establecimiento, modificación o prórroga de estos beneficios fiscales, sino también la supresión.

Interpretación del art. 8 LGT

El art. 8 LGT no debe interpretarse en el sentido de que comprende todas las materias tributarias reservadas a la ley.

⁽¹¹⁾Art. 133.3 CE

En cambio, no quedarían cubiertos por la reserva de ley, los aspectos procedimentales o formales que son desarrollados normalmente por reglamentos (órdenes del Ministerio de Economía de Hacienda) dictados en ejecución de la ley: plazos, medios y lugar de pago, etc.

2) Alcance

Determinado el ámbito material del principio de legalidad tributaria, es necesario referirse al alcance de dicho principio, esto es, concretar cuál ha sido la voluntad de la CE al ordenar que las prestaciones patrimoniales de carácter público se establezcan “con arreglo a la ley”. Se trata de saber cómo quedan cubiertos estos elementos esenciales de los tributos.

La doctrina distingue en materia de reserva de ley tal como está regulada en la CE, dos clases: absoluta y relativa. En la primera, la **absoluta**, la ley debe regular de forma completa la materia que está reservada a ella, sin que sea posible la integración por otra fuente. Sin embargo, en la segunda, la **relativa**, la ley puede limitarse a fijar los principios dentro de los cuales podrá la materia reservada a la ley ser desarrollada por otra fuente secundaria.

Ante estos dos tipos de reservas, nos hemos de preguntar si la reserva de ley del art. 31.3 CE es absoluta o relativa. El principio de legalidad en materia tributaria, como ha tenido ocasión de señalar el TC, está recogido en el art. 31.3 CE de forma relativa, a diferencia del carácter absoluto de dicho principio en otros ámbitos jurídicos, como el art. 25 CE¹²

Por lo que no toda la materia tributaria debe ser regulada por ley, es suficiente con que la ley establezca el tributo y los elementos esenciales del tributo, siendo posible su desarrollo y ejecución a través de normas reglamentarias.

Justificación de la reserva de ley relativa en materia tributaria

En primer lugar, así se desprende del tenor literal del propio art. 31.3 CE —es decir, por una interpretación literal—, que no se refiere al establecimiento por ley, sino con arreglo a la ley.

En segundo lugar, las funciones del principio de legalidad se salvaguardan con la reserva relativa.

Y, a mayor abundamiento, en los tributos locales la reserva relativa es la única forma de articulación del principio de legalidad con el de autonomía financiera local, consagrado en el art. 142 CE. Los entes locales no pueden legislar, solo tienen potestad reglamentaria, dictan ordenanzas. Por ello, si la reserva de ley fuera absoluta, toda la materia tributaria se tendría que legislar a nivel estatal, quedando en papel mojado el principio de autonomía financiera. En cambio, con la relativa, el legislador estatal fija los principios que reglamentariamente podrán ser desarrollados por los entes locales.

Reserva de ley tributaria y en materia de sanciones

El ámbito de aplicación del principio de reserva de ley tributaria no es el mismo que el del principio de reserva de ley en materia sancionadora (art. 25 CE), que es más estricto (entre otras, STC 132/2001, de 8 de junio, y 194/2000, de 19 de julio).

⁽¹²⁾Entre otras, STC 37/1981, de 16 de noviembre, y STC 19/1987, de 17 de febrero.

Prohibición de habilitación en blanco

Cuando la ley no regule directamente un tributo, remitiéndose a una norma reglamentaria para su concreción, dicha remisión deberá contener de forma bien determinada los límites y criterios dentro de los que ha de actuar el reglamento, de forma que el tributo sea regulado efectivamente con arreglo a la ley. En cualquier caso, no caben las habilitaciones en blanco, como advierte el TC (STC 37/1981, de 16 de noviembre, entre otras).

1.4. Principio de generalidad

Conforme a este principio, en conexión con el de igualdad, están prohibidas en el sistema tributario las discriminaciones o privilegios. Por consiguiente, no existen privilegios en el reparto de la carga tributaria y todas las personas pueden estar obligadas al pago de los tributos.

Función del principio

Este principio sirve para diferenciar el derecho moderno (que nace con el constitucionalismo) del Antiguo Régimen, basado en el privilegio o en la diferente condición de las personas como criterio para pagar los impuestos.

En la redacción del art. 31 CE, este principio no aparece nombrado de forma expresa, pero se identifica con el término *todos* (término que emplea el constituyente en otros preceptos).

Características del principio de generalidad

Como ha señalado el TS, este principio se caracteriza por las siguientes notas: la **abstracción** y la **impersonalidad**. Siendo su opuesto las medidas establecidas *intuitu personae*, 'en razón a la persona', que afectan a todos los ciudadanos, siendo compatible dicho principio con la sujeción a un tributo de un determinado sector o grupo de personas¹³.

⁽¹³⁾STS de 2 de junio de 1986

Este término, *todos*, tiene cuatro significados. En primer lugar, significa que el deber de contribuir no queda reducido a los nacionales. Con lo cual, también los no nacionales están obligados a contribuir. Esto es una consecuencia del principio de territorialidad en la eficacia de las normas tributarias. Y no solo los no nacionales, sino que también deben pagar tributos los no residentes.

En segundo lugar, se refiere tanto a personas físicas como a personas jurídicas. E igualmente, pueden estar obligadas a contribuir los entes sin personalidad jurídica.

En tercer lugar, proclama que no existen privilegios a la hora de contribuir. Por ello, y en conexión con el principio de igualdad, el deber de contribuir afecta a todos los sujetos que demuestren capacidad económica. Por tanto, este principio debe informar, con carácter general, el ordenamiento tributario y supone un requerimiento directo al legislador para que tipifique como hecho imponible todo acto, hecho o negocio jurídico que sea indicativo de capacidad económica.

No obstante, no es contraria a este principio de generalidad la existencia de exenciones o beneficios fiscales, pues son técnicas que utilizan las leyes reguladoras de los impuestos para definir con más precisión el deber de contribuir; las cuales pueden estar fundamentadas en el principio de capacidad económica o bien en otras razones dotadas de cobertura constitucional de forma que cumplen una función extrafiscal (es decir, se emplea el sistema tributario con fines de política económica¹⁴).

⁽¹⁴⁾STC 37/1987, de 26 de marzo

Ahora bien, lo que sí es contrario a este principio es el establecimiento de exenciones o bonificaciones *intuitu personae* (en atención a la persona) o discriminatorias (esto ocurrirá cuando se traten de forma distinta situaciones que son idénticas y cuando tal desigualdad no encuentre una justificación razonable).

Y, en cuarto lugar, como consecuencia de la estructura territorial plural acuñada en nuestra CE, será contrario al principio de generalidad y al de solidaridad, cualquier configuración normativa que arbitrariamente dispense un tratamiento de favor a cualquiera de las comunidades autónomas en las que se ha vertebrado el Estado. La contribución a las cargas públicas debe hacerse con criterios de generalidad, contrarios a cualquier singularidad no justificada tanto individual como territorialmente¹⁵.

⁽¹⁵⁾Arts. 138.2 y 139.1 CE

1.5. Principio de igualdad

El principio de igualdad es un principio, también vinculado al nacimiento del derecho moderno, no exclusivo del sistema tributario, sino del conjunto del ordenamiento jurídico, tal como consagra el art. 1 CE, junto con otros valores superiores del ordenamiento constitucional: la libertad, la justicia y el pluralismo político. Asimismo, dicho principio es desarrollado por la CE en otros preceptos, pero con un contenido y alcance diferentes: art. 14 con relación a la igualdad formal ante la ley y art. 9 relativo a la igualdad sustancial y al deber de los poderes públicos de promover las condiciones necesarias para hacerla efectiva.

Dicho principio está relacionado de forma muy estrecha con el principio de capacidad económica y, en general, con todos los principios sobre el reparto de la carga tributaria, tal como ha reconocido el TC¹⁶.

Derecho de la Unión Europea

En los últimos años el principio de igualdad (no discriminación) ha adquirido relevancia en el ámbito del derecho de la Unión Europea (en especial, en relación con las libertades comunitarias), dando lugar a numerosas sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre el establecimiento de tratos fiscales diferenciados entre residentes y no residentes en la UE.

La igualdad, así entendida, exige que situaciones económicamente iguales sean tratadas de igual forma, atendiendo a que la capacidad económica que se pone de relieve es la misma.

⁽¹⁶⁾STC 45/1989, de 20 de febrero

Asimismo, el principio de igualdad también encuentra una manifestación evidente en el principio de progresividad, como señala el TC, de forma que más allá de la igualdad formal, ha de atenderse a su contenido o exigencia de igualdad real, expresada en el art. 9.2 CE¹⁷.

⁽¹⁷⁾STC 128/1987, de 16 de julio

Por tanto, la igualdad debe promoverse a través de medidas encaminadas a corregir las desigualdades existentes en la sociedad: en él se amparan discriminaciones operadas por las normas tendentes a corregir situaciones de desigualdad real que no son justificables.

El principio de igualdad no agota su contenido en el de capacidad económica ni en el de progresividad, como hemos visto en relación con el principio de generalidad, ya que no son arbitrarias las discriminaciones cuando se establecen en función de un criterio amparado por el ordenamiento constitucional, como la promoción de la vivienda¹⁸.

(18)STC 8/1986, de 14 de enero

Principio de igualdad y gasto público

Debe tenerse en cuenta que el principio de igualdad no solo se predica del sistema tributario, sino también de los gastos públicos, tal como dispone el art. 31.2, según el cual "el gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos". Como consecuencia, será necesario proceder a una valoración conjunta del sistema de ingresos y gastos para valorar si la igualdad está como valor presente en el ordenamiento financiero.

Por otra parte, como ha puesto de relieve el TC, el derecho a la igualdad incluye no solo la igualdad ante la ley, sino también la igualdad en la aplicación de la ley, que implica que un mismo órgano no puede modificar arbitrariamente el sentido de sus decisiones en casos sustancialmente iguales y que cuando considere que debe apartarse de sus precedentes deberá ofrecer una fundamentación razonable para ello¹⁹.

(19)STC de 21 de mayo de 1984

1.6. Principio de capacidad económica

De entre todos los principios del art. 31.1, destaca el de capacidad económica, que constituye la norma básica en el reparto de la carga tributaria. La importancia de este principio se desprende de la propia redacción del art. 31.1 CE, ya que sitúa como objetivo la tributación conforme a la capacidad económica en un sistema tributario justo, y coloca a los restantes principios de justicia del sistema tributario al servicio de tal objetivo. Es decir, el resto de principios poseen un carácter instrumental respecto del principio de contribución de acuerdo con la capacidad económica; o dicho de otro modo, son derivaciones del principio fundamental de capacidad económica.

Relación con otros principios

Básicamente, se encuentra relacionado con los principios de generalidad y de progresividad.

Contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica significa contribuir en función de la riqueza que se tenga, o en palabras del TC, se trata de buscar la riqueza donde la riqueza se encuentra²⁰.

(20)STC 27/1981, de 20 de julio

En este sentido, conforme a la **capacidad económica absoluta**, el legislador, a la hora de establecer el hecho imponible de los tributos, debe tenerla a través de **índices indicativos** de la misma (directos, como la renta o el patrimonio; o bien indirectos, como el consumo de bienes o servicios). No siendo posible el establecimiento de tributos que no respondan a este principio.

Ahora bien, esta concepción debe matizarse porque debe tenerse en cuenta el principio de normalidad, de acuerdo con el cual, cuando el legislador configura una determinada situación como hecho imponible, atiende a un supuesto

(21)Entre otras, SSTC 37/1987, de 26 de marzo, y 194/2000, de 19 de julio

que normalmente es indicativo de capacidad económica; lo cual no significa que en todos los casos dicho supuesto sea realmente indicativo de tal capacidad económica²¹. Por consiguiente, la capacidad puede ser manifestación de una riqueza real o potencial. En cambio, no es posible gravar rentas o riquezas inexistentes o aparentes.

Además, la capacidad económica del tributo debe existir en el momento en que entra en vigor la norma que lo establece. En palabras del TC, "la capacidad económica ha de referirse no a la actual del contribuyente, sino a la que está ínsita en el presupuesto del tributo y, si esta hubiera desaparecido o se hallase disminuida en el momento de entrar en vigor la norma en cuestión, se quebraría la relación constitucionalmente exigida entre imposición y capacidad contributiva²²".

Tributos con fines extrafiscales

Además, conviene poner de relieve que el establecimiento de tributos no solo responde al principio de capacidad económica (finalidad contributiva), sino que puede coexistir con otros fines extrafiscales inspirados en criterios de política económica general y otros principios y fines también contenidos en la CE (STC 37/1987, de 26 de marzo).

Por último, es importante remarcar que la exigencia de capacidad económica está referida a todo el ordenamiento tributario. Todo el ordenamiento, globalmente considerado, deberá ser indicativo de capacidad económica. Es predicable de todo el sistema tributario. En consecuencia, todos los tributos (impuestos, tasas y contribuciones especiales) deben tener presente en su configuración el principio de capacidad económica, aunque se manifiesta con mayor intensidad en unos casos que en otros (como ocurre con los impuestos).

Si bien en la configuración de cada una de las singulares figuras tributarias la capacidad económica también estará presente pero de forma distinta: en unos casos de forma positiva, gravando directamente manifestaciones indicativas de capacidad económica (IS, IRPF); en otros casos de forma negativa, excluyendo la configuración como hechos impositivos de ciertas manifestaciones que son contrarias al principio de capacidad económica; y, por último, también de forma negativa, a través de bonificaciones o exenciones en aquellos casos en que en la realidad de un hecho imponible no sea indicativo de capacidad económica.

Por consiguiente, la capacidad económica se ha de entender como cualidad del sujeto tributario que se ha de proyectar en toda la estructura jurídica del tributo, no solo en la selección de los hechos impositivos, esto es, en la determinación de los elementos esenciales del tributo para la cuantificación (capacidad económica relativa).

(22) 126/1987, de 16 de julio

Índices directos

En los índices directos se manifiesta claramente la capacidad económica, ya que gravan una manifestación directa de riqueza.

Fundamento de potestades administrativas

El TC ha fundamentado en el principio de capacidad económica los deberes de colaboración de los obligados tributarios con la Administración y las potestades administrativas de comprobación e investigación, ya que, si no existiera "se produciría una distribución injusta de la carga fiscal, todo lo que unos no paguen debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar" (STC 110/1984, y en términos similares, la STC 76/1990).

1.7. Principio de progresividad

El principio de progresividad, ligado a los Estados modernos e introducido en nuestro ordenamiento jurídico por la CE, significa que, a medida que aumenta la riqueza de cada persona, aumenta la contribución a las cargas públicas en proporción superior al incremento de riqueza. En otras palabras, los que más tienen contribuyen en proporción superior a los que menos tienen.

Se consigue, básicamente, que un tributo sea progresivo mediante la aplicación de tipos de gravamen progresivos (alícuotas progresivas). Por otro lado, este principio hace difícil la existencia de tributos regresivos (esto es, que conforme más riqueza se obtenga, se pague menos).

La progresividad no se refiere a cada figura tributaria concreta, sino que afecta al conjunto del sistema tributario. Esta progresividad del sistema tributario es la que ha de permitir un reparto desigual de la carga tributaria. Por ello, no vulnera este principio la existencia de tributos con un tipo de gravamen proporcional.

Para dar cumplimiento a la progresividad del sistema tributario, deben tener un peso suficientemente notable en el mismo aquellos impuestos con carácter progresivo, como es el caso del IRPF. Además, la progresividad de los tributos no debe reducirse a la letra de la ley, sino que debe ser efectiva en la práctica.

1.8. Principio de no confiscatoriedad

El art. 31.1 CE, contiene, por último, tras enumerar los principios de distribución de la carga material, la referencia a que el sistema tributario en ningún caso podrá tener alcance confiscatorio. El principio de no confiscatoriedad, que no existe en otros ordenamientos jurídicos se introdujo en la CE por razones políticas a modo de garantía frente a posibles abusos en la progresividad del sistema tributario.

En consecuencia, este principio puede definirse como un límite al principio de progresividad del sistema tributario. El sentido de este principio ha de ir ligado a la no excesividad de la tributación, más que a la no supresión de rentas o bienes por la vía fiscal.

Relación con otros principios

Este principio está relacionado profundamente con el principio de igualdad como criterio material, y que debe ser promovida por los poderes públicos (art. 9 CE); así lo ha destacado el TC (SS. 27/1981, de 20 de julio de y 45/1989, de 20 de febrero). Asimismo, guarda relación con el principio de capacidad económica entendida como programa para el legislador y los poderes públicos.

El propio TC ha señalado la dificultad de concretar el significado del principio y reconoce que es una “cuestión que dista de hallarse doctrinalmente clarificada”. Como límite se puede entender de la siguiente forma: “[...] otra exigencia lógica que obliga a no agotar la riqueza imponible –substrato, base o exigencia de toda imposición– so pretexto del deber de contribuir²³.”

(23) STC 150/1990, de 4 de octubre

Una cuestión importante es saber si la no confiscatoriedad es **predicable de todo el sistema tributario o de cada figura tributaria** en particular: para algunos autores se aplica no a los impuestos aislados sino al sistema tributario en su conjunto; en cambio, para la mayoría de autores, se puede predicar tanto del sistema tributario como de cada figura en particular. No obstante, es difícil que el sistema tributario sea confiscatorio porque no todos los impuestos se articulan técnicamente de forma progresiva; en cambio, sí cabe que una figura tributaria concreta, articulada de forma absolutamente progresiva, llegue a confiscar la riqueza que se pretende gravar.

