
Marc normatiu dels ingressos públics

PID_00246674

Ana María Delgado García
Rafael Oliver Cuello

Temps mínim de dedicació recomanat: 7 hores





Ana María Delgado García

Doctora en Dret. Catedràtica de Dret financer i tributari. Universitat Oberta de Catalunya.



Rafael Oliver Cuello

Doctor en Dret. Professor col·laborador. Universitat Oberta de Catalunya.

Índex

Introducció	5
Objectius	6
1. Concepte i classes d'ingressos públics	7
1.1. L'activitat financera i la Constitució	7
1.2. Concepte i classes d'ingressos públics	10
2. Ingressos tributaris i preus públics	12
2.1. Els tributs i les prestacions patrimonials públiques	12
2.2. Els impostos	15
2.3. Les taxes	16
2.4. Les contribucions especials	20
2.5. Els preus públics	21
3. Altres ingressos públics	24
3.1. El deute públic	24
3.2. Els avals de l'Estat	33
3.3. Els ingressos patrimonials	34
3.4. Els ingressos monopolístics	38
4. Les normes tributàries	42
4.1. L'esquema de les fonts normatives	42
4.2. La Constitució i els principis constitucionals	43
4.3. Els tractats internacionals i el Dret de la Unió Europea	54
4.4. La llei	58
4.5. Les disposicions de l'executiu amb força de llei	59
4.6. El reglament i altres disposicions	63
5. L'aplicació de les normes tributàries	68
5.1. Eficàcia de les normes en el temps	68
5.2. Aplicació de les normes en l'espai	73
5.3. Interpretació de les normes tributàries	75
5.4. L'analogia	77
5.5. Qualificació	79
5.6. Conflicte en l'aplicació de la norma tributària	80
5.7. Simulació	83
Exercicis d'autoavaluació	87
Solucionari	89

Introducció

El primer mòdul de l'assignatura de Règim jurídic dels ingressos públics es dedica als ingressos públics en el marc de l'activitat financera, que es configura com una activitat instrumental, encaminada a l'obtenció de recursos (ingressos públics) per cobrir les necessitats derivades de les despeses públiques (infraestructures, ensenyament, sanitat, medi ambient, etc.). Així, el primer apartat aborda fonamentalment el concepte i les classificacions més importants dels ingressos públics.

El segon dels apartats comença per la definició de tributs i la de prestacions patrimonials públiques, i seguidament s'analitzen les tres classes de tributs (els impostos, les taxes i les contribucions especials), per examinar posteriorment el contingut i característiques dels preus públics, a l'efecte de contrastar les seves semblances i diferències amb les taxes.

En el tercer dels apartats s'estudien altres ingressos públics: els ingressos crediticis, els patrimonials i els monopolístics. Sens dubte, els ingressos públics més importants d'aquest bloc són els ingressos procedents del deute públic, de manera que aquest tipus d'ingressos és objecte d'una especial atenció. També s'examinen els avals de l'Estat, dins dels ingressos crediticis. De menor importància en l'actualitat són els ingressos patrimonials i els monopolístics, que així mateix són objecte d'anàlisi en aquest apartat.

El quart dels apartats se centra en els tipus de normes tributàries, entre les quals destaquen les lleis (la majoria ordinàries en l'àmbit tributari), els actes normatius del govern amb força de llei (el decret llei juntament amb els decrets legislatius) i les normes reglamentàries. Així mateix, s'incideix en els principis de justícia material, que la CE estableix en el seu article 31.1 i que especifiquen l'àmbit i els límits del deure de contribuir: els principis d'igualtat, generalitat, capacitat econòmica, progressivitat i no confiscatorietat.

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

Objectius

Els principals objectius a assolir són els següents:

- 1.** Identificar el concepte i classes d'ingressos públics, especialment els tributs i les prestacions patrimonials públiques.
- 2.** Reconèixer les classes de tributs, és a dir, els impostos, les taxes i les contribucions especials i saber diferenciar-les dels preus públics.
- 3.** Entendre en què consisteixen els ingressos crediticis, especialment els que provenen del deute públic i dels avals de l'Estat.
- 4.** Comprendre el concepte, naturalesa, contingut i classes d'ingressos patrimonials i monopolístics.
- 5.** Distingir totes les fonts normatives tributàries.
- 6.** Comprendre l'abast dels principis constitucionals de justícia tributària.
- 7.** Dominar les repercussions del principi de legalitat en l'àmbit tributari.
- 8.** Entendre l'eficàcia de les normes tributàries en l'espai i en el temps.
- 9.** Identificar els criteris d'interpretació i aplicació de les normes tributàries.
- 10.** Diferenciar les figures de la simulació i el conflicte en l'aplicació de les normes tributàries.

1. Concepte i classes d'ingressos públics

1.1. L'activitat financera i la Constitució

Per **activitat financera** cal entendre l'activitat referent als ingressos i les despeses públiques dels ens públics territorials i institucionals.

Per tant, es tracta d'aquella activitat desenvolupada pels ens públics per a la realització de dues finalitats:

- Les despeses necessàries per al compliment de les funcions que tenen encomanades (satisfer necessitats col·lectives).
- L'obtenció dels ingressos necessaris per cobrir aquestes despeses. Aquesta assignatura, precisament, estudia el règim jurídic dels ingressos públics.

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

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

b) En segon lloc, es tracta d'una activitat instrumental de segon grau, a diferència d'altres funcions públiques.

Activitats públiques finals i instrumentals

Les activitats públiques poden dividir-se en: finals o substantives i en instrumentals, en funció que satisfacin o no de forma immediata una necessitat pública col·lectiva.