En este punto, también es trascendental determinar **cuándo un tributo puede ser confiscatorio**. Para el TC, en la mencionada S.150/1990, sería confiscatorio un sistema tributario que privara al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades (lo cual es muy genérico), así como un impuesto con un tipo medio de gravamen del 100 por 100. Sería el caso extremo de un tipo de gravamen entre un 0 al 100 por 100. Sin embargo, el tributo, antes de llegar al porcentaje máximo (100 por 100), ya podría ser confiscatorio. En todo caso, la determinación del porcentaje a partir del cual se entiende que un tributo es confiscatorio se trata de un juicio de valor. Por tanto, dependerá de la época, de la realidad social, del país, etc.

2. Fuentes normativas en el ámbito tributario

2.1. El esquema de las fuentes normativas

El **sistema de fuentes** o **sistema normativo** propio del derecho financiero es el conjunto de los actos a través de los cuales se manifiesta la voluntad de los órganos a los que el ordenamiento jurídico atribuye la potestad de dictar reglas jurídicas para la ordenación de la actividad financiera pública.

Las fuentes formales del derecho tributario, que son básicamente fuentes de derecho escrito, por orden de mayor a menor **rango de jerarquía** son las siguientes: la Constitución y los tratados internacionales, el derecho de la Unión Europea, la ley, actos con fuerza de ley (decretos legislativos, decretos-leyes) y los reglamentos.

En este mismo sentido, la LGT indica que los tributos se regirán por la Constitución, los tratados internacionales, las normas de la Unión Europea, las leyes y las disposiciones reglamentarias²⁴.

Asimismo, hay que hablar de la normativa autonómica y local (donde no hay relación de jerarquía sino de distribución de competencias en relación con la normativa estatal), fuentes no escritas y el derecho supletorio (tendrán carácter supletorio las disposiciones generales del derecho administrativo y los preceptos del derecho común).

Aunque no tienen carácter normativo, conviene mencionar, por su importancia práctica, las circulares e instrucciones y, finalmente, órdenes interpretativas y consultas tributarias. También conviene remarcar el papel de la jurisprudencia constitucional (fuente indirecta).

Por último, en relación con la **codificación** del derecho tributario, debe mencionarse la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Dicho texto legal contiene los principios generales sobre la disciplina de los tributos: formas de creación y aplicación de las normas tributarias, los elementos esenciales del tributo (hecho imponible, base imponible, sujetos pasivos, cuantificación de la deuda...), infracciones y sanciones y, por último, los procedimientos para la aplicación de los tributos (gestión, liquidación, inspección y recaudación) y los procedimientos de revisión.

Observación

Ahora bien, debe tenerse en cuenta que, en realidad, más que de fuentes específicas, se trata de especialidades de las normas en el ámbito del derecho financiero.

⁽²⁴⁾ Art. 7 LGT

A su vez, la LGT está desarrollada por cuatro reglamentos generales: Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento general de recaudación; Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario; Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general en materia de revisión en vía administrativa; y Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

Y, por otro lado, cada impuesto está regulado por una ley propia, que está desarrollada por el correspondiente reglamento.

A este respecto, la LGT preceptúa que las leyes y reglamentos que contengan normas tributarias deberán mencionarlo expresamente en su título y en la rúbrica de los artículos correspondientes. Además, también ordena que las leyes y reglamentos que modifiquen normas tributarias contengan una relación completa de las normas derogadas y la nueva redacción de las que resulten modificadas. No obstante, estas previsiones siempre se cumplen en la práctica²⁵.

(25) Art. 9 LGT

Finalmente, conviene referirse al **derecho supletorio**. De acuerdo con lo previsto en la LGT, tienen carácter supletorio las disposiciones generales del derecho administrativo y los preceptos del derecho común". Es decir, a falta de norma tributaria explícita, se aplicarán las normas administrativas y, en su defecto, las civiles²⁶.

(26) Art. 7.2 LGT

2.2. La Constitución

La Constitución es la primera de las fuentes del ordenamiento tributario, es decir, es la fuente con mayor rango jerárquico, y se le debe otorgar el valor de norma jurídica en sentido propio (directamente aplicable). Además, como norma suprema del ordenamiento jurídico, condiciona las formas de creación de las restantes. Es la *lex superior* de todo el ordenamiento jurídico²⁷.

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

Sin embargo, teniendo en cuenta la estructura territorial de España, dicho principio de jerarquía debe conjugarse con el de competencia. En efecto, cada uno de los tres niveles de Hacienda territorial existentes tiene competencia para dictar ciertas normas o bien regular determinadas materias –con exclusión del resto. Este principio de competencia provoca una protección de las normas dictadas por cada nivel de Hacienda frente a las del resto, de igual o superior nivel, que no pueden modificarlas ni derogarlas.

Ejemplo

Una ley estatal no puede modificar ni derogar un reglamento autonómico dictado en el ámbito de la competencia de la comunidad autónoma.

Constitución financiera

Dentro del conjunto de disposiciones que conforman la denominada Constitución económica, es posible distinguir el bloque normativo relativo a la Constitución financiera. Se trata del conjunto de reglas y principios constitucionales referentes a la actividad financiera pública, esto es, a las normas que establecen la estructura y el reparto del poder financiero entre los diferentes niveles de gobierno, los principios formales que ordenan la producción de normas financieras, los principios materiales y de justificación en la vertiente de los ingresos y los gastos públicos, y las normas constitucionales reguladoras de las instituciones financieras concretas como el presupuesto y el Tribunal de Cuentas.

Además, debe hacerse referencia al **bloque de constitucionalidad**, que sirve de medida o parámetro de la constitucionalidad de las leyes, en el que se integran los estatutos de autonomía y otras normas como Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas²⁸.

⁽²⁸⁾SSTC 66/1985, de 23 de mayo, y 150/1990, de 4 de octubre

Finalmente, debe destacarse el **papel del TC** en la interpretación de los preceptos constitucionales (de hecho, la jurisprudencia constituye también una fuente indirecta del ordenamiento jurídico).

2.3. Los tratados internacionales

En segundo lugar, deben mencionarse los tratados internacionales. Según dispone la CE, los tratados internacionales válidamente celebrados, una vez publicados oficialmente en España (en el BOE), pasan a formar parte de nuestro ordenamiento interno²⁹.

⁽²⁹⁾Art. 96.1 CE y, en el mismo sentido, art. 1.5 del Código civil

Es decir, a través del citado precepto constitucional se consagra el **principio de recepción automática**. Por lo tanto, no es necesario convalidar los tratados internacionales en las Cortes Generales, como sucedía en tiempos anteriores.

Por otro lado, el mismo precepto constitucional indica que las disposiciones de los tratados internacionales "solo podrán ser derogadas, modificadas o suspendidas en la forma prevista en los propios tratados o de acuerdo con las normas generales del derecho Internacional".

Relaciones entre Constitución y los tratados internacionales

Las relaciones entre la Constitución y los tratados internacionales no están claras, pues para unos autores la relación es de jerarquía, estando la Constitución por encima de ellos. No obstante, existen autores que entienden que la relación entre tratados y derecho interno está basada no en términos de jerarquía, sino de distribución de materias. Incluso se ha discutido su integración en el bloque de constitucionalidad.

No obstante, la incorporación automática al ordenamiento interno de los tratados internacionales se subordina al hecho de que se firmen de forma válida, lo que, en ocasiones, requiere una autorización previa por parte del legislador. Así sucede con los tratados que atribuyen el ejercicio de competencias derivadas de la Constitución a una organización u institución internacional, cuya firma debe de autorizarse a través de una ley orgánica³⁰.

⁽³⁰⁾Art. 93 CE

Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea

El Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea, modificado por el Tratado de la Unión, atribuye a la UE el ejercicio de potestades financieras tanto en la vertiente de los gastos (control de déficits excesivos en el marco de la Unión económica y monetaria) como de los ingresos públicos. Además, recoge figuras tributarias objeto de regulación directa por parte de la Unión Europea, como los derechos de aduanas.

Asimismo, se requiere la autorización previa de las Cortes Generales para la prestación del consentimiento del Estado en otros casos también previstos en la CE, a través del procedimiento especial previsto en el art. 74 CE: entre ellos, los tratados o convenios que afectan a los derechos y deberes fundamentales de los ciudadanos y los que implican obligaciones financieras para la Hacienda pública³¹.

⁽³¹⁾Art. 94 CE

Convenios que implican obligaciones financieras para la Hacienda pública

Dado que es difícil que un convenio sobre una determinada materia no afecte de alguna manera a las obligaciones financieras para la Hacienda pública, en la práctica se constata que no se aplica la previsión del art. 94 CE, reconduciéndose las obligaciones financieras derivadas de los tratados que se pretenden firmar a créditos ya consignados en los Presupuestos Generales del Estado, para que los nuevos compromisos internacionales no generen nuevas obligaciones para la Hacienda pública.

Finalmente, debe destacarse que la celebración de tratados que contengan estipulaciones contrarias a la Constitución exige la previa reforma constitucional para permitir su adecuación a la misma³².

⁽³²⁾Art. 95 CE

De entre los convenios que requieren la obligación de autorización previa del art. 94 CE, cabe destacar los siguientes por su relevancia en materia tributaria:

- Los **convenios para evitar la doble imposición** (se trata generalmente de convenios bilaterales basados en modelos de convenio elaborados por diferentes instituciones como la OCDE o la ONU, para prevenir o eliminar la doble imposición sobre la renta y el patrimonio).

Función de los convenios para evitar la doble imposición

Estos convenios establecen diferentes categorías de rentas y determinan para cada una de ellas la distribución de la potestad tributaria entre los Estados firmantes para no eliminar o corregir la doble imposición. Esto es, determinan el derecho de los Estados para gravar una determinada renta. Ahora bien, tras el reconocimiento del derecho de un Estado a gravar una cierta renta, esta se grava conforme a la legislación fiscal interna del Estado competente.

- El acuerdo del Estado español y la Santa Sede sobre asuntos económicos, firmado el 3 de enero de 1979.
- Los acuerdos relativos a privilegios e inmunidades de los funcionarios de organizaciones internacionales en los que existen algunas cláusulas tributarias.

Red de convenios

España cuenta con una amplia red de convenios de este tipo. No obstante, debe tenerse en cuenta que no todos ellos están basados en la misma versión del modelo de convenio, puesto que es objeto de actualización.

2.4. El derecho de la Unión Europea

A consecuencia de la adhesión de España a la Unión Europea, que supone la cesión de competencias a la entidad supranacional, las normas comunitarias han adquirido categoría de fuente del derecho financiero.

En esta materia rige el principio de **primacía de las normas comunitarias** sobre el derecho interno (tal y como ha reconocido la doctrina y la jurisprudencia del Tribunal de Justicia), no tanto por razones de jerarquía, sino por la cesión de competencias a una entidad supranacional conforme al Tratado de Adhesión. Así pues, no solo son fuente los tratados que regulan la Unión Europea, el derecho originario, sino también las normas dictadas con base en dichos tratados o derecho derivado.

En relación con el **derecho originario**, deben destacarse los tratados fundacionales de la Unión Europea, en particular, el Tratado de Roma de 25 de marzo de 1957, por el que se constituyen las Comunidades Europeas. Tales tratados han sido objeto de diversas modificaciones, básicamente para adaptar la estructura y objetivos de la UE a su ampliación por la incorporación de nuevos Estados. En la actualidad, los tratados sobre los que se fundamenta la UE son el Tratado de Funcionamiento de la UE y el Tratado de la UE. Ambos tratados tienen el mismo valor jurídico, junto con la Carta de los Derechos Fundamentales de la UE de 7 de diciembre del 2000, tal como fue adaptada el 12 de diciembre del 2007 en Estrasburgo.

Contenido del TUE y del TFUE

El TUE contiene los valores y objetivos de la UE (título I), varias disposiciones sobre los principios democráticos (título II), las instituciones (título III), la cooperación reforzada (título IV), acción exterior y política exterior y de seguridad común (título V). A su vez, el TFUE se ocupa de organizar el funcionamiento de la UE y determina los ámbitos, la delimitación y las condiciones de ejercicio de sus competencias.

Por su parte, el derecho derivado es el dictado por la UE en ejercicio de sus competencias y está formado por reglamentos, directivas, decisiones, recomendaciones y dictámenes³³.

⁽³³⁾Art. 288 TFUE

a) Las directivas

Únicamente los Estados miembros pueden considerarse como sus destinatarios (en cuanto titulares del poder normativo) y nunca los nacionales, puesto que solo de los Estados miembros se requiere una actuación para su aplicación.

Por otra parte, se trata de normas que no obligan directamente pero que son vinculantes en tanto que imponen a los Estados miembros destinatarios una obligación de resultado, pues fija un resultado a alcanzar, dejándoles sustancialmente en libertad en cuanto a las formas y a los medios para conseguirlo, que los Estados han de determinar a tenor de su propio derecho constitucio-

nal. Por ello precisan de la intervención normativa interna de dichos Estados —bajo la forma en cada caso procedente: ley o reglamento— y, en principio, no resultan así aplicables directamente en el territorio de estos.

Efecto directo de las directivas

No obstante, pueden llegar a tener efecto directo, con posibilidad incluso de su invocación por los particulares ante los jueces y tribunales internos (y ante el Tribunal de Justicia de las Comunidades) y su aplicación por estos, siempre y cuando haya expirado el plazo concedido para el dictado por los Estados de las correspondientes normas internas, sus preceptos sean claros y no concedan amplia discrecionalidad a dichos Estados para su desarrollo y concreción.

b) Reglamentos

Tienen un alcance general, siendo obligatorios en todos sus elementos y directamente aplicables en cada Estado miembro.

c) Otras normas

Las decisiones son obligatorias en todos sus elementos; si bien, en los casos en que designen destinatarios, solo serán obligatorias para estos.

En cambio, las recomendaciones y los dictámenes no poseen carácter vinculante.

Tanto en el derecho originario como en el derivado se encuentran numerosas disposiciones de carácter financiero, entre las que cabe destacar las siguientes:

- Las cuatro libertades fundamentales de la UE: libre circulación de mercancías (artículos 28-37 TFUE); libre circulación de personas que se divide, a su vez, en libre circulación de trabajadores (artículos 45-48 TFUE) y libertad de establecimiento (artículos 49-55 TFUE); libre prestación de servicios (artículos 56-62 TFUE) y libre circulación de capitales (artículos 63-66 TFUE).
- El régimen de las ayudas de Estado (artículos 107-109 TFUE).
- Decisiones del Consejo Europeo relativas al sistema de recursos propios de la UE.
- Reglamentos, directivas y decisiones dictadas, entre otros temas, para la regulación o armonización de ciertos impuestos directos e indirectos, procedimientos de cooperación administrativa, lucha contra el fraude fiscal, etc.

Armonización fiscal

La armonización fiscal se encuentra más desarrollada en el ámbito de la imposición indirecta (IVA e impuestos especiales), en el que se han aprobado un mayor número de directivas y reglamentos. En cambio, en la imposición directa, al existir menos instrumentos normativos (impuesto sobre sociedades), ha adquirido mayor importancia la integración a través de la jurisprudencia del TJUE (imposición sobre la renta de las personas físicas).

⁽³⁴⁾ STJCE de 2 de febrero de 1982

Finalmente, cabe realizar una última consideración relacionada con las dificultades especiales que puede haber para el cumplimiento del derecho de la UE a causa de la compleja organización territorial de la Hacienda española. En este sentido, cada Estado miembro tiene libertad para asignar competencias al plano interno como le parezca oportuno y para aplicar el derecho de la UE por

medio de sus órganos centrales, locales o regionales. Sin embargo, en cualquier caso, ante el incumplimiento de las normas comunitarias, la responsabilidad internacional corresponde al Estado, aunque sea imputable a una de sus instancias territoriales³⁴.

LOFCA

La previsión del art. 19.2 LOFCA responde a esta responsabilidad del Estado. Según esta norma, las competencias atribuidas a las comunidades autónomas respecto de los tributos cedidos, “pasarán a ser ejercidas por el Estado cuando resulte necesario para dar cumplimiento a la normativa sobre armonización fiscal de la Unión Europea”.

2.5. La ley

Por lo que respecta a las clases de normas tributarias, en el derecho interno, por debajo de la Constitución y por encima del reglamento, se sitúa la ley, que tiene vital importancia en el derecho financiero, dada la vigencia del principio de legalidad, que impone este rango formal para regular los elementos esenciales de los tributos, como hemos visto.

Cabe distinguir entre leyes ordinarias y leyes orgánicas. La mayoría de la doctrina entiende que ambas se diferencian no por razón de rango sino de ámbito de regulación, al amparo del principio de reserva de ley orgánica en los términos del art. 81.1 CE. Según el cual, se limita la reserva de ley orgánica a las siguientes materias: derechos fundamentales y libertades públicas (cap. 1.º del título I CE), estatutos de autonomía y régimen electoral general y demás, previstas en la Constitución. Se aprueban por mayoría absoluta.

Por consiguiente, la materia tributaria no estaría incluida en la reserva de ley orgánica. Ni la LGT, que es el código tributario, ni ninguna de las restantes normas tributarias (leyes reguladoras de los tributos) tienen la condición de orgánica.

Sin embargo, existen ciertas leyes orgánicas con trascendencia tributaria:

- Los estatutos de autonomía contienen normas con relevancia tributaria.
- Asimismo, destaca la LOFCA (prevista en el art. 157.3 CE), reguladora del ejercicio de las competencias financieras que la CE reconoce a las CC. AA.
- Por otra parte, existen algunas leyes orgánicas que no son leyes tributarias en sentido estricto, pero que pueden tener cierta relación con dicha materia, tales como las normas penales relativas a la protección del crédito tributario (delitos contra la Hacienda pública o contrabando): Código penal o la Ley Orgánica del Contrabando.