Així, els serveis públics tenen caràcter final, com l'ensenyament, la sanitat... En canvi, les activitats instrumentals es dediquen als mitjans necessaris per al desenvolupament de les activitats finals (per exemple, la regulació del règim dels funcionaris públics).

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

c) En tercer lloc, és una activitat jurídica, fet que significa que és una activitat sotmesa a normes i principis jurídics.

d) En quart lloc, cal assenyalar que, tot i ser una activitat jurídica, també n'és de política, tant per la naturalesa dels fins que tracten de satisfer-se com pel caràcter dels ens que tenen constitucionalment encomanada tal comesa. En aquest sentit, és política la decisió de pujar o baixar un impost directe o indirecte, o les retencions, etc.

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

Evolució de l'activitat financera

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

La CE de 1978 conté els principis fonamentals que regeixen la institució del tribut i de la despesa pública.

La Constitució és la **norma suprema del nostre ordenament jurídic**. En conseqüència, els principis que figuren en el text constitucional tenen el més alt valor normatiu i vinculen tots els ciutadans i poders públics¹. Ara bé, convé destacar que el legislador disposa d'un elevat marge de llibertat per a configurar el sistema tributari i assolir els fins que la Constitució li imposa².

⁽¹⁾Art. 9.1 CE

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

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

Classificació dels principis constitucionals

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

Aquests principis es troben recollits bàsicament en l'article 31 CE, ubicat al capítol II del títol I CE, relatiu als «Drets i llibertats dels espanyols». Per tant, no és un dret fonamental³.

⁽³⁾Art. 31 CE

Article 31 CE

Segons l'esmentat article 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».

Drets fonamentals i matèria tributària

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

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

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

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

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

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

La protecció dels principis

⁽⁴⁾Art. 53 CE

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

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

⁽⁵⁾Art. 3 LGT

Principis generals del Dret

⁽⁶⁾Art. 9.3 de la CE

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

Finalment, convé destacar que, en tractar de principis constitucionals, cal tenir present la interpretació que en realitza el Tribunal Constitucional delimitant el seu contingut i abast, que vincula tots els ciutadans i poders públics.

1.2. Concepte i classes d'ingressos públics

Els **ingressos públics** són els imports obtinguts per un ens públic amb la finalitat de finançar les despeses públiques. Aquest concepte d'ingrés públic és, per tant, molt ampli i inclou una gran varietat d'ingressos de diferent naturalesa.

Caràcter instrumental de l'activitat financera

Cal matisar, en alguns casos, el caràcter instrumental de l'activitat financera. Dins d'aquesta àmplia definició d'ingressos públics, no cal oblidar que no tots els ingressos públics tenen com a finalitat principal finançar una despesa pública. És el cas de les multes i sancions administratives, la finalitat de les quals consisteix a reprimir determinades conductes i dissuadir possibles comportaments antijurídics, si bé la seva recaptació es destina a necessitats públiques. També hi ha determinats tributs que tenen una finalitat extrafiscal, és a dir, que la seva finalitat no és merament recaptatòria, sinó també dissuadir o incentivar determinades activitats. No obstant això, com que es tracta d'ingressos públics, amb independència dels efectes que la seva imposició produeixi en els ciutadans, la seva recaptació s'ha d'assignar a la realització de les necessitats públiques encomanades a l'ens públic.

És important no confondre la categoria general d'ingressos públics amb la qual distingeix entre **ingressos de dret públic i privat**. Tots dos ingressos són públics: la distinció es realitza en funció de la naturalesa jurídica de les normes que regulen la seva obtenció. Per tant, hi ha ingressos públics regulats per normes de dret públic i ingressos públics regulats per normes de dret privat. En el primer cas, l'Administració actua en un pla vertical, disposa dels poders i potestats pròpies d'un ens públic, mentre que, en els segons, actua en un pla horitzontal, és a dir, entre iguals, com un subjecte privat.

Ingressos de dret públic i de dret privat

Ens trobem davant ingressos de dret públic en el cas dels tributs o les multes i sancions, la recaptació dels quals es regula per normes de dret públic i l'Administració disposa d'àmplies facultats i prerrogatives. En canvi, són ingressos de dret privat els ingressos patrimonials, és a dir, aquells que l'Administració obté mitjançant l'explotació de béns del seu patrimoni, com, per exemple, les rendes derivades del lloguer o de la venda d'un determinat bé immoble propietat de l'ens públic.

Els ingressos públics es poden classificar en funció de diversos criteris, un dels quals és el que té en compte la **naturalesa jurídica** dels ingressos. D'acord amb aquest criteri, es poden distingir les següents categories d'ingressos públics: tributs, preus públics, ingressos crediticis, patrimonials i monopolístics. Aquesta és la classificació que prendrem com a referència per desenvolupar el contingut de la matèria ingressos públics.

Principals notes diferenciadores dels ingressos públics

En una primera aproximació, es poden apuntar les notes fonamentals d'aquests ingressos. Els tributs són ingressos de dret públic coactius i es classifiquen en impostos, taxes i contribucions especials. Els preus públics són també ingressos de dret públic, però no són tributs perquè no concorre la nota de la coactivitat. A vegades, es plantegen problemes per distingir els preus públics de les taxes, ja que tots dos ingressos deriven de la prestació de serveis o realització d'activitats en règim de dret públic, tot i que amb importants diferències. Els ingressos crediticis són ingressos de dret públic, entre els quals destaca el deute públic, en el qual l'ens públic actua com a prestador. Els ingressos patrimonials provenen de l'explotació i alienació del patrimoni dels ens públics i estan regulats, generalment, per normes de dret privat. Finalment, els ingressos monopolístics són els que deriven de l'explotació d'un monopoli de dret, com podrien ser els derivats dels monopolis de tabacs o loteries, que encara subsisteixen en alguns sectors concrets.