La LGT

A pesar de que la LGT delimita la posición de los ciudadanos ante la Administración tributaria, estableciendo los principios y normas aplicables al conjunto del sistema tributario, no es posible entender que regule derechos fundamentales. No obstante, algún autor defiende que debiera tener carácter de ley orgánica.

- La composición, organización y funcionamiento del Tribunal de Cuentas.

En segundo lugar, cabe distinguir entre **leyes estatales y autonómicas**, articuladas con base a criterios de distribución de competencias, no de jerarquía (salvo el sometimiento de la legislación autonómica a los criterios fijados en la LOFCA).

Las especialidades en materia tributaria respecto de las leyes estatales son las siguientes. En primer lugar, está excluida la iniciativa popular o referéndum con relación a las normas tributarias, de acuerdo con el art. 87.3 CE. En segundo lugar, las especialidades relativas a la Ley de Presupuestos Generales del Estado (art. 134 CE). Y, en tercer lugar, existen leyes cuya tramitación se inicia en el Senado (como es el caso de la que regula el Fondo de Compensación Interterritorial y su distribución (arts. 74.2 y 158.2 CE).

Especialidades relativas a la Ley de Presupuestos Generales del Estado

Existen límites a las modificaciones tributarias que pueden realizarse mediante la misma. En esta materia se han planteado numerosas cuestiones de inconstitucionalidad ante el TC³⁵.

Existen límites a las iniciativas parlamentarias cuando afectan a los ingresos del presupuesto en curso de ejecución.

No se pueden crear tributos a través de la misma.

⁽³⁵⁾Art. 134 CE

2.6. Las disposiciones del ejecutivo con fuerza de ley: el decreto-ley y la legislación delegada

Junto a las leyes, la CE reconoce de forma expresa la existencia de dos tipos de actos normativos emanados del poder ejecutivo con fuerza de ley: el decreto-ley y el decreto legislativo. Por consiguiente, existen diversas disposiciones con rango de ley: no solo los actos normativos fruto de la producción parlamentaria, sino también normas dictadas por el poder ejecutivo, a las que se reconoce dicho valor formal.

a) El decreto-ley

El decreto-ley, previsto en la CE, es una figura normativa excepcional y provisional, pues solamente se puede dictar en **casos de necesidad urgente y extraordinaria** y, por ello, su uso está rodeado de importantes garantías³⁶.

⁽³⁶⁾Art. 86 de la CE

Por lo tanto, el presupuesto habilitante para que el Gobierno pueda acudir a este tipo de normas es una situación de extraordinaria y urgente necesidad³⁷.

⁽³⁷⁾STC 68/2007, de 28 de marzo

Las garantías que rodean el uso de esta figura normativa son las siguientes:

- En primer lugar, deben ser convalidados inmediatamente por el congreso (art. 86.2 CE) o convertidos en una ley. Por consiguiente, se trata de una norma provisional, en tanto que precisa ser convalidada por el Congreso o convertida en ley para que tenga permanencia en el ordenamiento jurídico.

Convalidación y conversión en ley

La convalidación exige un pronunciamiento favorable del Congreso de los Diputados, aunque no altera la naturaleza jurídica de la norma puesto que continúa siendo un decreto-ley. Por este motivo, debe cumplir con los requisitos del art. 86 CE.

Por el contrario, si el Congreso decide tramitarlo como proyecto de ley para su conversión, la nueva norma será formalmente una ley que sustituirá al decreto-ley. De ahí que su control de constitucionalidad ya no pueda realizarse sobre la base de tales requisitos.

- En segundo lugar, se limita el ámbito de materias que pueden ser objeto de regulación por decreto-ley, ya que según el art. 86.1 CE, "no podrán afectar al ordenamiento de las instituciones básicas del Estado, a los derechos, deberes y libertades de los ciudadanos regulados en el título I, al régimen de las comunidades autónomas, ni al derecho electoral general".

Ámbito material del decreto-ley

Como se puede apreciar, es similar al ámbito material de la reserva de ley orgánica.

En materia tributaria se suscita la duda de si está comprendida entre las materias excluidas de la regulación por decreto-ley, ya que dentro de los derechos, deberes y libertades del título I de la CE a los que hace referencia el art. 86.1 CE para excluir el ámbito de aplicación del decreto-ley, se encuentran los principios fundamentales que ordenan el sistema tributario (art. 31 CE).

Al margen de la respuesta, la verdad es que ha sido práctica común el uso de decretos-leyes para regular ciertos aspectos singulares de los tributos debido a frecuentes situaciones de urgencia, habiendo sido impugnados ante el TC.

La **jurisprudencia** del TC ha ido variando en esta cuestión.

En un primer momento, el TC efectuó una interpretación no literal, sino realista o formal del art. 86.1 CE. A este respecto, el TC relacionó las materias excluidas de regulación mediante decreto-ley con las materias reservadas a ley; es decir, para el TC era admisible el decreto ley en materias no cubiertas por el principio de legalidad³⁸.

De haberse aplicado rigurosamente esta teoría, se hubiera restringido el ámbito del decreto-ley al estar excluida cualquier regulación que afectase a los elementos esenciales del tributo, y la mayoría de los decretos-leyes dictados en materia tributaria serían inconstitucionales.

Decreto-ley autonómico

Los gobiernos de las comunidades autónomas tienen la facultad de dictar decretos-ley siempre que así lo reconozcan sus respectivos estatutos de autonomía. Las limitaciones que derivan del art. 86 la CE, de acuerdo con la interpretación del Tribunal Constitucional, deben aplicarse igualmente a los decretos-ley de las comunidades autónomas.

⁽³⁸⁾SSTC 6/1983, de 4 de febrero; 41/83, de 38 de mayo; 51/83, de 14 de junio; y 111/83, de 7 de diciembre

No obstante, en la práctica, el TC no era riguroso a la hora de enjuiciar la constitucionalidad de ciertos decretos-leyes, al admitir, por ejemplo, la supresión de beneficios fiscales mediante decreto-ley, cuando la creación de los beneficios fiscales está cubierta por el principio de legalidad.

Posteriormente, el TC cambia de criterio de forma significativa, al abandonar el criterio formal y relacionar las materias excluidas de regulación del decreto-ley con el deber de contribuir, consagrado en el art. 31.1 CE, en lugar de relacionarlo con el art. 31.3 CE. Lo cual resulta más acorde con la literalidad del art. 86 CE, que excluye que el decreto-ley afecte a "los derechos, deberes y libertades de los ciudadanos regulados en el título I", ya que es el art. 31.1 CE y no el apdo. 3.º (que es un mandato para el legislador) el que consagra el deber de contribuir³⁹.

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

El TC afirma que vulnerará el art. 86 CE, "cualquier intervención o innovación normativa que, por su entidad cualitativa o cuantitativa, altere sensiblemente la posición del obligado a contribuir según su capacidad económica en el conjunto del sistema tributario". Debiendo tenerse en cuenta, estos tres factores:

- 1) "En qué tributo concreto incide el decreto-ley. A estos efectos, debe constatar su naturaleza, estructura y la función que cumple dentro del conjunto del sistema tributario, así como el grado o medida en que interviene el principio de capacidad económica.
- 2) Qué elementos del mismo —esenciales o no— resultan alterados por este excepcional modo de producción normativa
- 3) Y, en fin, cuál es la naturaleza y alcance de la concreta regulación de que se trate".

Esta interpretación delimita las materias excluidas de regulación del decreto-ley en términos más inseguros, pero más acordes con el tenor del art. 86 CE, que determina otros requisitos de tipo material para acudir a este tipo de normas, como el presupuesto habilitante de extraordinaria y urgente necesidad.

Lectura recomendada

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

Supuesto enjuiciado en la STC 182/1997, de 28 de octubre

En dicho supuesto, el decreto-ley introducía una elevación de entre 1 y 3 puntos en la escala del IRPF, respecto a la contenida en la Ley 18/91, a mitad del ejercicio. Para el TC, aunque no se altera el contenido esencial del IRPF, "supone una alteración sustancial de la posición de los ciudadanos en el conjunto del sistema tributario y afecta a la esencia del deber constitucional de contribuir", porque el IRPF es "uno de los pilares estructurales de nuestro sistema tributario y, por sus características... cualquier alteración en sus elementos esenciales repercute inmediatamente sobre la cuantía o el modo de reparto de la carga tributaria que debe levantar la generalidad de los contribuyentes (FJ 9)".

Por tanto, el decreto-ley en impuestos clave del sistema (IRPF, IS...), tendrá escaso margen de actuación, a no ser para una mera actualización de las tarifas o para reducir los tipos. Asimismo, podría regularse por decreto ley la supresión o disminución de beneficios fiscales (como ha declarado la STC 6/1983), ya

que si bien el establecimiento de dichos beneficios afecta al sistema tributario justo, no ocurre lo mismo con su supresión, que restaura el principio de generalidad.

Ahora bien, como la STC de 28 de octubre de 1997 se refiere a la alteración de la posición del ciudadano en el sistema tributario en su conjunto, hay que preguntarse si abre las puertas a que se altere de forma importante a través de decreto-ley la posición de determinados ciudadanos mediante una elevación de impuestos marginales del sistema (por ej. de los impuestos especiales). ¿Sería admisible una subida importante de un tributo de este tipo a través de decreto-ley que solo afectase a algunos contribuyentes? De la mencionada STC se desprende que el ámbito de aplicación del decreto-ley es mayor en este tipo de figuras marginales, pero ello no debe llevar a admitir sin más cualquier regulación a través de decreto-ley, ya que el deber de contribuir no es un deber de la mayoría, sino de todos y cada uno. Por tanto, también la alteración importante de la posición de un grupo reducido de contribuyentes afecta al deber de contribuir, al menos de esos contribuyentes. De ahí que debe comprobarse si se produce una modificación sustancial en la carga tributaria que debe soportar cada ciudadano.

Por otra parte, hay que preguntarse en qué medida la **declaración de inconstitucionalidad** de un decreto-ley puede influir en la validez de la ley que se apruebe como consecuencia de su convalidación por las Cortes. En este sentido, debe distinguirse entre el decreto-ley inicial, al que afectan las limitaciones del art. 86 CE, y la ley que surge por su tramitación parlamentaria. A este respecto, el TC señala que la convalidación de un decreto-ley no produce su sanación si fuera eventualmente nulo, ya que tal sanación solamente puede producirse mediante su transformación en ley, previa la tramitación parlamentaria⁴⁰ correspondiente.

⁽⁴⁰⁾STC 29/1982, de 31 de mayo

No obstante, este planteamiento, llevado a sus últimas consecuencias, puede vaciar totalmente de contenido el control de los decretos-leyes, en el sentido de que la declaración de inconstitucionalidad de los mismos supondrá sencillamente la sustitución de la norma declarada inconstitucional por otra de idéntico contenido incrustada en la ley posterior. De hecho, se constata una práctica generalizada de tramitación de los decretos-ley como proyectos de ley, lo cual priva de toda eficacia a la eventual y posterior declaración de inconstitucionalidad.

b) Decretos legislativos

De entrada, hay que señalar que no existe ninguna especialidad en este tipo de normas en el derecho financiero y tributario, aunque es frecuente su uso en este ámbito.

Los decretos legislativos están regulados en la CE, que permite a las Cortes que deleguen en el Gobierno la potestad de dictar normas con rango de ley, excluyéndose de tal posibilidad a las leyes orgánicas⁴¹. Por lo tanto, se trata de disposiciones con rango de ley dictadas por el Gobierno en virtud de una **delegación** concedida **por el poder legislativo**.

⁽⁴¹⁾Art. 82 CE

Las disposiciones del Gobierno que contengan legislación delegada recibirán el título de decretos Legislativos⁴².

⁽⁴²⁾Art. 85 CE

Esta **delegación** puede consistir:

Técnica de la delegación receptora

En este tipo de normas está presente la técnica de la delegación receptora, según la cual, la norma delegada recibe de la norma delegante la fuerza y eficacia normativas que le son propias.

- En una **ley de bases**, cuando su objeto de la delegación consista en la formación de textos articulados, que según el art. 82.4 CE “delimitará con precisión el objeto y alcance de la delegación legislativa y los principios y criterios que han de seguirse en su ejercicio”.

Las leyes de bases no pueden, en ningún caso, autorizar la modificación de la propia ley de bases ni facultar para dictar normas con carácter retroactivo.

- O bien en la autorización para **refundir** en un solo texto (texto unitario o refundido) varios textos legales ya existentes.

En este segundo caso, el texto refundido, no se crea una nueva norma sino que se recopilan normas preexistentes. Además, la autorización para refundir textos existentes deberá especificar si se circunscribe a la mera formulación de un texto único o si se incluye la de regularizar, aclarar y armonizar los textos legales que han de ser refundidos. Esta precisión resulta necesaria para respetar los principios de legalidad, seguridad jurídica y jerarquía normativa, ya que en tiempos anteriores se aprovechaba la refundición para introducir modificaciones legislativas.

En los casos en que una proposición de ley o una enmienda sea contraria a una delegación legislativa en vigor, el Gobierno está facultado para oponerse a su tramitación, pudiéndose presentar una proposición de ley para la derogación total o parcial de la ley de delegación⁴³.

⁽⁴³⁾Art. 84 CE

A pesar de que la Constitución no se refiere expresamente a ello, las **comunidades autónomas** también pueden legislar mediante decretos legislativos, tal y como se reconoce en casi todos los estatutos de autonomía (siendo igualmente aplicables los límites contenidos en los arts. 82 y ss. CE).

2.7. El reglamento

Los reglamentos son las normas de desarrollo y ejecución de las leyes, dictadas por el Gobierno y la Administración. Por lo tanto, su rango es inferior a la ley.

Ahora bien, debe señalarse que se trata de un **concepto complejo e impreciso**, dado que no existe en nuestro ordenamiento jurídico ninguna forma denominada reglamento, sino que esta expresión alude un conjunto de disposiciones con formas diferentes (reales decretos, órdenes, resoluciones, instrucciones, circulares...), que no siempre contienen disposiciones normativas.

Según la LGT, los tributos se rigen por “las disposiciones reglamentarias dictadas en desarrollo de las normas anteriores y, específicamente, en el ámbito tributario local, por las correspondientes ordenanzas fiscales⁴⁴”.

⁽⁴⁴⁾Art. 7.1.e) LGT

En relación con los reglamentos, dos son las cuestiones que conviene examinar: la titularidad de la potestad reglamentaria y la determinación de su ámbito material.

1) Titularidad de la potestad reglamentaria

Conforme dispone el art. 97 CE, la potestad reglamentaria corresponde al Gobierno, el cual no puede ser sustituido por un ministro (respecto de los denominados reglamentos ejecutivos⁴⁵). Por tanto, se atribuye al Gobierno el ejercicio de la **potestad reglamentaria originaria**, esto es, el desarrollo y ejecución directa de la ley.

⁽⁴⁵⁾STS de 12 de julio de 1982

No obstante, el Ministro de Hacienda puede dictar normas reglamentarias de tipo interno o de organización, es la llamada potestad reglamentaria doméstica, e incluso puede dictar disposiciones de ejecución del contenido de un decreto⁴⁶.

⁽⁴⁶⁾STS de 15 de junio de 1982

Ahora bien, esta potestad doméstica reduce en exceso el ámbito de la potestad reglamentaria como consecuencia de una interpretación demasiado literal y formalista del art. 97 CE, que olvida que el hecho de que la CE atribuya la potestad reglamentaria al Gobierno no impide que por ley, o por los decretos que realicen el desarrollo primario, se pueda reconocer cierto ámbito para que los ministros puedan llevarlo a cabo, tal como ocurre en materia financiera en la práctica.

Por lo tanto, puede afirmarse que también los ministros tienen **potestad reglamentaria derivada** previa habilitación: cuando dictan órdenes ministeriales en atribución de lo dispuesto en una ley o un reglamento dictado por el Gobierno. Lo cual va en la línea de la jerarquización existente entre el decreto y la orden ministerial.

Esta potestad reglamentaria es reconocida por el art. 7.1.e) LGT, que señala que:

“corresponde al ministro de Hacienda dictar disposiciones de desarrollo en materia tributaria, que revestirán la forma de orden ministerial, cuando así lo disponga expresamente la ley o reglamento objeto de desarrollo. Dicha orden ministerial podrá desarrollar directamente una norma con rango de ley cuando así lo establezca expresamente la propia ley”.

Asimismo, los **gobiernos autonómicos** tienen potestad reglamentaria, según reconocen los estatutos de autonomía, algunos de los cuales también prevén la potestad reglamentaria de los consejeros o miembros de gobierno autonómicos. Por otro lado, en el ámbito local, la potestad reglamentaria se ejerce a través de las **ordenanzas municipales** (entre las que destacan las ordenanzas fiscales).

2) Ámbito material

La CE no reserva ninguna materia para que sea regulada a través de los reglamentos. Dado que desarrollan o ejecutan una ley, no pueden rebasar los límites impuestos por la reserva de ley y por la jerarquía normativa.

Control de los reglamentos

Conviene mencionar que el control en materia de reglamentos corresponde a la jurisdicción contencioso-administrativa (art. 106 CE), no existiendo especialidades en materia tributaria.

En materia tributaria, los reglamentos suelen ocuparse:

- De las materias formales o procedimentales.
- Además, la ley puede remitir al reglamento la determinación concreta de aspectos secundarios de elementos esenciales del tributo, de conceptos jurídicos indeterminados o la fijación de algún elemento necesario para la aplicación del tributo.

Ahora bien, ¿es posible que la ley se remita al reglamento para la concreción de la prestación, y, en especial, del tipo de gravamen (cuantía del tributo)? En principio, esto no resulta contrario al principio de legalidad tributaria, ya que se trata de una reserva de ley relativa, siempre que la propia ley precise con claridad los límites de actuación del reglamento (las remisiones en blanco no son admisibles).

No obstante, hay que distinguir entre los tributos locales y los estatales. En el ámbito local, puede justificarse esta remisión para poder coordinar las exigencias del principio de legalidad y el de autonomía municipal (ya que los entes locales no pueden dictar leyes, solo reglamentos). En cambio, en el caso de tributos estatales esta remisión es de dudosa compatibilidad con el principio de legalidad recogido en la CE; a mayor abundamiento, si se presentan situaciones de urgencia, puede acudir a la figura del decreto-ley. Solamente en el caso de las tasas por la utilización de conceptos jurídicos indeterminados, estaría justificado.

2.8. Otras disposiciones

Para finalizar, es preciso referirse a otras disposiciones propias del ámbito tributario: circulares e instrucciones, órdenes interpretativas y consultas tributarias escritas.

1) Circulares e instrucciones

Las circulares e instrucciones no suponen una actividad normativa, ya que no innovan el ordenamiento jurídico. Se trata de disposiciones internas dictadas en uso de la potestad de organización.

Proceden de centros directivos diferentes del propio ministro (Dirección General de Tributos, etc.). Las más importantes son aquellas que fijan criterios para aplicar una norma para así unificar la práctica de los distintos órganos con competencia territorial. En ocasiones se publican en el BO del Ministerio de Economía y Hacienda.

El problema que, en ocasiones, pueden plantear consiste en que se ocupan de temas muy dispares, no solo de carácter informativo o interpretativo, y pueden invadir el campo de actuación reservado al reglamento. En este sentido, hay que examinar cada caso para determinar su naturaleza en función de su contenido y, más allá de la forma o denominación que adopten, teniendo en cuenta, si procede, la competencia del órgano que las dictó para establecer la modalidad de control que les corresponde⁴⁷.

⁽⁴⁷⁾STC 27/1983, de 20 de abril

2) Órdenes interpretativas

Las órdenes interpretativas, al igual que las instrucciones y circulares, tampoco innovan el ordenamiento jurídico, sino que se limitan a establecer el sentido o interpretación que el Ministerio de Economía y Hacienda da a determinadas normas que, a su juicio, necesitan una aclaración.

A ellas se refiere la LGT⁴⁸, que dispone que:

⁽⁴⁸⁾Art. 12.3 LGT

“en el ámbito de las competencias del Estado, la facultad de dictar disposiciones interpretativas o aclaratorias de las leyes y demás normas en materia tributaria corresponde de forma exclusiva al ministro de Hacienda. Las disposiciones interpretativas o aclaratorias serán de obligado cumplimiento para todos los órganos de la Administración tributaria y se publicarán en el boletín oficial que corresponda”.

Por lo tanto, no vinculan ni a los tribunales de justicia ni a los contribuyentes, solo a todos los órganos de la Administración tributaria. La publicación en el boletín oficial correspondiente constituye una medida de seguridad jurídica para que sean conocidas por los particulares y tener clara la posición de la Administración tributaria.

3) Consultas tributarias escritas

Las consultas tributarias escritas proporcionan información a los obligados tributarios sobre los criterios interpretativos de la Administración y se enmarca en el deber de información y asistencia⁴⁹.

⁽⁴⁹⁾Arts. 88 y 89 LGT

En particular, los obligados tributarios pueden formular por escrito consultas a la Administración tributaria respecto al régimen, clasificación o calificación tributaria que en cada caso les corresponda. Deben plantearse por escrito, debidamente documentadas con los antecedentes y las dudas suscitadas, y corresponde contestarlas a la Dirección General de Tributos en un plazo máximo de seis meses.

Poseen efecto vinculante (para los órganos de aplicación de los tributos, no para los obligados tributarios) cuando se cumplan los requisitos siguientes: que no se modifique la legislación o la jurisprudencia aplicable al caso, que la consulta se haya formulado en plazo y que no se hubieran alterado las circunstancias, antecedentes y demás datos recogidos en el escrito de consulta.

Por el contrario, no poseen efecto vinculante las consultas que no reúnan los requisitos anteriores y las que, habiendo sido planteadas en plazo, se refieran a cuestiones relacionadas con el objeto o tramitación de un procedimiento, recurso o reclamación iniciado con anterioridad a su formulación.

Por último, conviene destacar que únicamente eximen de responsabilidad por infracción tributaria (no de los intereses de demora) al consultante que actuó conforme al contenido de la contestación y a cualquier contribuyente que haga lo propio⁵⁰.

⁽⁵⁰⁾Art. 179.2.d) LGT

3. Poder financiero

3.1. Concepto de poder financiero

Al margen de la regulación de las fuentes formales, en la parte orgánica de la CE se encuentran normas relativas al poder tributario de los distintos entes públicos de base territorial (Estado, CC. AA. y entes locales), es decir, normas sobre la distribución territorial del poder de establecer tributos.

Puede definirse el **poder financiero** como el poder genérico de establecer y exigir los recursos e ingresos que configuran la Hacienda pública, así como el poder de ordenar y llevar a cabo los gastos necesarios para el mantenimiento del Estado. Por consiguiente, el **poder tributario** es el poder de establecer y exigir los tributos.

Lectura recomendada

F. Casana Merino (2009). *Autonomía financiera de las comunidades autónomas*. Madrid: Civitas.

Poder originario y poder derivado

Tradicionalmente, el concepto de poder tributario —o soberanía tributaria— ha servido de fundamento del tributo. De acuerdo con esta posición, se distinguía entre poder originario y poder derivado. El poder originario era el relativo al Estado como titular de la soberanía. El poder derivado correspondía a los entes públicos de nivel inferior al Estado, que gozaban de dicho poder por cuanto les venía atribuido por el Estado. No obstante, tras la aprobación de la CE de 1978 y tras la implantación del Estado social de derecho, no es posible seguir hablando de poder originario y derivado, dado que el fundamento de la imposición no radica en el poder tributario sino en el deber de contribuir consagrado en el art. 31 CE.

Dado que el poder tributario viene establecido en la CE, que contiene también sus límites, las diferencias entre el poder tributario de las distintas haciendas territoriales no reside en su origen (que es la CE), sino en los límites que esta señala para cada uno de ellos.

3.2. Planos del ejercicio del poder financiero

Existen tres planos del poder tributario que conviene analizar, dada nuestra estructura territorial, en la que se confiere poder para exigir tributos a diferentes niveles de hacienda.

En particular, las diferentes manifestaciones del poder financiero son las siguientes:

- **Plano normativo:** consiste en la función normativa del tributo, es decir, el poder normativo para establecer y regular los tributos, según las reglas y los límites establecidos en la Constitución.

- **Plano de gestión tributaria:** se produce en un momento cronológico posterior, y consiste en el ejercicio de las potestades y facultades necesarias para exigir el tributo creado previamente.
- **Plano de atribución de los rendimientos:** supone la determinación del ente territorial que tiene derecho a gozar de los rendimientos producidos por el tributo regulado y gestionado previamente, a partir de los diferentes puntos de conexión previstos en nuestro ordenamiento.

Cada uno de estos tres planos del poder tributario puede atribuirse a un solo ente territorial o a diversos entes, y, además, se puede realizar dicha atribución de manera exclusiva o bien compartida. En definitiva, el número de combinaciones es muy amplio, en especial, teniendo en cuenta también a la Unión Europea.

Respecto al ejercicio de tales planos del poder financiero, debe señalarse que existen tantas Haciendas públicas como entes territoriales con autonomía financiera, de acuerdo con las disposiciones de la CE. Por consiguiente, no solo el Estado tiene la potestad de establecer y exigir tributos, sino que también se reconoce dicha potestad a las comunidades autónomas y a las corporaciones locales, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 133 CE, así como a los territorios forales que mantienen sus derechos históricos (Disposición Adicional Primera CE):

- En el caso del Estado, existen tributos propios, teniendo la competencia para crearlos.
- En el nivel de las haciendas autonómicas, coexisten tributos propios de las comunidades autónomas de régimen común y tributos cedidos, total o parcialmente, por el Estado a las mismas (art. 157 CE y estatutos de autonomía). Las comunidades autónomas pueden crear sus propios tributos. Asimismo, las comunidades autónomas pueden establecer recargos sobre tributos estatales siempre que no supongan una minoración en los ingresos del Estado por dichos tributos, ni desvirtúen la naturaleza o estructura de los mismos (art. 12.1 LOFCA).

Los tributos propios de las comunidades autónomas pueden ser, al igual que en el ámbito estatal: impuestos, tasas y contribuciones especiales. En este supuesto, puede hablarse propiamente del ejercicio del poder tributario por parte de las comunidades autónomas, ya que estas pueden crear sus propios tributos, esto es, tienen capacidad legislativa y tienen competencia para su gestión y les corresponde el rendimiento obtenido de los mismos. En el caso de los tributos cedidos, su titularidad corresponde al Estado, si bien la cesión puede comprender competencias normativas (variables en función del impuesto concreto) y que las comunidades pueden asumir en los términos de la específica Ley de Cesión. Asimismo, puede comprender el ejercicio, por delegación del Estado, de las competencias en materia de aplicación de los tributos (gestión, recaudación, inspección y revisión).

⁽⁵¹⁾Art. 3 LOFCA

Finalmente, se atribuye a las comunidades autónomas la totalidad o parte del rendimiento obtenido por la recaudación del tributo, de acuerdo con los puntos de conexión aplicables recogidos en la correspondiente Ley de Cesión.

Por otra parte, en los territorios forales (Navarra y País Vasco) coexisten tributos concertados y tributos estatales (Disposición Adicional Primera CE).

Los tributos cedidos

Inicialmente, los tributos cedidos eran el IP, ISD, ITPAJD, tasas y demás exacciones sobre el juego, sobre los cuales las comunidades autónomas no tenían capacidad normativa y se cedía la totalidad de las cuotas líquidas recaudadas.

Posteriormente, se ha ido ampliando tanto el número de figuras tributarias objeto de cesión (IRPF, IVA, IIEE...) como las competencias sobre las mismas (en especial, por lo que respecta a la capacidad normativa), en el marco de los modelos de financiación autonómica para diferentes quinquenios aprobados en el seno del Consejo General de Política Fiscal y Financiera⁵¹.

- En el nivel de los entes locales, poseen tributos propios (art. 142 CE). Ahora bien, solo tienen potestad para establecerlos, no para crearlos. Asimismo, la LRHL reconoce las especialidades de los municipios de Barcelona, Madrid, Ceuta y Melilla.

(52) Art.2 TRLRHL

Ingresos de los entes locales

- **Tributos propios:** son los impuestos (solo en el caso de los municipios), tasas y contribuciones especiales. A su vez, los impuestos pueden ser: obligatorios, que deben estar presentes en todos los municipios (IBI IAE e IVTM); y voluntarios, que solo pueden aplicarse si se ha previsto de forma expresa en la ordenanza fiscal correspondiente (ICIO, IIVTNU e impuesto sobre gastos suntuarios, en su modalidad de vedas de caza y pesca).
- Asimismo, los **entes locales**⁵² podrán establecer recargos sobre tributos autonómicos u otros entes locales, cuando así lo prevea la legislación de la respectiva comunidad autónoma o la LRHL (las provincias y las áreas metropolitanas pueden establecer, respectivamente, un recargo sobre el IAE y sobre el IBI).
- **Ingresos no tributarios:** ingresos procedentes de su patrimonio y demás de derecho privado; participaciones en los tributos del Estado y de las comunidades autónomas; subvenciones; el producto de operaciones de crédito; el producto de multas y sanciones en el ámbito de sus competencias; los precios públicos y demás prestaciones de derecho público.

3.3. Estructura y límites del poder financiero

a) El Estado

Por lo que respecta al Estado, la CE reconoce su poder tributario al disponer que "la potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley⁵³". Asimismo, el art. 2 LGT se expresa en términos semejantes.

(53) Art. 133.1 CE

Como puede observarse, este precepto constitucional emplea la diferenciación tradicional entre poder tributario originario y derivado, por razones no tanto jurídicas como políticas. No obstante, puede entenderse que la atribución al Estado del poder originario que realiza la CE va referida a la legitimación de la preferencia de este sobre el de las comunidades autónomas en los supuestos de colisión o de doble imposición —tal como se recoge en la legislación de desarrollo del texto constitucional.

En cuanto a los **límites** del poder tributario del Estado, debe señalarse que se ejercerá respetando los principios del sistema tributario fijados en la CE (en especial los contenidos en el art. 31 CE, que ya se han examinado), ya que son tanto un mandato como un límite para el legislador.

b) Las comunidades autónomas de régimen común

La CE dispone que "las comunidades autónomas y las corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos de acuerdo con la CE y las leyes⁵⁴". De esta previsión se deduce, por un lado, que la CE coloca en distinto plano el poder tributario del Estado que califica de originario, y el poder tributario de las comunidades autónomas y entes locales; y por otro, que equipara el poder tributario de las comunidades autónomas y de los entes locales.

⁽⁵⁴⁾Art. 133.2 CE

Además, el art. 156.1 CE reconoce autonomía financiera a las comunidades autónomas al señalar que:

"las comunidades autónomas gozarán de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias con arreglo a los principios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles".

Y en especial, el art. 157.1 letras a) y b), CE, les faculta para establecer recargos sobre impuestos estatales, así como crear tributos propios, respectivamente.

Ingresos de las CC. AA.

De acuerdo con la CE, los posibles ingresos de las CC. AA.⁵⁵ de régimen común son los siguientes:

- Tributos propios y tributos cedidos, total o parcialmente, por el Estado a las mismas.
- Recargos sobre tributos estatales.
- Transferencias del Fondo de Compensación Interterritorial y otras asignaciones con cargo a los PGE.
- Rendimientos procedentes de su patrimonio e ingresos de derecho privado.
- El producto de las operaciones de crédito.
- Sanciones.

⁽⁵⁵⁾Art. 157.1 CE

Por otra parte, los límites genéricos del poder tributario de las comunidades autónomas son los siguientes:

- En primer lugar, la propia CE, en especial los principios consagrados en el art. 31 CE. A este respecto, conviene destacar que esta referencia es innecesaria, ya que la actuación de todos los poderes públicos, con independencia de cuál sea su titular, está sometida a la CE. Otros principios que deben respetarse son el de solidaridad (arts. 2 y 138.1 CE) o el de igualdad individual o colectiva (arts. 139.1 y 138.2 CE, respectivamente).
- En segundo lugar, los límites derivados del correspondiente Estatuto de Autonomía.
- Otro límite para las comunidades autónomas es su sometimiento a las leyes. Ahora bien, ¿significa esto que las comunidades autónomas solo podrán ejercer su poder tributario en el marco de la habilitación de una ley estatal? A esta pregunta responde el art. 157.3 CE al señalar que "mediante ley orgánica podrá regularse el ejercicio de las competencias financieras enumeradas en el precedente apdo. 1". Competencias financieras entre las que figura la de establecer tributos. No obstante, se trata de una opción de las Cortes Generales, ya que la CE emplea el término *podrá*, no *deberá*. Precisamente, las Cortes Generales han hecho uso de tal opción al aprobar la Ley Orgánica 8/1980, de Financiación de las Comunidades Autónomas, de 2 de septiembre (LOFCA).
- Finalmente, las comunidades autónomas deben respetar, en el ejercicio del poder tributario, el derecho de la Unión Europea, tanto en los aspectos armonizados como en el principio de no discriminación y las libertades fundamentales del mercado interior.

A su vez, los **límites específicos** del poder tributario de las comunidades autónomas son los contenidos en la LOFCA (o bloque de constitucionalidad), siendo algunas de sus disposiciones una reproducción de las contenidas en la propia CE:

- En primer lugar, respetar los principios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles⁵⁶.
- En segundo lugar, las limitaciones que derivan de los principios de territorialidad y de unidad del mercado interno o de no discriminación. De acuerdo con la CE, "las comunidades autónomas no podrán en ningún caso adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio o que supongan obstáculo para la libre circulación de mercancías o servicio⁵⁷".

Principio de igualdad

Según el TC, el principio de igualdad reconocido en el art 139.1 CE "no impone que todas las comunidades autónomas ostenten las mismas competencias, ni mucho menos que tengan que ejercerlas de una manera o con un contenido y unos resultados idénticos o parecidos" (S. 150/1990, de 26 de marzo).

⁽⁵⁶⁾Arts. 156.1 CE y 2 LOFCA

⁽⁵⁷⁾Art. 157.2 CE

⁽⁵⁸⁾Arts. 2.1.a) y 9.c) LOFCA

Nótese que la CE emplea el término *medidas tributarias*, que comprende no solo los tributos propios de las comunidades autónomas, sino también el establecimiento de recargos sobre tributos estatales. Se trata, por tanto, de un concepto más amplio que el de tributo.

La LOFCA⁵⁸ también se refiere a esta segunda limitación, al señalar que el sistema de ingresos de las comunidades autónomas "deberá establecerse de forma que no pueda implicar, en ningún caso, privilegios económicos o sociales ni suponer la existencia de barreras fiscales en territorio español, de conformidad con el apdo. 2 del art. 157 CE".