D'altra banda, també són ingressos públics les **multes i sancions**, però la seva naturalesa i finalitat és diferent de les anteriors. En aquests casos, la finalitat primordial és reprimir conductes contràries a dret per mitjà d'un règim d'infraccions i sancions. És cert que gràcies a elles s'obtindrà un ingrés públic, però el seu establiment no es realitza amb la finalitat de finançar la despesa pública, sinó amb la de castigar conductes contràries a dret i dissuadir els possibles infractors.

Altres classificacions d'ingressos públics

Existeixen també altres classificacions d'ingressos públics. Per exemple, les establertes en funció del seu caràcter ordinari o extraordinari, o de la seva previsió pressupostària. La primera distingeix entre aquells ingressos que obtenen els ens públics de manera regular o habitual (tributs) i els que obtenen de manera excepcional (tradicionalment, el deute públic, tot i que, en l'actualitat, és un ingrés recurrent). La segona classificació distingeix entre ingressos pressupostaris, és a dir, aquells que estan previstos en els pressupostos, i extrapressupostaris, que serien els que no hi figuren. Els ingressos extrapressupostaris solen ser excepcionals, com per exemple les exaccions parafiscals.

Entre tots els ingressos públics, els que tenen una major importància són els **tributs** i, dins d'aquests, els impostos. Els tributs representen una rellevant part dels ingressos en el pressupost dels ens públics, tenen una estreta relació amb la despesa pública i es configuren en l'ordenament jurídic com una categoria autònoma i pròpia dins dels ingressos públics.

2. Ingressos tributaris i preus públics

2.1. Els tributs i les prestacions patrimonials públiques

1) Els tributs

Els tributs són els ingressos de dret públic per antonomàsia. La LGT classifica els tributs en taxes, contribucions especials i impostos.

Els **tributs** són els ingressos públics que consisteixen en prestacions pecuniàries exigides per una Administració pública com a conseqüència de la realització del supòsit de fet a què la llei vincula el deure de contribuir, amb la fi primordial d'obtenir els ingressos necessaris per al sosteniment de les despeses públiques⁷.

⁽⁷⁾Art. 2.1 LGT

D'acord amb aquesta definició les **característiques** dels tributs serien les següents:

a) **Ingressos públics.** Els tributs són ingressos públics i, dins d'aquests, són ingressos de dret públic. L'Administració actua per recaptar-los fent ús de les prerrogatives i facultats pròpies d'un ens públic i d'acord amb els procediments administratius corresponents. En canvi, en els ingressos de dret privat, com ara els ingressos patrimonials, l'Administració actua com a subjecte privat d'acord amb normes i procediments del dret privat.

b) **Prestacions pecuniàries.** Els tributs consisteixen en el pagament de prestacions pecuniàries. Cal puntualitzar que aquestes prestacions poden ser dineràries o en espècie, però sempre amb un valor econòmic, és a dir, pecuniari. Per tant, s'admet el pagament en espècie de determinats tributs, sempre que una llei així ho disposi expressament. La LGT preveu la possibilitat d'efectuar el pagament en espècie amb prèvia autorització d'una llei⁸.

⁽⁸⁾Art. 60 LGT

c) **Exigits per una administració pública.** Els tributs són ingressos coactius. La coactivitat implica que els tributs s'imposen unilateralment per part dels poders públics, sense consentiment exprés de l'obligat, i que en la seva recaptació s'estableix un procediment de constrenyiment per al cobrament forçós dels deutes en cas de no pagar en període voluntari. El titular del dret de crèdit és l'Administració en el sentit ampli del terme.

d) Realització del supòsit de fet a què la llei vincula el deure de contribuir.

El supòsit de fet a què la llei vincula el deure de contribuir és el fet imposable. La realització del fet imposable determina, per tant, la meritació del tribut. Les dues últimes característiques dels tributs es presenten unides en la definició que estem analitzant: els tributs són exigits per una administració pública com a conseqüència de la realització del fet imposable.

e) La seva fi primordial és el sosteniment de la despesa pública. La finalitat essencial dels tributs és contribuir al sosteniment de les despeses públiques. Aquesta relació de causalitat entre ingressos i despeses és una de les característiques que diferencia els tributs d'altres ingressos públics, com les multes i sancions. La seva finalitat se centra, principalment, a reprimir determinades conductes contràries a dret, tot i que, en tractar-se d'un ingrés públic, es destinen també al sosteniment de les despeses públiques.

Els tributs, a més de ser mitjans necessaris per al sosteniment de les despeses públiques, **poden tenir també altres finalitats**: servir com a instrument de política econòmica general i atendre la realització dels principis i fins continguts a la Constitució⁹.

⁽⁹⁾Art. 2.1 LGT

Per tant, els tributs, a més de ser mitjans per obtenir els recursos necessaris per a la realització de la despesa pública, poden servir a altres fins d'interès general, les anomenades **finalitats extrafiscales**. Aquests altres fins d'interès general poden identificar-se amb els principis rectors de la política social i econòmica que figuren a la Constitució (articles 39 i següents): medi ambient, salut, transport, energia, feina, cultura, etc.