Vertientes de esta previsión

En una primera vertiente, este precepto supone una limitación a las medidas tributarias autonómicas, ya que no se pueden proyectar más allá del territorio propio, esto es, dichas medidas deben tener un ámbito de eficacia condicionado territorialmente. Ello deriva del principio de territorialidad de las competencias como medio para hacer compatible el ejercicio simultáneo de las competencias propias por parte de las diferentes comunidades.

En una segunda vertiente, una medida tributaria autonómica no puede afectar a la libre circulación.

- En tercer lugar, el art. 9 LOFCA contiene las siguientes limitaciones en cuanto a los tributos propios de las CA⁵⁹:
- No pueden sujetarse elementos patrimoniales situados, rendimientos originados ni gastos realizados fuera del territorio de la respectiva comunidad autónoma.
- No pueden gravarse, como tales, negocios, actos o hechos celebrados o realizados fuera del territorio de la comunidad impositora, ni la transmisión o ejercicio de bienes, derechos u obligaciones que no hayan nacido ni hubieran de cumplirse en dicho territorio o cuyo adquirente no resida en el mismo.
- No pueden suponer obstáculo para la libre circulación de personas, mercancías, servicios y capitales, ni afectar de manera efectiva a la residencia de las personas o de la ubicación de empresas y capitales dentro del territorio español, de acuerdo con lo establecido en el art. 2.1.a), ni comportar cargas trasladables a otras comunidades.

⁽⁵⁹⁾Art. 9 LOFCA

⁽⁶⁰⁾STC 37/1981, de 16 de noviembre

Medidas obstaculizadoras

Al respecto, hay que plantearse si, del tenor literal del art. 157.2 CE (de similar redacción a la del art. 9 LOFCA), cualquier medida obstaculizadora debe ser considerada inconstitucional. Este principio, como matiza el TC, prohíbe, en realidad, la adopción de medidas que persigan intencionalmente obstaculizar la circulación; y se infringirá cuando las consecuencias objetivas de las medidas adoptadas impliquen el surgimiento de obstáculos que no guarden relación con el fin constitucionalmente lícito que aquellas persiguen. En efecto, "no toda incidencia es necesariamente un obstáculo. Lo será sin duda cuando intencionadamente persiga la finalidad de obstaculizar la situación, es decir, cuando las consecuencias de las medida adoptadas impliquen el surgimiento de obstáculos que no guardan relación con el fin constitucionalmente lícito que aquellas persiguen"⁶⁰.

- La prohibición de doble imposición (límite que solo se halla previsto en la LOFCA, no en la CE), relacionada con el principio de preferencia de la

⁽⁶¹⁾Art. 6.2 LOFCA

Hacienda estatal para definir hechos imponible. Según la LOFCA⁶¹, "los tributos que establezcan las comunidades autónomas no podrán recaer sobre hechos imponible gravados por el Estado.

⁽⁶²⁾Art. 6.4 LOFCA

No obstante, debe precisarse que, como ha tenido ocasión de señalar el TC, lo que se prohíbe es la duplicidad de hechos imponible, pero no la existencia de hechos imponible distintos sobre una misma materia imponible o fuente de riqueza. Este principio es predicable tanto de los tributos estatales entre sí, como de los tributos estatales en relación con los autonómicos. Lo cual amplía la capacidad de las comunidades autónomas a la hora de establecer los tributos propios, ya que el concepto de materia imponible (materias que configuran el objeto de los tributos) es más amplio que el de hecho imponible, para el TC⁶².

⁽⁶³⁾STC 37/1987, de 26 de marzo

En cambio, el Estado sí que puede establecer tributos sobre hechos imponible previamente gravados por las comunidades autónomas, tal como faculta la LOFCA. En concreto, se prevé que:

Dicha facultad tendría su base en la consideración del poder tributario del Estado como originario⁶³.

Finalmente, la LOFCA reconoce la posibilidad de que las comunidades autónomas impongan tributos sobre materias reservadas a los entes locales por la legislación de régimen local, en los términos en que sean autorizadas por tal legislación y compensando económicamente a los entes locales.

"cuando el Estado, en el ejercicio de su potestad tributaria originaria, establezca tributos sobre hechos imponible gravados por las comunidades autónomas, que supongan a estas una disminución de ingresos, instrumentará las medidas de compensación o coordinación adecuadas en favor de las mismas".

c) Comunidades autónomas de régimen foral y otros regímenes especiales

En los **territorios forales**, País Vasco y Navarra, existen especialidades respecto de este régimen general del poder tributario de las comunidades autónomas que acabamos de analizar. Dichas especialidades subsisten y son reconocidas por la CE⁶⁴.

⁽⁶⁴⁾Disposición Adicional Primera CE

Además, también existe alguna especialidad en Canarias, Ceuta y Melilla.

En el caso del País Vasco se aplica el sistema de **concierto económico**, mientras que en Navarra se aplica el del **convenio económico**. Ambos regímenes son básicamente similares, aunque la cuantificación del cupo se realiza de forma distinta (la contribución anual de estas comunidades a las cargas generales del Estado, en compensación por las competencias de carácter general que el Estado continúa ejerciendo en tales comunidades, y que se fija cada cinco años a partir de la recaudación de los tributos concertados).

Diferencias entre el poder tributario de Navarra y del País Vasco

En Navarra las normas de los tributos son leyes forales dictadas por su Parlamento. En cambio, en el País Vasco la competencia para aprobar el sistema tributario no se encuentra

en el Parlamento autonómico, sino en los tres territorios históricos (Álava, Vizcaya y Guipúzcoa), por lo que sus normas tienen carácter reglamentario.

Los tributos que se aplican en estos territorios se dividen en concertados y estatales:

- **Concertados.** Son gestionados y recaudados por las diputaciones forales. A su vez, se dividen en:
 - a) Concertados de **normativa autonómica.** Regulados por las comunidades autónomas, pero respetando las limitaciones y criterios de armonización que fija la Ley del Concierto o Convenio para evitar discriminaciones que rompan la unidad del sistema fiscal (IRPF, IS, ISD, ITPAJD (salvo las operaciones societarias y letras de cambio) y los IIEE.
 - b) Concertados de **normativa común.** Se rigen por la normativa sustancial estatal pero son gestionados por las comunidades autónomas. Es el caso del IVA.
- **Estatales.** Son gestionados y recaudados por las delegaciones de la Hacienda estatal y se rigen por la normativa estatal. Es el caso del IP y la Renta de Aduanas.

d) Los entes locales

La potestad tributaria de los entes locales constituye una manifestación del principio de autonomía financiera, que el art. 142 CE consagra, y que alude de forma expresa a los tributos propios de los entes locales. Autonomía tributaria que es necesaria para dotar de autonomía política a los entes locales, tal como establecen los arts. 140 y 141 CE, ya que los entes locales deben disponer de medios o recursos suficientes para el desempeño de las funciones que la ley les atribuye (principio de suficiencia⁶⁵).

⁽⁶⁵⁾STC 4/1981, de 2 de febrero

Lista de materias competenciales

A diferencia del Estado y las comunidades autónomas, la CE no establece una lista de materias competenciales propias de los entes locales.

Ahora bien, el poder tributario de los entes está condicionado o limitado por la naturaleza reglamentaria de las disposiciones normativas locales y por la consagración del principio constitucional de legalidad en materia tributaria.

En consecuencia, las haciendas locales no pueden crear tributos sino establecerlos, de acuerdo con la CE y las leyes (art. 133.2 CE). No pueden crear tributos porque para la creación de un tributo se necesita una norma con rango de ley y los entes locales no tienen capacidad legislativa. Así pues, los entes locales solo podrán establecer tributos o delimitar algunos de sus elementos esenciales si son habilitados de forma expresa por una ley que determinará, asimismo, los principios fundamentales y elementos esenciales de tales tributos, para respetar el principio de legalidad.

Por tanto, los **límites genéricos** al poder tributario de los entes locales estarían constituidos, según la CE⁶⁶ por:

(66) Art. 133.2 CE

- La propia Constitución española. Esta referencia, al igual que en el caso de las comunidades autónomas, es innecesaria, ya que la actuación de todos los poderes públicos está sujeta a la CE. Además, de los principios del art. 31 CE, deben respetar los principios de territorialidad (art. 139.2 CE), igualdad (arts. 139.1 y 149.1.1 CE) y solidaridad (arts. 2, 138.1 y 142 CE).
- Las leyes —estatales, aunque también pueden verse afectados por leyes autonómicas—, al igual que en el caso de las comunidades autónomas. No obstante, la diferencia entre ambos radica en el hecho de que las comunidades autónomas disfrutan de capacidad legislativa, pero los entes locales carecen de la misma, solo poseen potestad reglamentaria.
La LRHL (cuyo texto refundido ha sido aprobado el por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo) es la ley que ha fijado el marco de los ingresos tributarios de los entes locales, delimitando los elementos esenciales de los tributos.

Asimismo, la LRHL establece otros **límites específicos** del poder tributario de los entes locales, similares a los de las comunidades autónomas:

- Criterio de territorialidad. Solo puede afectar a bienes, derechos o negocios dentro del territorio propio de ente local.
- Criterio de neutralidad o de no obstáculo a la circulación de personas, bienes, servicios o capitales, "sin que ello obste para que las corporaciones locales puedan instrumentar la ordenación urbanística de su territorio", como matiza el art. 6 LRHL.

Por otro lado, cuando el Estado establece beneficios fiscales en los tributos locales, debe compensar a los entes locales⁶⁷.

(67) Art. 9.3 TRLRHL

Los entes locales pueden aprobar ordenanzas fiscales. En caso de que no utilicen su poder tributario en los ámbitos permitidos, no es necesario aprobar ninguna ordenanza, ya que el impuesto se aplica según los parámetros del TRLRHL.

Por último, debe señalarse que la gestión de dichos ingresos tributarios les está atribuida a los mismos entes locales, si bien a veces es compartida con el Estado, llevándose a cabo directamente por ellos o por otros entes a cuya demarcación territorial pertenezcan con los que hayan formalizado el correspondiente convenio o en los que se haya delegado esta facultad.

3.4. La Administración tributaria

La Administración financiera es el conjunto de órganos administrativos a quienes corresponde la realización de la actividad financiera. Tal actividad puede ser desarrollada por la Administración financiera del Estado, de las comunidades autónomas, de las entidades locales y de los entes institucionales.

En el ámbito estatal, la Administración financiera puede actuar a través de órganos centrales (con competencia en todo el territorio español) u órganos periféricos (con competencia en una parte del territorio español). Al margen de la estructura orgánica del Ministerio de Economía y Hacienda, destaca la AEAT, un ente de derecho público, adscrito al Ministerio de Economía y Hacienda a través de la Secretaría de Estado de Hacienda, con personalidad jurídica propia y plena capacidad pública y privada y con una normativa específica.

La AEAT, creada por el art. 103 de la Ley 31/90, de 27 de diciembre, de PGE para 1991, es:

“la organización administrativa responsable, en nombre y por cuenta del Estado, de la aplicación efectiva del sistema tributario estatal y de aquellos recursos de otras administraciones públicas nacionales o de las comunidades europeas cuya gestión se le encomiende por ley o por convenio”.

Esta presidida por el secretario de Estado de Hacienda y cuenta con un director general con funciones ejecutivas y un Consejo de Dirección.

La Secretaría de Estado de Hacienda, en tanto que Administración pública, es formada únicamente por la Dirección General de Tributos, la de Coordinación con Haciendas Territoriales, el Centro de Gestión Catastral y Cooperación Tributaria y por los tribunales económico-administrativos. Por su parte, la AEAT reúne el resto de las funciones que para la gestión de los tributos llevaban a cabo antes las diferentes direcciones generales del Ministerio.

Se financia la AEAT mediante transferencias consignadas en los Presupuestos Generales del Estado, así como a través de un porcentaje de la recaudación (fijado cada año en la LPGE) que resulte de los actos de liquidación realizados por ella en relación a los tributos cuya gestión le está encomendada.

Para finalizar, debe mencionarse que, siguiendo el modelo de la AEAT, algunas comunidades autónomas han comenzado a crear agencias tributarias propias, en el marco de sus respectivos estatutos autónomos. La primera de ellas ha sido la Agencia Tributaria de Cataluña, cuya aprobación ha tenido lugar mediante la Ley catalana 7/2007, de 17 de julio.

4. Aplicación e interpretación de las normas tributarias

Tras el análisis de las formas de creación de las normas tributarias y el poder financiero, corresponde examinar, por un lado, las cuestiones relativas a la determinación de la norma aplicable o la eficacia de las normas tributarias, esto es, los criterios utilizados en su aplicación en el tiempo y en el espacio. Y, por otro, los criterios para su interpretación, así como otras cuestiones relacionadas con la interpretación y la aplicación de las normas: la integración o aplicación analógica de las normas tributarias, la calificación, el fraude de ley (conflicto en la aplicación de la norma tributaria) y, finalmente, la simulación. Todas estas cuestiones se encuentran estrechamente relacionadas en la realidad.

Existencia de preceptos específicos en la LGT sobre la aplicación de las normas

La existencia en la LGT de preceptos específicos sobre la aplicación de las normas tributarias tiene su origen en una vieja polémica —en la época anterior a la construcción del derecho financiero y tributario como disciplina jurídica—, en la actualidad inexistente, relativa a la naturaleza o al objeto de las normas tributarias, esto es, al problema de la pretendida excepcionalidad de las mismas. En este sentido, la LGT contiene algunos preceptos dedicados a resaltar esta ausencia de especialidades; pero, como hoy día dicha cuestión está suficientemente clara, dichos preceptos resultan en esta medida superfluos.

La CE no regula estos temas, limitándose simplemente a garantizar la publicidad de las normas y a atribuir al Estado la competencia exclusiva sobre “las reglas relativas a la aplicación de las normas jurídicas⁶⁸”.

⁽⁶⁸⁾Arts. 9.3 y 149.1.8 CE

4.1. Eficacia de las normas en el tiempo

En relación con la eficacia de las normas tributarias en el tiempo, es preciso analizar dos cuestiones. En primer lugar, la determinación del espacio temporal de vigencia de las normas tributarias, esto es, el momento de entrada en vigor y de cese de tal vigencia. Y en segundo lugar, la determinación de los hechos y situaciones jurídicas a los que se aplican las normas tributarias mientras están en vigor; es decir, la retroactividad de tales normas.

a) Entrada en vigor de las normas tributarias

La LGT dispone que “las normas tributarias entrarán en vigor a los veinte días naturales de su completa publicación en el boletín oficial que corresponda, si en ellas no se dispone otra cosa, y se aplicarán por plazo indefinido, salvo que se fije un plazo determinado⁶⁹”.

⁽⁶⁹⁾Art. 10.1 LGT

Valor de la ley presupuestaria

Incluso se ha cuestionado tradicionalmente que las leyes presupuestarias tuvieran un valor jurídico material, ya que se entendía que eran normas jurídicas solo en sentido formal.

Por tanto, no existe ninguna especialidad en cuanto al momento de entrada en vigor de las normas tributarias, ya que como en el resto del ordenamiento, se estará a lo dispuesto por el art. 2.1 CC (ubicado en el título preliminar y que tiene carácter supletorio, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 7.2 LGT, como se ha analizado), conforme al cual las leyes entran en vigor a los veinte días de su completa publicación en el BOE, si en ellas no se dispone otra cosa. Este criterio es igualmente aplicable a las normas reglamentarias.

Entrada en vigor de las normas financieras en el ámbito autonómico y local

Por otro lado, el requisito de la publicación en el BOE se limita a las normas estatales⁷⁰, ya que los requisitos de publicación de las normas autonómicas y locales son diversos. Algunos estatutos de autonomía regulan de manera expresa la entrada en vigor de las normas autonómicas como consecuencia de la publicación en sus propios diarios oficiales. En tanto en el ámbito local, debe diferenciarse entre la entrada en vigor de la norma de los presupuestos (publicación en el diario de la corporación, si existe, y de forma resumida en el de la provincia y la comunidad autónoma) y de las ordenanzas (supeditada a la publicación en el diario de la provincia o, en su caso, en el de la comunidad uniprovincial).

⁽⁷⁰⁾Arts. 17.4 y 169 TRLRHL

Por consiguiente, las normas tributarias son eficaces desde el momento de su entrada en vigor, tras el período de *vacatio legis* o desde la fecha que se dispone. Sin embargo, no resulta extraño que la entrada en vigor de las normas tributarias se retrotraiga a un momento anterior al de su publicación en el BOE (como por ejemplo el momento de la publicación del proyecto de ley correspondiente en el Boletín de las Cortes Generales), para evitar los inconvenientes que puede provocar el "efecto anuncio".

b) Cese de vigencia

Por otro lado, respecto al momento del cese de vigencia de las normas tributarias, tampoco existe ninguna especialidad. Las normas tributarias desaparecen del ordenamiento jurídico, al igual que las restantes normas: por su derogación y por el transcurso del tiempo prefijado en la propia ley —que son las dos formas clásicas— y, finalmente, por la declaración de inconstitucionalidad.

En primer lugar, cesan las normas tributarias, como norma general, por su **derogación** por normas posteriores, si se trata de normas de duración indefinida. Dicha derogación puede ser expresa o tácita⁷¹.

⁽⁷¹⁾Art. 2.2 CC

La derogación produce efectos desde la fecha en que se produce, lo cual no impide que una norma derogada se aplique, incluso tras la derogación, a hechos o situaciones producidos cuando todavía estaba en vigor.