Finalitats extrafiscales

Els impostos especials constitueixen un exemple de tributs amb una finalitat extrafiscal. Són, per exemple, els impostos sobre l'alcohol, el tabac, els hidrocarburs o la matriculació de vehicles. Aquests impostos responen a raons sanitàries i mediambientals. No obstant això, la seva finalitat principal continua sent l'obtenció dels recursos necessaris que permetin a l'ens públic sufragar les despeses públiques que ocasionen determinats consums. Pensem en la despesa sanitària que ocasiona l'alcohol, el tabac o els accidents de trànsit, o la despesa en infraestructures i medi ambient generat per la utilització de combustibles.

2) Les prestacions patrimonials de caràcter públic

La Constitució disposa que només es podran establir prestacions personals o patrimonials de caràcter públic d'acord amb la llei¹⁰. Per tant, estableix una **reserva de llei** en matèria de prestacions personals i patrimonials de caràcter públic.

⁽¹⁰⁾Art. 31.3 CE

No està clar, però, el contingut de la categoria de **prestació patrimonial de caràcter públic**. Existeixen diversos plantejaments doctrinals respecte a això. Una teoria considera que no és possible identificar prestacions patrimonials de caràcter públic i tributs, atès que no té sentit que la Constitució es refereixi a tots dos conceptes si tenen el mateix contingut. Un altre plantejament sosté, en canvi, que les prestacions patrimonials de caràcter públic i els tributs són el mateix.

Prestació personal de caràcter públic

Un exemple de prestació personal de caràcter públic el trobem en la prestació del servei militar.

Amb independència de les diferents postures mantingudes al respecte, cal ressaltar que les prestacions patrimonials de caràcter públic són prestacions coactives i estan sotmeses al principi de reserva de llei.

La reserva de llei que estableix la Constitució per a les prestacions patrimonials de caràcter públic adquireix una gran rellevància en el context de les anomenades **exaccions parafiscals**. Es tracta d'una categoria de contorns imprecisos, procedent d'èpoques pretèrites i que hauria d'eliminar-se del sistema tributari actual a causa dels problemes de constitucionalitat que planteja, fonamentalment, per vulneració del principi de reserva de llei.

No existeix en el nostre ordenament vigent una definició d'exaccions parafiscals. Davant d'un ingrés coactiu que sembla reunir les notes característiques dels tributs, però que no és possible encaixar-lo en cap de les tres categories (impostos, taxes i contribucions especials), és freqüent recórrer al concepte d'exacció parafiscal. Els trets fonamentals d'aquesta classe d'ingressos podrien ser els següents: coactivitat, afectació de l'ingrés a una necessitat concreta i caràcter extrapressupostari.

La LGT es refereix expressament a aquesta categoria en la disposició addicional primera en la qual s'afirma que les exaccions parafiscals participen de la naturalesa dels tributs regint-se per la LGT si no n'hi ha normativa específica. D'aquí es dedueix que les exaccions parafiscals no són tributs, però la seva naturalesa s'assimila bastant a la dels tributs.

Les cotitzacions a la Seguretat Social

No passa el mateix amb les cotitzacions a la Seguretat Social, que s'exclouen de l'àmbit d'aplicació de la LGT (vegeu disposició addicional segona LGT). No obstant això, els pagaments a la Seguretat Social es podrien qualificar com a tributs i, dins d'aquests, com a impostos. Es tracta, en essència, d'un ingrés coactiu, pagat a un ens públic, amb la finalitat de sostenir la despesa pública i, en aquest cas, afecte a una despesa concreta.

El problema principal és que moltes exaccions parafiscals s'estableixen i regulen mitjançant normes reglamentàries, cosa que vulnera el principi de reserva de llei en aquesta matèria i atempta contra l'ordre constitucional. Les

denominades exaccions parafiscals són, en realitat, prestacions patrimonials de manca pública que, d'acord amb l'article 31.3 CE, només poden establir-se mitjançant llei.

Des de l'entrada en vigor de la Constitució són diverses les exaccions parafiscals que s'han eliminat o s'han reconvertit en tributs. No obstant això, encara persisteixen algunes d'elles i s'introdueixen altres noves que posen en perill els principis constitucionals en matèria tributària.

Exaccions parafiscals

Un exemple d'exacció parafiscal el trobem en el dret a la compensació de determinades empreses afectades per la moratòria nuclear. Es tracta d'un recàrrec que les companyies elèctriques han de repercutir als consumidors per ingressar posteriorment aquest import en un organisme públic. Amb aquestes quantitats es pretén compensar les pèrdues sofertes per diverses empreses com a conseqüència de l'anomenada moratòria nuclear.

Un altre supòsit d'exacció parafiscal podria ser el finançament del servei universal de les telecomunicacions. Les despeses en què incorrin els operadors que prestin aquests serveis es financen amb un mecanisme de compensació i les quantitats recaptades es dipositen en un organisme públic (fons nacional del servei universal). El desenvolupament d'aquest recàrrec de compensació es realitza per mitjà d'una norma reglamentària en la qual se'n fixen els elements essencials.

2.2. Els impostos

La LGT assenyalava que els **impostos** són els tributs exigits sense contraprestació el fet imposable del qual està constituït per negocis, actes o fets que posen de manifest la capacitat econòmica del contribuent¹¹.

⁽¹¹⁾Art. 2.2.c LGT

El legislador pretén posar de manifest que no hi ha una activitat administrativa directa motivada pel pagament d'impostos. Això permet diferenciar els impostos d'altres tributs, com les taxes i les contribucions especials, en què el seu pagament implica la prestació d'un servei per part de l'Administració. En els impostos no existeix aquesta immediatesa i relació directa entre pagament i contraprestació. En els impostos, la contraprestació s'ha de buscar a mig o llarg termini, de manera mediata o indirecta, atès que la seva recaptació s'invertirà, per exemple, en infraestructures, sanitat, medi ambient o educació.