Derogación tácita y expresa

La derogación **tácita** se produce cuando el contenido de una norma no es compatible con los preceptos de otra posterior. Esta derogación tiene lugar en aquellos casos en los que la nueva ley, aun no derogando expresamente una ley anterior, regula la misma materia

de forma diferente y contradictoria con la regulación legal hasta entonces vigente. Dicha derogación afecta exclusivamente a todos los preceptos de la anterior incompatibles con la ley posterior: a *sensu contrario* los compatibles continuarán vigentes.

Corresponde al intérprete o a quien aplica la ley, valorar si un precepto es o no contradictorio con el anterior, para así considerarlo derogado. Equivale a la derogación tácita el empleo de cláusulas generales del tipo "quedan derogadas cuantas disposiciones se opongan o contradigan lo establecido en la presente ley".

La derogación **expresa** ofrece mayores garantías para la seguridad jurídica, ya que exime al intérprete de la aplicación de reglas. A este respecto, el art. 2.2 CC dispone que la derogación tendrá el alcance que expresamente se disponga y se extenderá siempre a todo aquello que en la ley nueva, sobre la misma materia, sea incompatible con la anterior.

Dicha derogación expresa puede producirse de dos formas distintas, en los términos de la LGT: a través de la inclusión de una lista de las normas derogadas o una tabla de vigencias o mediante la mención expresa de que una norma pasa a tener una nueva redacción. Esta previsión de la LGT constituye una regla de buena técnica legislativa, cuyo incumplimiento carece de sanción⁷².

⁽⁷²⁾ Art. 9.2 LGT

No obstante, en la práctica, sucede en ocasiones que ninguna de las dos formas de derogación expresa contempladas se respetan y se utilizan cláusulas derogatorias genéricas, como la de que "quedan derogadas cuantas disposiciones se opongan o contradigan lo establecido en la presente y, entre otras", que equivalen a la derogación tácita y a una derogación expresa por relación de normas derogadas no cerrada. Lo cual provoca un problema de interpretación, para el que no existen soluciones generales y abstractas, si bien existen reglas metodológicas aplicables (como la de que la ley general posterior no deroga la especial anterior), pero que no tienen carácter absoluto (puesto que, en ocasiones, la voluntad del legislador es la contraria, esto es, derogar la totalidad de las normas especiales anteriores).

En segundo lugar, el **transcurso del plazo prefijado en la propia ley** determina que cese la vigencia de la misma, dejando de producir los efectos jurídicos consiguientes. Así sucede cuando se trata de normas de duración temporal, que constituyen normas que autolimitan su vigencia temporal.

Normas de duración temporal

Con carácter general, son normas de duración temporal las que reconocen exenciones y beneficios tributarios, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 15 LGT, según el cual, las normas sobre beneficios tributarios tendrán una vigencia limitada a cinco años, a no ser que expresamente se establezca a perpetuidad o por mayor o menor tiempo. Periódicamente el Gobierno deberá proponer a las Cortes Generales la prórroga de las que deban subsistir.

Asimismo, son normas de duración temporal muchas modificaciones tributarias contenidas en las LPGE, que se aplican durante el período anual del ejercicio presupuestario, salvo que sean objeto de prórroga (art. 134.4 CE). Generalmente, el precepto de la LGPE así lo dispone expresamente.

En relación a las leyes temporales se plantea el problema de determinar los efectos que se producen en las normas que fueron objeto de derogación expresa por parte de tales leyes; es decir, si cuando las normas de duración temporal se extinguen, recuperan su vigencia aquellas leyes que derogaron. A este respecto, hay que distinguir dos supuestos:

Inaplicación práctica

No obstante, en la práctica dicho precepto no se aplica, por lo que las normas sobre beneficios fiscales se integran en el ordenamiento de igual forma que las restantes.

- Si las leyes fueron derogadas, no vuelven a entrar en vigor por el simple hecho de que la ley que las derogó haya cesado en su vigencia. En estos términos se expresa el art. 2.2 CC cuando dispone que por la simple derogación de una ley no recobran vigencia las que esta hubiera derogado.
- Si las leyes fueron suspendidas por la ley de duración temporal, cuando esta deja de tener vigencia por transcurrir el plazo para que el que se dictó, la ley suspendida recupera automáticamente su vigencia. En el ámbito tributario es frecuente esta situación, especialmente se da con las LPGE.

Por la declaración de inconstitucionalidad⁷³. De acuerdo con la CE, la declaración de inconstitucionalidad de una ley determina que solo subsistirá la vigencia de la ley en la parte no afectada por tal inconstitucionalidad; y la parte afectada por dicha declaración cesará en su vigencia por una declaración de nulidad. Sin embargo, técnicamente la declaración de inconstitucionalidad no constituye una modalidad de derogación, en tanto que la declaración de nulidad produce efectos jurídicos superiores a aquella (los efectos jurídicos se retrotraen al momento de la aprobación de la correspondiente norma —nulidad *ex tunc*—).

⁽⁷³⁾Art. 164 CE y Arts. 30 y 40 LOTC

Ahora bien, en ocasiones se han mantenido los efectos producidos al amparo de la ley tributaria declarada inconstitucional, con lo que no ha llegado a producirse la nulidad radical —que tradicionalmente va asociada a la declaración de inconstitucionalidad—, por exigencia del principio de seguridad jurídica, que impide revisar, además de las cuestiones decididas mediante sentencia con valor de cosa juzgada, las situaciones decididas mediante resoluciones administrativas firmes⁷⁴.

⁽⁷⁴⁾SSTC STC 45/1989, de 20 de febrero, y 179/1994, de 16 de junio

c) Retroactividad

Una última cuestión relacionada con la aplicación de las normas en el tiempo es el de su retroactividad (esto es, su posible aplicación a situaciones jurídicas nacidas con anterioridad a su vigencia), regulada, con carácter general, en el título preliminar del CC; regulación que ha de ser completada con lo previsto en el art. 10.2 LGT.

Las leyes disponen, en principio, para el porvenir; es decir, para las situaciones posteriores a su entrada en vigor. Ello es así para respetar el principio de seguridad jurídica, que exige que los destinatarios de las normas puedan conocer su mandato para adecuar al mismo su conducta.

Ahora bien, esta regla de irretroactividad, sin embargo, no es absoluta, sino que rige la regla de **irretroactividad relativa**, con carácter general, de acuerdo con el CC, pues "las leyes no tendrán efecto retroactivo si no dispusieran lo contrario". Es decir, en ocasiones las normas pueden proyectar sus efectos sobre hechos anteriores a su entrada en vigor, por lo que se produce el fenómeno de la retroactividad. Así pues, será el legislador quien deberá valorar en cada caso si existen razones superiores al principio de seguridad para dotar de efectos retroactivos a una norma⁷⁵.

(75) Art. 2.3 CC

Sin embargo, debe señalarse que en determinados ámbitos rige una **prohibición absoluta de retroactividad**, dado que la exigencia de seguridad jurídica despliega una eficacia superior. En estos términos se pronuncia la CE, con relación a las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales⁷⁶.

(76) Art. 9.3 CE

En el ámbito tributario, la LGT dispone que:

"salvo que se disponga lo contrario, las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo y se aplicarán a los tributos sin período impositivo devengados a partir de su entrada en vigor y a los demás tributos cuyo período impositivo se inicie desde ese momento".

Añadiendo que:

"no obstante, las normas que regulen el régimen de infracciones y sanciones tributarias y el de los recargos tendrán efectos retroactivos respecto de los actos que no sean firmes cuando su aplicación resulte más favorable para el interesado⁷⁷".

(77) Art. 10.2 LGT

Por consiguiente, en este punto, la LGT no añade nada a lo preceptuado en la CE y en el CC.

La cuestión que se plantea es determinar si en el ámbito tributario se aplica la regla general de irretroactividad salvo que en ellas se dispongan lo contrario, o la del mandato de irretroactividad absoluta sin posibilidad de derogación en ningún caso. La materia tributaria no se encuentra mencionada entre las que el art. 9.3 CE prohíbe de forma absoluta la retroactividad; por lo que en las leyes tributarias rige la irretroactividad relativa. Es decir, son retroactivas si así lo prevén. Así lo ha reconocido el TC en diversas ocasiones⁷⁸.

Irretroactividad de los reglamentos

La jurisprudencia del TS (STS de 13 de febrero de 1989 y de 17 de mayo de 1990) no admite la retroactividad de las disposiciones reglamentarias, salvo que se trate de reglamentos interpretativos.

(78) SSTC 6/1983, de 4 de diciembre, 126/1987, de 16 de julio, y 150/90, de 4 de octubre

En cambio, las normas reguladoras de infracciones y sanciones tributarias son siempre irretroactivas puesto que en tales supuestos nos encontramos ante normas sancionadoras, a las que por imperativo del art. 9.3 CE, les está prohibida la retroactividad, salvo que sean más favorables.

Sin embargo, eso no significa que las normas tributarias retroactivas sean siempre conformes a la CE, puesto que la retroactividad puede suponer la violación de otros principios constitucionales como los de capacidad económica y segu-

ridad jurídica. En los casos de retroactividad relativa, como la retroactividad supone un menoscabo a la seguridad jurídica, el legislador no puede establecerla de forma arbitraria, sino por otros valores de justicia.

Por tanto, serán inconstitucionales las leyes tributarias retroactivas cuando su eficacia retroactiva entre en colisión con otros principios constitucionales, especialmente los de seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad, incluso el de capacidad económica. En otras palabras, una ley tributaria retroactiva no será inconstitucional por el mero hecho de serlo —siempre que expresamente lo establezca—, sino cuando dicho carácter sea arbitrario. Así lo ha reconocido el TC⁷⁹.

(79) SSTC de 28 de octubre de 1997, y 173/96, de 31 de octubre

En un primer momento, el TC destacó que el límite de la seguridad jurídica tiene menos vigor en los casos de retroactividad impropia que en los de auténtica, en el que solo exigencias cualificadas de bien común podrían imponerse excepcionalmente a tal principio⁸⁰.

(80) STC 126/1987, de 16 de julio

Retroactividad impropia y propia

La retroactividad **impropia** o de **grado medio** se da en presupuestos de hecho que han empezado a constituirse antes de la entrada en vigor de la norma, pero sin haber llegado a perfeccionarse (como sucede cuando una ley aumenta la tarifa de un impuesto una vez iniciado el período impositivo pero antes de que finalice). En cambio, la retroactividad **propia** o **auténtica** es aquella que se aplica a situaciones nacidas y agotadas antes de su entrada en vigor.

Sin embargo, según la posterior doctrina sentada y consolidada por el TC, la determinación de cuándo una norma tributaria retroactiva vulnera la seguridad jurídica, solo puede realizarse caso por caso, teniendo en cuenta: por un lado, el grado de retroactividad de la norma, y por otro, y muy especialmente, las circunstancias específicas que concurren en cada supuesto que justifican que el legislador ordene la retroactividad⁸¹.

(81) STC 150/1990, 173/1996

Dificultad de valoración

A este respecto, conviene precisar que no siempre es sencillo determinar el grado de retroactividad de la medida enjuiciada según la configuración técnica del tributo, o pueden surgir discrepancias a la hora de valorar la importancia de la modificación operada y de sus efectos o sobre si hay o no circunstancias en el caso concreto que legitimen la retroactividad según el interés general de la finalidad pretendida.

El fenómeno opuesto a la retroactividad es la **ultraactividad** de las normas, que ocurre cuando estas se aplican a situaciones nacidas con posterioridad a su derogación, tácita o expresa. Existen dos clases de ultraactividad: la ultraactividad en **sentido propio**, esto es, la aplicación de una norma a situaciones originadas con posterioridad a su derogación (no suele existir); y la ultraactividad **impropia**, es decir, en relación con situaciones originadas bajo la vigencia de una norma, pero que se prologan con posterioridad a su derogación (es más usual). Así sucede cuando las normas de derecho transitorio establecen

de forma expresa que, a pesar de la derogación de una norma, esta continúa rigiendo determinadas situaciones nacidas a su amparo y en la confianza de su perdurabilidad.

4.2. Aplicación de las normas en el espacio

En relación con la eficacia de las normas tributarias en el espacio, se suscitan dos cuestiones distintas, aunque suelen coincidir generalmente. En primer lugar, la eficacia de la ley en el espacio, esto es, la determinación del ámbito espacial o territorial en el que las normas se aplican. Y en segundo lugar, la extensión de las normas. Es decir, la determinación de los hechos gravados por tales normas tributarias cuando los mismos se realizan total o parcialmente fuera de su territorio o por ciudadanos de otro Estado, es decir, los puntos de conexión que la ley fija para someter a una determinada situación al mandato de una norma.

a) Ámbito territorial de aplicación de las normas tributarias

Las normas tributarias delimitan su eficacia espacial en función del territorio sobre el que se extiende la competencia del ente impositor que las dicta. Dicha regla suele incorporarse a las leyes reguladoras de los diferentes tributos preceptuando que los tributos que regulan se tienen que aplicar en todo el territorio español, salvo la existencia de ciertos regímenes especiales aplicables en determinadas zonas geográficas.

Como consecuencia de este criterio, la Administración tiene que proceder en el territorio español a los correspondientes actos de ejecución, y reclamar la asistencia administrativa necesaria para las actuaciones que tengan que producirse fuera de este territorio. Asimismo, debe proceder a aplicarlas y a tenerlas en cuenta como elementos que son del sistema normativo interno.

b) Puntos de conexión

La segunda de las cuestiones, que es la más importante, es la relativa a los puntos de conexión o criterios de sujeción a cada tributo —o extensión de las normas—, especialmente cuando los hechos están relacionados con distintas jurisdicciones fiscales tanto a nivel internacional como interno (regímenes de conuerto y convenio, régimen económico y fiscal de Canarias). Además, también se tienen en cuenta entre las comunidades autónomas de régimen común a los efectos de determinar a cuál de ellas corresponde el rendimiento obtenido de los diferentes tributos cedidos.

De conformidad con lo dispuesto en la LGT, “los tributos se aplicarán conforme a los criterios de residencia o territorialidad que establezca la ley en cada caso. En su defecto, los tributos de carácter personal se exigirán conforme al criterio de residencia y los demás tributos conforme al criterio de territorialidad que resulte más adecuado a la naturaleza del objeto gravado⁸²”.

⁽⁸²⁾Art. 11 LGT

Así pues, esta norma establece como criterios de sujeción el de residencia efectiva y el de territorialidad. Se observa cómo el legislador tributario no ha incluido entre los puntos de conexión el de nacionalidad, si bien es utilizado para determinar la residencia fiscal.

Por otra parte, también en los convenios internacionales para evitar la doble imposición suelen determinarse tales puntos de conexión.

De acuerdo con el criterio de **territorialidad**, las leyes tributarias solo se aplican a quienes residan en territorio español o bien a quienes, a pesar de no residir, tengan alguna relación o vínculo económico con el mismo: obtengan rentas, sean titulares de bienes situados en el mismo o tengan relaciones económicas en el territorio español. Por tanto, es el territorio o lugar en que el hecho se produce el que decide la ley aplicable. Es un criterio de naturaleza real y de vinculación objetiva.

Una manifestación del principio de territorialidad es el de **residencia**. La residencia de una persona en territorio español de acuerdo con las normas propias establecidas en el correspondiente tributo es el elemento que determina la sujeción al impuesto español. Es un criterio de naturaleza personal y de vinculación subjetiva.

Concepto de residencia habitual

La LGT no define el concepto de residencia habitual. En el caso de las personas físicas, este concepto se define por la LIRPF⁸³ como la permanencia durante más de 183 días en territorio nacional durante el año natural.

⁽⁸³⁾Art. 9 de la LIRPF

El art. 11 LGT es una norma de aplicación subsidiaria, en cuanto que solo deviene aplicable en defecto de precepto específico. En la práctica, esta norma no suele tener aplicación en cuanto que la mayoría de las leyes reguladoras de cada tributo establecen sus propios puntos de conexión. Además, dichas leyes particulares no siguen estrictamente los criterios fijados en la LGT; aunque suelen utilizar de forma prevalente el criterio de la residencia efectiva en los impuestos personales y el criterio de territorialidad en los restantes impuestos.

4.3. Interpretación de las normas tributarias

La interpretación es una actividad que pretende averiguar el sentido de la norma jurídica y constituye un momento necesario en el proceso de aplicación de la misma. Además, se trata de una cuestión relacionada con la naturaleza de las normas tributarias.

Si las normas tributarias no tienen más especialidades que las de su propio contenido, es obvio que los métodos aplicables en su interpretación son los mismos que, con carácter general, se aplican en el resto de normas jurídicas. No obstante, dicha cuestión, que aparece suficientemente clara en la actualidad, no lo fue tanto hace unos años —especialmente antes de la consolidación del derecho tributario como disciplina científica—, ya que cierta doctrina propugnaba la aplicabilidad de criterios distintos de los hermenéuticos comunes en su interpretación, no tanto por el contenido de dichas normas, sino por entender que eran restrictivas de los derechos individuales.

Los criterios aplicables en la interpretación de las normas tributarias son los mismos que, con carácter general, se aplican en el resto de normas jurídicas. En este sentido, la LGT⁸⁴ dispone que “las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código civil”.

⁽⁸⁴⁾Art. 12.1 LGT

Así pues, en el ámbito tributario, como en el resto del ordenamiento jurídico, son aplicables los siguientes **criterios de interpretación** de las normas:

- Criterio de interpretación literal, esto es, según el sentido de las palabras empleadas en el texto de la norma.
- Criterio sistemático y contextual.
- Criterio de interpretación histórica y de indagación de la *mens legislatoris*, deducida de los antecedentes legislativos.
- Criterio teleológico o de la finalidad de la ley.
- Criterio de la realidad social.