Els impostos

Són tributs exigits sense contraprestació. Aquesta característica els distingeix de les taxes i contribucions especials.

La delimitació del fet imposable dels impostos és summament general (negocis, actes o fets) i es podria aplicar igualment a altres categories tributàries, el fet imposable de les quals està també definit, per exemple, amb referència a actes o fets. Aquesta no és una nota que permeti distingir entre impostos, taxes i contribucions especials. El mateix succeeix amb la referència expressa a la capacitat econòmica. La capacitat econòmica ha d'estar present en tots els tributs i no només en els impostos.

La capacitat econòmica

És un principi constitucional (article 31.1 CE) aplicable a tots els tributs, i no només als impostos.

No obstant això, el que sí és rellevant és que la capacitat econòmica es manifesta amb més claredat i intensitat en els impostos que en altres tributs, però això no vol dir que en sigui privativa. Per tot això, resulta que la característica que permet distingir entre impostos i altres tributs és el fet que els primers siguin exigits sense contraprestació, és a dir, sense activitat administrativa.

D'altra banda, són diverses les **classificacions d'impostos** que es poden efectuar, sent les més comunes les que distingeixen entre impostos personals i reals, subjectius i objectius, diaris i instantanis, directes i indirectes.

Classes d'impostos

Són impostos personals aquells el fet imposable dels quals no es pot concebre sense referència a una persona determinada (per exemple, l'IRNR) i són impostos reals aquells que poden ser pensats sense referència a un subjecte (per exemple, l'IBI).

Els impostos subjectius són aquells que tenen en compte en la seva regulació les circumstàncies personals del contribuent (per exemple, l'IRPF), mentre que els impostos objectius no tenen en compte aquestes circumstàncies (per exemple, l'IVA).

D'altra banda, són impostos periòdics aquells el fet imposable dels quals té lloc al llarg d'un període de temps (per exemple, l'IS) i són instantanis aquells en què el fet imposable s'esgota amb la seva pròpia realització (per exemple, l'ITPAJD).

Finalment, els impostos directes es defineixen com aquells que graven una manifestació directa de la capacitat econòmica, com la renda o el patrimoni (per exemple, l'IP), mentre que els indirectes graven una manifestació indirecta de capacitat econòmica, com el consum (per exemple, l'IVA).

Així mateix, es pot fer referència a una classificació molt recurrent a efectes didàctics amb la finalitat d'establir un quadre dels impostos que integren el nostre sistema tributari. En aquest sentit, se sol distingir entre impostos estatals, autonòmics i locals, en funció del poder tributari i de les lleis en les quals s'aprova cada un dels impostos.

2.3. Les taxes

Les taxes són els tributs el fet imposable dels quals consisteix en la utilització privativa o l'aprofitament especial del domini públic, la prestació de serveis o la realització d'activitats en règim de dret públic que es refereixin, afectin o beneficiïn de manera particular l'obligat tributari, quan els serveis o activitats no siguin de sol·licitud o recepció voluntària per als obligats tributaris o no es prestin o realitzin pel sector privat¹².

⁽¹²⁾Art. 2.2.a LGT, 6 LTTP, 7 LOFCA i 20.1 LRHL

En les taxes es produeix una activitat administrativa en contraprestació pel pagament del tribut. Aquesta és, precisament, la característica que permet distingir les taxes dels impostos. En els impostos no es desencadena una actuació

administrativa correlativa i directament lligada al pagament del tribut, sinó que aquest ingrés es destina a la despesa pública en general i no hi ha un benefici immediat per a l'obligat tributari.

Les taxes, en ser tributs, han de respectar tots els principis constitucionals del sistema tributari. Especial importància presenten en aquest context els principis de capacitat econòmica i reserva de llei.

Les taxes han de tenir en compte en la seva configuració el **principi de capacitat econòmica**. És cert que aquest principi no es manifesta amb la mateixa intensitat en una taxa que en un impost sobre la renda, però aquest principi ha d'ordenar la regulació de les taxes encara que la seva plasmació no resulti tan evident com en altres tributs.

A causa que la capacitat econòmica resulta més difusa en el cas de les taxes que en els impostos, s'ha mirat de relacionar aquesta capacitat amb el denominat principi del benefici. Aquest últim no està recollit expressament en el text constitucional, però s'utilitza per referir-se a la relació directa que hi ha entre el pagament de la taxa i l'actuació administrativa que es desencadena com a conseqüència. Es tractaria d'un principi aplicable tant a les taxes com a les contribucions especials. En les taxes, aquest principi implica que la quantia exigida per una taxa no pot superar el cost que suposa per a l'Administració la prestació d'aquest servei¹³.

Cal també relacionar l'establiment de les taxes amb un altre dels principis constitucionals: la **reserva de llei** de l'article 31.3 CE, en virtut del qual només es poden establir prestacions patrimonials de caràcter públic d'acord amb la llei. Les taxes són, en efecte, prestacions patrimonials públiques.

Les taxes són tributs, és a dir, ingressos públics en els quals està present la nota de la **coactivitat** i, per tant, encaixen dins de la categoria de prestacions patrimonials de caràcter públic, tal com ha estat configurada pel Tribunal Constitucional.

Hi ha coactivitat, d'acord amb la jurisprudència constitucional, quan es donin qualsevol de les següents circumstàncies: quan l'actuació administrativa ve imposada legalment (per construir una obra és necessari llicència urbanística), quan l'obra és indispensable per satisfer les necessitats bàsiques de la vida personal o social, segons moment i lloc, o quan el servei es presta exclusivament pel sector públic (una situació de monopoli).

Diferències amb els preus públics

En aquest punt hem d'avançar una de les diferències entre taxes i preus públics. Els preus públics es configuren com a ingressos públics no coactius i no tenen, per tant, la consi-

Els principis de l'article 31 CE

Són aplicables a tots els tributs, però el seu abast i contingut presenten matisos diferents en cadascuna de les categories tributàries.

⁽¹³⁾Art.7 LTPP i 24.2 LRHL

Lectura recomanada

STC 185/1995 i 233/1999

deració de prestacions patrimonials de caràcter públic, cosa que significa que el seu establiment no està reservat a la llei. En canvi, l'establiment de taxes només pot realitzar-se d'acord amb la llei, ja que es tracta de prestacions patrimonials coactives. La LTPP afirma que l'establiment de les taxes i la regulació dels seus elements essencials s'han de fer d'acord amb la llei (article 10), mentre que l'establiment dels preus públics es realitzarà mitjançant norma reglamentària (article 26).

En relació amb un dels seus fets imposables, les taxes, com s'ha dit, poden exigir-se per l'**aprofitament especial o la utilització privativa del domini públic**. Encara que no siguin termes sinònims, la veritat és que en figurar tots dos en el fet imposable de les taxes, resulta innecessari delimitar rigorosament l'àmbit d'aplicació de cada un d'ells, ja que tant per un com per l'altre es poden exigir taxes. En cap cas no es podran exigir taxes per l'ús comú dels béns del domini públic.

La LRHL preveu diversos supòsits d'utilització privativa o aprofitament especial pels quals es pot exigir una taxa¹⁴. Hem de considerar que l'enumeració que realitza la LRHL no és exhaustiva, ja que indica que les entitats locals poden establir taxes per qualsevol supòsit d'utilització privativa o aprofitament especial del domini públic local i, en particular, pels que enumera aquesta norma.

⁽¹⁴⁾Art. 20.3 LRHL

Pel que fa al fet imposable de les taxes relatiu a la **prestació de serveis o realització d'activitats**, s'han de referir, afectar o beneficiar de manera particular a l'obligat tributari. Es tracta que el servei o activitat es vinculi a l'obligat tributari i li reporti alguna mena de benefici o utilitat particular.

Els impostos

No es refereixen, afecten ni beneficien de manera particular a l'obligat tributari. Això permet distingir-los de les taxes.

S'entén que l'activitat administrativa o servei afecta o es refereix al subjecte passiu quan hagi estat motivat directament o indirectament per aquest, a raó que les seves actuacions o omissions obliguin les entitats locals a realitzar activitats d'ofici o a prestar serveis per raons de seguretat, salubritat, de proveïment de la població o d'ordre urbanístic, o qualsevol altres¹⁵.

⁽¹⁵⁾Art. 20.2 LRHL

Els principals problemes que plantegen les taxes se centren en un altre dels requisits que han de reunir aquests serveis o activitats: que no siguin de sol·licitud o recepció voluntària o que no es prestin o realitzin pel sector privat.

L'article 2 LGT no conté una definició del que s'ha d'entendre pels **serveis que no siguin de sol·licitud o recepció voluntària**. No obstant això, la interpretació d'aquesta norma s'ha de fer d'acord amb la jurisprudència del TC a partir de la sentència 185/1995. L'article 20 LHL conté una definició dels serveis que no són de sol·licitud o recepció voluntària per part dels administrats. D'una banda, quan vinguin imposats per disposicions legals o reglamentàries (per exemple, la renovació del permís de conduir o l'expedició d'una llicència d'obres). D'altra banda, quan els béns, serveis o activitats requerits siguin imprescindibles per a la vida privada o social del sol·licitant. Els problemes que presenta la nota de la coactivitat són la seva relativitat (tot allò que avui és imprescindible demà pot ser que no ho sigui) i la subjectivitat que comporta determinar quan un bé, servei o activitat té aquest caràcter.

També és possible exigir una taxa per serveis o activitats **quan no es prestin pel sector privat**. Quan els serveis o activitats es prestin de forma exclusiva pel sector públic, de manera que no hi hagi competència del sector privat, és possible l'establiment d'una taxa.

El monopoli del sector públic

D'acord amb la jurisprudència del TC de la sentència 185/1995 aquesta condició passa quan hi ha una posició de monopoli per part del sector públic, ja sigui un monopoli de fet o de dret. Així ho confirma també la pròpia redacció de la LHL quan indica que el servei o activitat no es presti o realitzi pel sector privat, estigui o no establerta la seva reserva a favor del sector públic d'acord amb la normativa vigent (article 20.1 LHL).

El monopoli de dret té lloc quan l'ordenament atorga al sector públic la competència exclusiva per prestar un determinat servei o realitzar una activitat. En l'actualitat, a causa de les exigències del Dret comunitari, són escassos els supòsits en què hi ha un monopoli d'aquestes característiques. En canvi, sí que és més freqüent l'existència d'un monopoli de fet, això és, situacions en què només està present la intervenció del sector públic i no hi ha la concurrència del sector privat.

Cal destacar que per estar en presència d'una taxa n'hi ha prou que es compleixi **qualsevol dels requisits** (no voluntarietat o monopoli del sector públic). És cert que poden existir serveis o activitats en què es donin les dues condicions, però tan sols és necessària la presència d'una d'elles per qualificar l'ingrés en qüestió com a taxa. Encara que el servei sigui de sol·licitud o recepció voluntària, si no hi ha intervenció del sector privat, estariem davant d'una taxa.