Entre tales criterios no existe ningún tipo de prioridad o jerarquía, si bien se otorga cierta preferencia al criterio teleológico. Por otro lado, debe destacarse que todos los criterios habrán de ser utilizados de forma conjunta, ya que el uso exclusivo de uno solo de ellos puede sesgar el resultado de la tarea interpretativa e inducir a error sobre el auténtico significado de las normas.

En relación con el criterio de interpretación literal o según el sentido de los términos empleados por las normas, se plantea el problema de la determinación del sentido que debe asignarse a las **palabras con un significado no unívoco**, es decir, con varios significados en función del tipo de lenguaje que se use: el lenguaje usual o el relativo a una determinada disciplina científica o técnica.

Para solucionar este problema, el art. 12.2 LGT establece que “en tanto no se definan por el ordenamiento tributario, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda”.

Es decir, se remite a la solución que proceda caso por caso, a no ser que el legislador haya especificado el sentido que ha de darse. Como se observa, esta norma se limita a identificar el problema pero poco soluciona, ya que no establece preferencia alguna entre el sentido jurídico, técnico o el usual. Lo cual, también es correcto, ya que este problema no se soluciona con criterios apriorísticos: bien se soluciona por la norma en concreto, que al utilizar un vocablo no unívoco especifica cuál es su significado o, cuando la ley no resuelve de forma expresa esta cuestión, la tarea corresponde al intérprete, que deberá determinar caso por caso el sentido que procede.

Otro problema que se plantea con relación a la interpretación es el significado que debe atribuirse en el ordenamiento tributario a **conceptos jurídicos** que ya han sido **elaborados en otras ramas del ordenamiento**; es decir, si el legislador tributario puede definir conceptos o configurar instituciones que no se ajusten a lo prescrito en otras ramas jurídicas para las mismas figuras.

Se admite que el ordenamiento tributario puede formular autónomamente sus propios conceptos, aunque no puede desconocer las categorías de la legislación civil, al menos, si tienen implicaciones tributarias⁸⁵. Lo cual ocurrirá en dos supuestos: cuando por la novedad del instituto no existan definiciones en otras ramas del derecho; y cuando por razones estrictamente fiscales, el ordenamiento tributario formula de forma expresa un concepto que, en caso contrario, no produciría los mismos resultados.

Preámbulo de la ley

En ocasiones, para interpretar una ley puede consultarse su preámbulo, pues constituye un instrumento interpretativo esencial de la misma por incorporar la voluntad del legislador.

Ejemplo

La prescripción es una institución civil y es regulada, al mismo tiempo, de forma expresa por el ordenamiento tributario, pero con alguna diferencia: en el ámbito civil la prescripción debe ser alegada por la parte que la pretende hacer valer; en tanto que en el campo tributario, la Administración la aplica de oficio.

⁽⁸⁵⁾STC 45/1989, de 20 de febrero

4.4. La analogía

La integración de las lagunas del ordenamiento es una cuestión relacionada con la interpretación. Una de las formas de colmar las lagunas es el recurso a la analogía, basada en el razonamiento por semejanza: esto es, a un supuesto que no está contemplado de forma directa por la norma se aplica el mandato establecido para un supuesto diferente, pero que guarda relación de semejanza o analogía con el primero.

Diferencia con otras figuras

La analogía se diferencia de otras figuras como:

- La interpretación, por el punto de partida: la interpretación parte de la existencia de una norma cuyo sentido se trata de determinar; en tanto que en el caso de la analogía, es necesario integrar el ordenamiento por la falta de norma aplicable.
- Las formas de creación de las normas, porque la analogía es un instrumento de aplicación de las normas, no es una fuente del derecho.

Esta cuestión está regulada, con carácter general, en el CC⁸⁶, que prevé que:

⁽⁸⁶⁾Art. 4 CC

"1. Procederá la aplicación analógica de las normas cuando estas no contemplen un supuesto específico, pero regulen otro semejante entre los que se aprecie identidad de razón. 2. Las leyes penales, las excepcionales y las de ámbito temporal no se aplicarán a supuestos ni en momentos distintos de los comprendidos expresamente en ellas".

Este precepto es aplicable, salvo disposición en contrario, en las restantes ramas jurídicas, dado el carácter de derecho supletorio del CC (art. 4.3). Y dado que, según el art. 7.2 LGT, las disposiciones civiles se aplican supletoriamente.

Por su parte, la LGT⁸⁷ contiene un precepto específico dedicado a la analogía, en virtud del cual "no se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales".

⁽⁸⁷⁾Art. 14 LGT

Analogía y laguna de regulación

Debe señalarse que la analogía solo procede cuando exista realmente una laguna de regulación. A estos efectos, no puede considerarse que el silencio del legislador sobre la tributación de una determinada operación, a pesar de que estén reguladas otras similares, implique siempre la existencia de una laguna.

No obstante, a pesar de la existencia de este precepto, la determinación del **ámbito material** de la analogía en el ámbito tributario no ha sido pacífica. Para un sector doctrinal, toda aquella materia cubierta por el principio de legalidad no puede integrarse analógicamente, porque, de lo contrario, se vulneraría el principio de legalidad que reserva a la ley la regulación de los elementos esenciales del tributo. En cambio, sí sería posible la analogía en el campo tributario en relación con los elementos no esenciales de los tributos, esto es, en relación con las normas procedimentales o formales (las que regulan la aplicación de los tributos), pero sin afectar a los elementos sustanciales de los

Analogía y no sujeción

No obstante, el TS en algunas sentencias ha admitido la analogía con relación a las normas que contienen supuestos de no sujeción, que en puridad son normas de delimitación negativa del hecho imponible (STS de 12 de mayo de 1982).

mismos, que deben estar expresamente regulados por ley. Por tanto, para estos autores, a pesar de la redacción del art. 14.3 LGT, la analogía está prohibida, no solo en relación con las normas reguladoras del hecho imponible o de las exenciones, sino en relación con todas las normas que versan sobre el ámbito material cubierto por el principio de reserva de ley.

No obstante, debe entenderse superada esta posición, ya que el ámbito material de la analogía en el derecho financiero y tributario no debe ser puesto en relación con el principio de legalidad. En efecto, dicho principio de legalidad se refiere a la producción normativa (a las relaciones entre ley y reglamento); mientras que la analogía es una forma de aplicación de las normas existentes (es un procedimiento que presupone la existencia de una laguna, pero también la existencia de una norma, aunque prevista para un supuesto distinto, pero que debe guardar una relación de semejanza).

Por este motivo, las dificultades para aplicar la analogía a algunas normas no residen en la regulación de las fuentes (principio de legalidad), sino en las exigencias derivadas del principio de seguridad jurídica, ya que aplicar una norma por analogía a supuestos diferentes de los previstos expresamente en ella, dificulta que el ciudadano conozca cuál es la norma aplicable. De ahí que la analogía está prohibida en los ámbitos en los que la seguridad jurídica es una garantía fundamental e inalterable, como en el derecho penal. A estas normas penales se añaden las excepcionales y las de ámbito temporal, por razón de que las condiciones de sus presupuestos de hecho impiden, desde el punto de vista lógico, la aplicación del razonamiento por semejanza.

En definitiva, la prohibición de la LGT queda reducida a los propios términos de dicho precepto, esto es, al hecho imponible y a las exenciones, ya que el legislador tributario ha considerado que por respeto al principio de seguridad jurídica, solamente es necesario prohibirla en estos ámbitos. Por tanto, el resto de materias relativas a otros elementos esenciales del tributo pueden ser objeto de integración analógica cuando exista una laguna en las mismas.

Por otro lado, debe señalarse que la analogía puede ser el recurso idóneo para satisfacer las exigencias del principio constitucional de igualdad⁸⁸.

⁽⁸⁸⁾STC 109/1989, de 21 de mayo

4.5. Calificación

La calificación constituye un momento esencial en la aplicación de una norma jurídica. Calificar es encajar o subsumir un hecho o situación concreta de la vida real, en el presupuesto de hecho abstracto definido por la norma.

Se trata de una cuestión relacionada con la interpretación, aunque diferenciada de la misma, ya que lógicamente la determinación del sentido de una norma es una operación que precede al juicio de si un supuesto de la vida real tiene encaje en el presupuesto de hecho definido en la norma.

La LGT⁸⁹ regula esta institución, disponiendo que:

“las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez”.

Por consiguiente, conforme a este precepto, la Administración tributaria puede recalificar las operaciones realizadas por los obligados tributarios, con independencia de la calificación que le hubieran dado los obligados tributarios.

Cabe destacar que, al igual que en el resto del ordenamiento, la calificación debe realizarse por criterios exclusivamente jurídicos, atendiendo a la naturaleza jurídica de cada presupuesto de hecho. Por tanto, al igual que en el caso de la interpretación de las normas tributarias que se hace atendiendo a criterios usuales admitidos en derecho, en el caso de la calificación se conduce a través de criterios exclusivamente jurídicos. Por tanto, se descarta la referencia a la naturaleza económica del hecho imponible o a la identificación de las relaciones económicas que efectivamente se establezcan, a diferencia de la LGT de 1963 que recogía la calificación en función de la realidad económica.

Además, la verdadera naturaleza jurídica del presupuesto de hecho se determinará:

- Prescindiendo de la forma o denominación que los interesados le hayan dado. Este criterio es exclusivo del derecho financiero y tributario y responde al principio clásico de que las situaciones jurídicas son las que efectivamente son, y no lo que las partes dicen que son (atendiendo a la verdadera voluntad de los particulares y al examen del contenido de dichas relaciones o de las cláusulas de los contratos, etc.).
- Y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a la validez del acto o situación sometidos a tributación. El objetivo de esta norma es evitar que el nacimiento de la obligación tributaria quede a la voluntad de las partes, al concluir un negocio con un defecto de forma o sustancia que podría determinar su anulación para no pagar impuestos, que posteriormente no llega a producirse al no ejercitar los interesados la correspondiente acción.

Compatibilidad con el principio de capacidad económica

La doctrina ha cuestionado su compatibilidad con el principio de capacidad económica, ya que, si se gravan actos jurídicos con independencia de su validez, pueden gravarse puras formas desprovistas de contenido, pues se grava una capacidad económica que no es real, ya que los actos al estar viciados no producirán efecto.

A ello se puede esgrimir que si los defectos del acto o contrato inicialmente gravado conllevan su anulación o rescisión, desaparecerá el gravamen y el sujeto tendrá derecho a

Diferenciación dentro del hecho imponible

Respecto del hecho imponible, hay que diferenciar entre el presupuesto abstracto definido por la ley y cómo se materializan en la vida real los supuestos concretos que deben ser encajados en la definición legal.

⁽⁸⁹⁾ Art. 13 LGT

⁽⁹⁰⁾ RTEAC de 25 de marzo de 1958

solicitar la devolución del tributo pagado (devolución de ingresos indebidos), tal y como se reconoce de forma expresa en la normativa del ITPAJD⁹⁰.

4.6. Conflicto en la aplicación de la norma tributaria

Una vez obtenida la calificación de una situación, la Administración, bajo determinadas circunstancias, puede ignorar dicha calificación. Así, mediante la declaración de fraude de ley o conflicto en la aplicación de la norma tributaria, la Administración recalifica, únicamente a efectos tributarios, una determinada situación calificada por los interesados, de acuerdo con la naturaleza jurídica del negocio, que se considera abusivo.

El fraude de ley tributaria es una clase de fraude de ley de la teoría general del derecho, regulado en el art. 6.4 CC y que es aplicable a todo el ordenamiento jurídico, consistente en uno o varios actos que originan un resultado contrario a una norma jurídica, amparados en otra norma dictada con distinta finalidad⁹¹.

⁽⁹¹⁾STC 37/87, de 26 de marzo

Por consiguiente, para que se dé el fraude de ley, son necesarios los **siguientes elementos**:

- La existencia de una norma, cuya aplicación se trata de eludir (evitar) o se trata de vulnerar a través de otra norma más beneficiosa. Es la norma defraudada.
- Dicha norma se trata de eludir, a partir de la autonomía de la voluntad que rige en el derecho privado, mediante artificios, a través del abuso de las formas jurídicas o del uso de los denominados negocios jurídicos anómalos, y que da lugar a la aplicación de otra norma distinta más beneficiosa fiscalmente. Es la norma de cobertura o norma bajo cuyo amparo se realizan los actos en fraude.

Negocio indirecto o fiduciario

Generalmente, el fraude de ley se lleva a cabo a través de la figura del negocio indirecto, esto es, se utiliza un determinado negocio, típico o atípico, para obtener una finalidad distinta de la que le es propia.

Otros requisitos

La concurrencia de tales normas no supone por sí la existencia de fraude, siendo necesario que concurren los siguientes requisitos:

- 1) Los sujetos deben realizar un hecho distinto del hecho imponible, pero que conduzca a resultados económicos similares a los que se derivarían de la realización del hecho imponible.
- 2) El hecho realizado debe provocar un menor gravamen (o ausencia de gravamen) que el que se derivaría de la realización del hecho realizado.
- 3) La realización del hecho equivalente al hecho imponible lo debe ser con el propósito de eludir el tributo.

Cabe **diferenciar** el fraude de ley de otras figuras afines:

- Del **incumplimiento de la obligación tributaria**, que puede dar lugar a una infracción tributaria o a un delito fiscal, que constituye una violación abierta y directa del ordenamiento jurídico.

En el caso del fraude de ley, no se vulnera directamente el ordenamiento, ni se infringe el mandato de una norma, sino que se evita mediante artificios la realización del presupuesto de hecho del que nace el mandato. Asimismo, tampoco se ha realizado el hecho imponible, se ha eludido su realización y, por tanto, no ha surgido la obligación tributaria asociada al hecho imponible eludido.

- De la **simulación** (especialmente de la simulación relativa), en la que existe una contradicción entre la voluntad interna y la declarada. Se crea una apariencia jurídica para encubrir la verdadera realidad⁹².

En el caso del fraude de ley, no existe nada oculto para terceros, el negocio jurídico efectivamente es realizado y querido por las partes, aunque la finalidad perseguida es distinta de la que es propia de dicho negocio.

- De la **economía de opción** o ahorro fiscal o elección de la vía fiscal más ventajosa, figura permitida por el derecho. Se diferencian por la ausencia de abuso de las posibilidades de conformación jurídica.

En la economía de opción no existen maniobras de elusión, sino que se elige por razones fiscales una determinada operación en lugar de otra (porque es menos gravosa); dicha operación no es anómala en relación con el fin perseguido por las partes. Por tanto, la elección de un negocio con referencia a otro se basa en sus ventajas fiscales, pero sin desnaturalizar su causa. La diferencia entre ambas figuras en la práctica puede ser difícil.

El ordenamiento **reacciona** de tres formas distintas ante la existencia de fraude de ley:

- Tipificando presupuestos de hecho subrogatorios o complementarios. El legislador contempla caso por caso los supuestos de fraude de ley, ordenando la aplicación de la norma que se pretende eludir. Esta técnica es respetuosa con el principio de seguridad jurídica, pero tiene el inconveniente de que el legislador irá siempre por detrás de la realidad social, siendo muy difícil prever caso por caso las estratagemas de fraude. Además, no puede ser utilizado con profusión porque se terminarían incluyendo supuestos en los que no existe el fraude.
- Acudiendo a la cláusula general contenida en la LGT⁹³, que se refiere al fraude de ley como conflicto en la aplicación de la norma tributaria (terminología criticable, dado que tal conflicto puede producirse no solo por el fraude de ley).

Dispone el art. 15 LGT que:

⁽⁹²⁾STS de 15 de diciembre de 1980

Lectura recomendada

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

⁽⁹³⁾Art. 15 LGT

“se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurran las siguientes circunstancias: a) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido. b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios”.

En cuanto a las **consecuencias** de la declaración de fraude de ley:

- La primera consiste en la aplicación de la norma eludida o que se ha tratado de eludir, de forma que se frustra el trato fiscal más ventajoso (dejar de pagar total o parcialmente el tributo u obtener cualquier beneficio fiscal).
- En segundo lugar, tiene lugar la recalificación del acto: se prescinde de la calificación conforme a la naturaleza jurídica (que se entiende creada con abuso de las formas jurídicas con la finalidad de elusión) y se la somete a tributación como si encajara en el presupuesto de la norma que se ha tratado de eludir.
- Asimismo, se produce la exigencia de intereses de demora. Ahora bien, solo serán exigibles, por su carácter indemnizatorio, en aquellos casos en los que se devengan, esto es, si como consecuencia del fraude de ley la Administración tributaria cobra con retraso respecto del plazo correspondiente al tributo exigible por la aplicación de la norma de cobertura. Esto es lo que sucede en la generalidad de los casos.
Es decir, se devengan desde el día siguiente a la finalización del plazo que hubiera correspondido para ingresar el tributo relativo a la norma defraudada, hasta el momento en que, tras la declaración del fraude, la Administración efectivamente liquida el impuesto correspondiente a la norma defraudada. Se aplican sobre la cantidad que se ha dejado de ingresar.
- En cuarto lugar, se prevé de forma expresa la exclusión de las sanciones. En principio, con el fraude de ley se produce una falta de ingreso, lo cual está tipificado, con carácter general, como infracción tributaria. Pero el legislador excluye las sanciones, porque en estos casos considera que no existe infracción tributaria, por razones de política fiscal (se considera que es menos grave cometer un fraude a la ley que una infracción). Además, en materia de infracciones y sanciones rige el principio de tipicidad (el fraude no está tipificado como infracción).