La LRHL conté un catàleg dels serveis o activitats pels quals les entitats locals poden exigir taxes sempre que es compleixi algun dels requisits que hem exposat (que no siguin de sol·licitud o recepció voluntària o que no els presti el sector privat¹⁶). Es tracta, igual que indicàvem amb la taxa per l'ús del domini públic, d'una relació de caràcter obert, sense ànim d'exhaustivitat.

⁽¹⁶⁾Art. 20.4 LRHL

Pel que fa als serveis o activitats que poden donar lloc al pagament de taxes, s'han d'esmentar els supòsits de no subjecció i exempció que preveu l'article 21 LRHL. D'acord amb aquest precepte, les entitats locals no poden exigir taxes per determinats serveis. Es tracta d'una sèrie de **serveis que estan vedats al camp de les taxes**, amb independència que es compleixin o no els requisits que s'han examinat.

Així mateix, s'ha d'esmentar la **compatibilitat** de les taxes amb altres tributs, en particular, amb les contribucions especials o amb l'ICIO. Igualment, les taxes són compatibles amb els reintegraments i indemnitzacions pels desperfectes causats en el domini públic.

Pel que fa a les contribucions especials, la LRHL indica que les taxes per la prestació d'un servei no exclouen l'exacció de contribucions especials pel seu establiment o ampliació¹⁷. És perfectament compatible la taxa per la presta-

⁽¹⁷⁾Art. 22 LRHL

ció d'un servei públic (servei d'extinció d'incendis) amb la contribució especial meritada per l'establiment o ampliació del mateix (ampliació del parc de bombers).

S'estableix, d'altra banda, un supòsit de **devolució de la taxa** quan, per causes no imputables al subjecte passiu, no es realitzi el fet imposable (articles 12 LTPP i 26.3 LRHL). Si el servei, activitat o el dret a la utilització o aprofitament del domini públic no arriba a prestar-se o a desenvolupar-se, l'obligat tributari té dret a la devolució de la taxa.

Finalment, cal assenyalar que l'**import** de les taxes per la prestació d'un servei o per la realització d'una activitat no pot excedir, en conjunt, del cost real o previsible del servei o activitat de què es tracti o, sinó, del valor de la prestació rebuda¹⁸. Amb això es dona cobertura al principi d'equivalència de les taxes, pel qual s'estableix que les taxes tendiran a cobrir el cost del servei o activitat que constitueixi el seu fet imposable.

⁽¹⁸⁾Art.19.2 LTPP, 7.3 LOFCA i 24.2 LRHL

2.4. Les contribucions especials

Les **contribucions especials** són els tributs el fet imposable dels quals consisteix en l'obtenció per l'obligat tributari d'un benefici o d'un augment de valor dels seus béns com a conseqüència de la realització d'obres públiques o de l'establiment o ampliació de serveis públics¹⁹.

⁽¹⁹⁾Art. 2.2.b LGT

La construcció d'un parc, la pavimentació de voreres o l'enllumenat públic són obres públiques per les quals es podrien exigir contribucions especials. Aquestes obres beneficiarien als propietaris dels habitatges en produir-se un augment del seu valor. Per això, gran part de l'obra es podria finançar mitjançant el pagament de les contribucions especials que haurien d'abonar els propietaris dels habitatges revalorats.

Les contribucions especials adquireixen una major rellevància en l'àmbit local, molt superior a la que puguin tenir a nivell estatal o autonòmic, de manera que la regulació més detallada d'aquest tribut la trobem en els articles 28 a 37 de la LRHL.

Les obres o serveis no es poden finançar en la seva totalitat mitjançant contribucions especials. La LRHL estableix el límit en el 90% del cost de l'obra, la resta haurà de ser finançat mitjançant altres ingressos públics, tributaris o no tributaris²⁰.

⁽²⁰⁾Art. 31 LRHL

La contribució especial és un **tribut afectat** a la corresponent despesa per realitzar l'obra o per establir o ampliar el servei. Les quantitats recaptades per contribucions especials només es poden destinar a sufragar les despeses de l'obra o del servei per raó del qual s'hagin exigit²¹. Per tant, es tracta d'una ex-

⁽²¹⁾Art. 29.3 LRHL

cepció al principi pressupostari de no afectació, en virtut del qual els ingressos dels ens públics han d'utilitzar-se indistintament per a finançar qualsevol de les seves despeses.

Les contribucions especials, pel que fa als tributs, estan subjectes als **principis constitucionals** de reserva de llei (article 31.3 CE) i als principis materials de justícia tributària (article 31.1 CE). Això implica que les contribucions especials només es poden establir d'acord amb la llei i que han de respectar, entre d'altres, el principi de capacitat econòmica. Igual que en les taxes, cal matisar l'aplicació dels principis constitucionals en l'àmbit de les contribucions especials. El principi de reserva de llei és compatible amb l'establiment i regulació d'aquests tributs per mitjà de les ordenances fiscals, sempre que es faci dins dels límits de la LHL. El principi de capacitat econòmica es compleix des del moment en què les contribucions especials graven un «benefici o aumento de valor» dels béns de l'obligat tributari.

Pel que fa a les normes en matèria de gestió tributària, hem d'assenyalar l'especialitat continguda a l'article 35 LRHL. La gestió i recaptació de les contribucions especials correspondrà a l'entitat local que realitza l'obra o el servei. A més, en les contribucions especials està prevista una forma de **col·laboració ciutadana** mitjançant les denominades associacions administratives de contribuents. Aquestes associacions estan constituïdes pels propietaris o titulars afectats per les obres o serveis²².