Por último, respecto al **procedimiento** para declarar el fraude de ley, la LGT dispone que:

“para que la Administración tributaria pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria será necesario el previo informe favorable de la Comisión consultiva a que se refiere el artículo 159 de esta Ley⁹⁴.”

Recalificación a efectos fiscales

Ahora bien, esta recalificación es únicamente a efectos fiscales, a efectos civiles o mercantiles el acto o negocio realizado por las partes es válido y produce efectos.

⁽⁹⁴⁾Art. 15.2 LGT

Y, en el mismo sentido, el art. 159.1 LGT, señala que

“para que la inspección de los tributos pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria deberá emitirse previamente un informe favorable de la Comisión consultiva que se constituya, en los términos establecidos reglamentariamente, por dos representantes del órgano competente para contestar las consultas tributarias escritas, actuando uno de ellos como presidente, y por dos representantes de la Administración tributaria actuante”.

Estas previsiones de la LGT han sido desarrolladas por el art. 194 RGGIT.

4.7. Simulación

La simulación tiene lugar cuando se oculta bajo la apariencia de un negocio jurídico normal otro propósito negocial. Existen dos clases: absoluta, cuando detrás de la apariencia negocial no existe ningún otro negocio, y relativa, cuando el negocio aparente encubre otro, que es el que en realidad quieren las partes.

El negocio simulado es un acuerdo jurídico anómalo, en el que existe un acuerdo simulatorio entre las partes sobre el verdadero contenido del negocio, que queda oculto a los terceros. Dicho acuerdo puede reflejarse en un documento privado en el que se expone el verdadero contenido del negocio, aunque en escritura pública se hace constar un contenido diferente; o bien puede no constar por escrito. Por lo tanto, lo característico es la ocultación de la verdadera voluntad, que no puede deducirse de las cláusulas del contrato (como en el caso del negocio indirecto o negocio en fraude de ley), sino de elementos ajenos al mismo.

Ejemplos de simulación

Absoluta: una compraventa cuyo fin es que los terceros creen que un bien deja de ser propiedad de una persona, pero en realidad comprador y vendedor pactan que no exista precio y que el bien continúe en posesión del vendedor.

Relativa: una compraventa realizada sin que exista precio y que encubre una donación.

El legislador tributario **reacciona** ante la simulación de las siguientes maneras:

- Recurriendo al principio de que se toma como base para aplicar el gravamen; no el precio de la transmisión, que puede ser simulado, sino el valor real del bien (como sucede en el ITPAJD).
- Estableciendo presunciones legales, como ocurre con la presunción de onerosidad de préstamos.
- Aplicando la cláusula general prevista en la LGT, según la cual: “en los actos o negocios en los que se produzca la existencia de simulación, el HI gravado será el efectivamente realizado por las partes, con independencia de las formas o denominaciones jurídicas utilizadas por los interesados⁹⁵”.

⁽⁹⁵⁾Art. 16.1 LGT

La existencia de simulación se declara por la Administración tributaria en el correspondiente acto de liquidación, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios⁹⁶.

⁽⁹⁶⁾Art. 16.2 LGT

Por consiguiente, la Administración podrá declarar, sin necesidad de acción ante los tribunales, la existencia de simulación y tomará en consideración la realidad efectivamente realizada por las partes a efectos fiscales, sin tener en cuenta la forma o denominación jurídica dada por los interesados.

Efectos exclusivamente tributarios

Ahora bien, debe precisarse que la declaración de simulación por la Administración tributaria no se extiende más allá del ámbito tributario, tal como reconoce expresamente el art. 16.2 LGT al señalar que será declarada por la Administración tributaria en el correspondiente acto de liquidación, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios.

No obstante, existen casos en los que no es posible esta diferenciación entre el ámbito tributario y el de las relaciones privadas, como ocurre cuando el derecho de la Hacienda pública concurre con el de terceros que pueden ser lesionados por la simulación; en este caso, la simulación será declarada *erga omnes* por el órgano judicial competente.

Además, declarada la simulación, procede la exigencia de intereses de demora en la liquidación que se dicte (si la Administración cobra con retraso como sucede con el fraude a la ley tributaria) y de sanciones, ya que se ha dejado de ingresar una cantidad (hecho que constituye una infracción tributaria) y la LGT no las excluye como en el caso del fraude a la ley tributaria. Incluso podría constituir un delito de defraudación tributaria⁹⁷.

⁽⁹⁷⁾Art. 16.3 LGT

En cuanto al **procedimiento** para declarar la simulación, la LGT no prevé un expediente especial, al contrario que en el caso del fraude de ley. La simulación es declarada en el curso del procedimiento de gestión o de comprobación, si bien la Administración deberá acreditar medios de prueba suficientes y conceder previa audiencia al interesado.

La prueba de la simulación

En los supuestos de simulación, un problema importante para su regularización consiste en la prueba de que existe un negocio simulado, ya que difícilmente podrá ser una prueba directa, en tanto generalmente no se habrá documentado la verdadera voluntad de las partes para evitar que quede expuesta a terceros.

A estos efectos, teniendo en cuenta que quien alega la simulación debe probarla, parece lógico admitir, al igual que hace la jurisprudencia civil, la prueba de indicios o mediante presunciones de hecho, cuyo uso es compatible con la apreciación de infracciones tributarias y con la ulterior imposición de sanciones⁹⁸.

⁽⁹⁸⁾STS de 11 de febrero y de 11 de junio de 1992

Ejercicios de autoevaluación

De selección

1. La adecuación del tributo a la capacidad económica del sujeto...

- a) es una exigencia contemplada en el art. 31.1 CE en conexión con el deber constitucional de contribuir y se aplica a todos los tributos.
- b) no se aplica a aquellos tributos que se tienen que pagar como contraprestación por el servicio público recibido.
- c) es una exigencia que deriva del carácter retributivo del tributo y que tiene que mantenerse en relación a todo tributo.

2. El principio de progresividad tributaria...

- a) supone un reparto igual de la carga tributaria, sea cual sea el nivel de riqueza manifestado por el contribuyente.
- b) se tiene que manifestar en cada tributo en particular.
- c) consiste en que, a medida que aumenta la riqueza de cada persona, aumenta la contribución a las cargas públicas en proporción superior al incremento de riqueza.

3. En materia tributaria, el principio de legalidad tiene un carácter...

- a) absoluto, porque todos los elementos del tributo tienen que ser necesariamente regulados por ley.
- b) relativo, ya que solo las cuestiones relativas a los derechos y deberes de los contribuyentes tienen que ser reguladas por ley.
- c) relativo, porque los reglamentos pueden regular determinados elementos del tributo.

4. Los tributos cedidos por el Estado a las comunidades autónomas...

- a) suponen solo la cesión de los rendimientos que el correspondiente tributo genera en el territorio de la comunidad autónoma.
- b) suponen la cesión total de la competencia de gestión y el reconocimiento de competencia normativa para regular determinados elementos de los tributos cedidos.
- c) suponen la cesión, total o parcial, de los rendimientos generados por estos tributos a la comunidad autónoma correspondiente así como la cesión de competencia normativa sobre determinados elementos de estos tributos.

5. Las normas tributarias...

- a) son siempre retroactivas.
- b) son siempre irretroactivas.
- c) pueden ser retroactivas cuando así lo dispongan y siempre que no se trate de disposiciones sancionadoras o restrictivas de derechos individuales.

6. El decreto-ley en materia tributaria...

- a) no es admisible, pues el deber de contribuir se encuentra regulado entre los deberes y libertades de los ciudadanos del título I de la CE.
- b) es admisible, pero solo en la medida en que no afecte al deber de contribuir, teniendo en cuenta no solo su repercusión cuantitativa sino también la naturaleza del tributo afectado.
- c) es admisible, pero solo en la regulación de aquellos aspectos no cubiertos por el principio de reserva de ley.

7. La financiación de las comunidades autónomas de régimen común, a diferencia del País Vasco y Navarra, está basada en...

- a) los tributos propios, la regulación, gestión y rendimiento de los cuales corresponde a la comunidad autónoma.
- b) los tributos cedidos y en las transferencias del Estado.
- c) sus ingresos patrimoniales y crediticios.

8. La aplicación de las normas financieras en el espacio se rige por los principios de...

- a) nacionalidad y territorialidad.
- b) nacionalidad y residencia efectiva.
- c) territorialidad y residencia efectiva.

9. La interpretación de las normas tributarias...

- a) se realizará de acuerdo con los criterios generalmente admitidos en derecho.
- b) en ciertos supuestos, podrá realizarse atendiendo a criterios económicos.
- c) tiene que ser realizada con criterios restrictivos.

10. El poder normativo en materia tributaria...

- a) puede ser ejercido de forma compartida por más de un ente público en relación a un mismo tributo.
- b) es una manifestación del poder tributario que solo corresponde al Estado central.
- c) corresponde en exclusiva al mismo ente público que tiene el derecho de atribución de los rendimientos del tributo.

Casos prácticos

1. Elaborad un informe para el alcalde de un municipio de la costa sobre la aplicación o no de los principios constitucionales del art. 31.1 CE al ámbito local, señalando las características principales de tales principios.

2. Las sociedades X y Z quieren realizar un contrato de compraventa de un solar de 20.000 metros cuadrados apto para la construcción, con fachada en la vía pública. Para obtener un ahorro fiscal, a la hora de formalizar la correspondiente escritura pública, deciden segregar el solar en dos partes, interior y exterior, de 19.000 y 1.000 metros cuadrados respectivamente, transmitiendo las dos partes. En consecuencia, dado que la parte interior (sin fachada en la vía pública) es mayor, el tratamiento tributario a efectos del Impuesto municipal sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana es más ventajoso. Teniendo en cuenta que los criterios urbanísticos no aconsejaban la opción de la segregación, ¿se trata de un supuesto de simulación, de fraude de ley, de economía de opción, o bien de una infracción tributaria?

Solucionario

De selección

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

Casos prácticos

1. Los principios constitucionales de nuestro sistema tributario, también denominados principios de justicia material, se encuentran recogidos en el art. 31.1 CE, ubicado en el capítulo II del título I, relativo a los “derechos y libertades de los españoles”. De conformidad con este precepto, “todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad, que en ningún caso tendrá alcance confiscatorio”.

Por consiguiente, son cinco los principios de justicia material: capacidad económica, generalidad, igualdad, progresividad y no confiscación. De acuerdo con lo dispuesto en el art. 133.2 CE, “las comunidades autónomas y las corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes”. En consecuencia, también los tributos locales deben respetar las exigencias derivadas de los principios contenidos en el art. 31.1 CE.

En cuanto al alcance de cada principio, esto es, si son aplicables a todas y cada una de las figuras de nuestro sistema de tributario, incluida la esfera local, debe señalarse que el principio de capacidad económica implica contribuir en función de la riqueza que se posea o, en palabras del Tribunal Constitucional, se trata de “buscar la riqueza donde la riqueza se encuentra”. La exigencia de capacidad económica está referida a todo el ordenamiento tributario y a cada una de las figuras tributarias en particular. Todo el ordenamiento, globalmente considerado, deberá ser indicativo de capacidad económica. No obstante, en la configuración de las singulares figuras tributarias, la capacidad económica también debe estar presente en todas y cada una de ellas. Si bien es cierto que en algunas figuras es más difícil encontrar su presencia (por ejemplo, en las tasas) que en otras en las que los índices de riqueza son más claros, ello no es óbice para que deba estar presente en todos los tributos.

El principio de generalidad prohíbe en nuestro sistema tributario las discriminaciones o privilegios en el reparto de la carga tributaria. En la redacción del art. 31 CE, este principio no aparece nombrado de forma expresa, pero se identifica con el término *todos*. Pues bien, dicho principio de generalidad debe estar presente en todas y cada una de las figuras tributarias de nuestro ordenamiento. De manera que la contribución a las cargas públicas se lleve a cabo con criterios de generalidad, contrarios a cualquier singularidad no justificada tanto individual como territorialmente.

El principio de igualdad exige que situaciones económicamente iguales sean tratadas de igual forma, atendiendo a que la capacidad económica que se ponga de relieve sea la misma. Sin embargo, el principio de igualdad no agota su contenido en el de capacidad económica, ya que no son arbitrarias las discriminaciones cuando se establecen en función de un criterio amparado por el ordenamiento constitucional, como la promoción de la vivienda, el fomento del ahorro, etc. (STC 8/1986, de 14 de enero). Este principio también se aplica a todos y cada uno de los tributos de nuestro sistema.

El principio de progresividad significa que a medida que aumenta la riqueza de cada persona, aumenta la contribución a las cargas públicas en proporción superior al incremento de riqueza. En otras palabras, los que más tienen contribuyen en proporción superior a los que menos tienen. Este principio es el único que no se refiere a cada figura tributaria concreta, sino que afecta al conjunto del sistema tributario. Para lo cual, deben tener un peso suficientemente notable en el sistema tributario aquellos impuestos con carácter progresivo, como es el IRPF. Pero no impide que existan tributos con mecanismos de cuantificación no progresivos, sino proporcionales. Lo que sí parece cierto es que esta exigencia constitucional dificulta la existencia de tributos regresivos o que tengan este efecto.

Y por último, el principio de no confiscación constituye una garantía directa del sistema tributario frente a posibles desviaciones que pudieran desvirtuar su naturaleza de instrumento recaudatorio y redistributivo. Es, pues, un límite a la progresividad del sistema y una norma de colisión, que debe ser utilizada por el intérprete cuando chocan el deber de contribuir y el principio de garantía de la propiedad privada.

El principio de no confiscación es también predicable de cada figura tributaria en particular. Para que el conjunto del sistema tributario pudiera llegar a confiscar la capacidad económica, tendrían que poderse articular todas las figuras tributarias progresivamente. Sin embargo, la realidad tributaria nos muestra que no todas las figuras se pueden articular técnicamente de forma progresiva. Por lo tanto, es prácticamente imposible que el conjunto del sistema tributario pueda ser confiscatorio. En cambio, sí que cabe que una figura concreta, articulada

de forma absolutamente progresiva, llegue a confiscar o expropiar la capacidad económica que en teoría solo se pretendía gravar.

2. En primer lugar, hay que diferenciar las figuras de economía de opción; fraude de ley (en la actualidad, conflicto en la aplicación de la norma tributaria); simulación e infracción tributaria.

La economía de opción es, simplemente, la finalidad legítima que tienen los sujetos de reducir su carga tributaria, escogiendo aquellas configuraciones jurídicas que reciben un mejor tratamiento fiscal, sin incurrir en abuso del ordenamiento, es decir, sin utilizar formas jurídicas anómalas o impropias en relación con la finalidad perseguida.

El fraude de ley, regulado con carácter general para todo el ordenamiento en el art. 6.4 CC, tiene una regulación específica en materia tributaria, actualmente prevista en el art. 15.1 LGT. A pesar de este cambio de denominación operado por la LGT, la figura del denominado “conflicto en la aplicación de la norma tributaria” corresponde a la clásica figura del fraude de ley. El fraude de ley tributaria se produce cuando, para realizar una determinada operación económica, los sujetos utilizan medios jurídicos diferentes a los normales, que naturalmente tienden a fines diversos, con el fin de conseguir un resultado contrario al ordenamiento, como es el de reducir la carga tributaria que habría resultado aplicable si se hubieran utilizado los medios jurídicos típicos o normales.

La simulación, en cambio, supone siempre un “engaño”, una ocultación: los sujetos fingen realizar un determinado acto o negocio, con la finalidad de ocultar otra realidad jurídica, que está gravada con un tributo superior. Esta figura también tiene una regulación específica en el art. 16 LGT, según el cual “en los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes”. En este caso, el negocio efectivamente realizado por las partes es una donación y no una compraventa.

Finalmente, la infracción tributaria supone una violación directa del ordenamiento, mediante la comisión dolosa o culpable de una conducta tipificada en el ordenamiento que, generalmente, consiste en el incumplimiento de una obligación o deber tributario.

Aplicando estas consideraciones al caso concreto que se pregunta, se puede concluir que los sujetos han actuado en fraude de ley. No se trata de un supuesto de simulación, porque los sujetos no han fingido ningún acto o negocio, con la finalidad de encubrir otro. Realmente, han realizado la operación jurídica de segregar la finca, pero sin que esta operación respondiera a su finalidad típica (o “causa”), sino únicamente con la finalidad de eludir la aplicación de la norma tributaria que grava la transmisión de fincas con fachada en la vía pública, amparándose en una norma de cobertura que establece una tributación inferior. Los sujetos han actuado, así pues, abusando de las posibilidades de configuración jurídica que ofrece el ordenamiento.

De hecho, hay que señalar que este mismo supuesto ha sido examinado por el Tribunal Supremo y calificado como fraude de ley. Se trata de un caso extraído de la jurisprudencia, concretamente de la STS 11 de julio de 2003, que calificó como fraude de ley tributaria esta conducta, consistente en la segregación en dos partes de una finca y posterior venta de las mismas a otra sociedad, con la finalidad de obtener una tributación inferior por el impuesto municipal aplicable (arbitrio de plusvalía; actualmente, impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana). Al respecto, señala el Tribunal que: “como consecuencia de estas segregaciones se produce una distribución irracional de elementos urbanísticos”, lo que permite afirmar que se ha realizado una “compleja operación innecesaria e incluso contraria a la finalidad puramente urbanística”; y concluye: “es suficiente examinar las complicadas operaciones de segregación... para llegar a la razonable conclusión de que no obedecían a criterios lógicos de carácter urbanístico o hipotecario, sino a buscar un artificio para dejar la mayor parte del terreno sobre el que se edificara sin fachada en la calle”, lo que suponía una tributación inferior.