(22) Art. 36 LRHL

Per a la constitució d'aquestes associacions de contribuents, cal que l'acord sigui pres per la majoria absoluta dels afectats, sempre que representin, almenys, els dos terços de les quotes que s'hagin de satisfer²³.

(23) Art. 37 LRHL

2.5. Els preus públics

Els **preus públics** són les contraprestacions pecuniàries que se satisfan per la prestació de serveis o la realització d'activitats efectuades en règim de dret públic quan, prestant-se també aquests serveis o activitats pel sector privat, siguin de sol·licitud voluntària per part dels administrats²⁴.

(24) Art. 24 LTPP i 41 LRHL

Els preus públics no són tributs. Deriven de la prestació de serveis o realització d'activitats en règim de dret públic quan aquests serveis o activitats compleixin les següents circumstàncies: que també es prestin o realitzin pel sector privat i que siguin de sol·licitud voluntària.

Es tracta de dos requisits acumulatius, és a dir, s'han de complir conjuntament per estar en presència d'un preu públic. No n'hi ha prou amb un d'ells, són necessaris tots dos. La idea és que els preus públics són ingressos de dret públic no coactius. L'absència de coactivitat s'aprecia en les seves dues notes característiques.

La distinció entre taxes i preus públics ha plantejat nombrosos problemes a la pràctica. No sempre està clar si el pagament exigít per un servei o activitat és una taxa o un preu públic. El problema fonamental rau a determinar si existeix coactivitat.

En resum, per estar davant d'un preu públic es requereix que el servei o activitat també el presti o realitzi el sector privat i que tingui caràcter voluntari. En les taxes s'exigeix que el servei o activitat no el presti el sector privat o que no sigui voluntari. En els preus públics s'exigeix el compliment dels dos requisits, la manca d'un d'ells determinarà que el pagament sigui una taxa. En canvi, els requisits que configuren la definició de taxes són alternatius, n'hi ha prou amb un d'ells perquè el pagament sigui una taxa.

Els preus públics i les taxes són ingressos de dret públic, però només els segons són coactius. Les taxes són tributs. Els preus públics, encara que serveixin per finançar una despesa pública, no són tributs perquè no reuneixen la nota de la coactivitat. Els preus públics, en no ser ingressos coactius, tampoc no es poden qualificar com a prestacions patrimonials de caràcter públic de l'article 31.3 CE.

Els preus públics no són prestacions patrimonials de caràcter públic de l'article 31.3 CE. Per això, el seu establiment **no està sotmès al principi de reserva de llei**. Això vol dir que no és necessària una llei per establir *ex novo* un preu públic, ni per regular els seus element essencials. Tot això va poder realitzar-se mitjançant normes reglamentàries o inferiors. L'establiment i regulació dels preus públics resulten més senzills per a l'Administració en no estar sotmesos a la reserva de llei.

Els preus públics, en no ser tributs, tampoc no estan sotmesos als principis de justícia tributària de l'article 31.1 CE. Per tant, els preus públics **no estan sotmesos al principi de capacitat econòmica**. No s'exigeix que els preus públics tinguin en compte la capacitat econòmica dels obligats a satisfer-los. Per aquest motiu, s'estableix que els preus públics es determinaran a un nivell que cobreixi, com a mínim, els costos econòmics originats per la realització de les activitats o la prestació dels serveis o a un nivell que resulti equivalent a la seva utilitat derivada²⁵.

Lectura recomanada

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

⁽²⁵⁾Art.25.1 LTPP i 44.1 LRHL

Lectura recomanada

Palao Taboada, C. (2001). «Precios públicos: una nueva figura de ingresos públicos en el Derecho tributario español». *Revista Española de Derecho Financiero* (núm. 111).

En determinats casos és possible establir preus públics per sota d'aquest cost: quan hi hagi raons socials, benèfiques, culturals o d'interès públic que ho aconsellin. Per això s'exigeix la prèvia adopció de les previsions pressupostàries oportunes per a la cobertura de la part del preu subvencionada²⁶.

⁽²⁶⁾Art. 25.2 LTPP i 44.2 LRHL

3. Altres ingressos públics

3.1. El deute públic

1) Concepte i naturalesa jurídica

El **deute públic** deriva de les operacions de crèdit realitzades pels ens públics. El resultat d'aquestes operacions consisteix, d'una banda, en l'obtenció d'ingressos públics i, de l'altra, en l'obligació de tornar el capital i satisfer uns interessos als creditors del deute públic.

Actualment, els ingressos per operacions de crèdit constitueixen un dels recursos financers de les diferents administracions territorials, tant a nivell estatal, autonòmic com local. També els organismes autònoms i les entitats públiques empresarials realitzen operacions d'endeutament²⁷.

(27) Art. 111 LGP

Són diverses les consideracions generals que es poden realitzar pel que fa a la **naturalesa jurídica** del deute públic com a recurs financer. El deute públic adquireix una doble vessant, com a ingrés i despesa. Els ens públics utilitzen aquest recurs financer com a font d'ingressos, però amb això també queden obligats al pagament d'una contraprestació (interessos) i a la devolució dels capitals presos a préstec (principal).

El **deute públic** es configura com un contracte de préstec en el qual les persones o entitats presten capitals als ens públics a canvi d'una contraprestació i amb l'obligació de la seva devolució. L'ens públic adquireix la condició de deutor (prestatari) enfront dels creditors del deute públic (prestadors).

Qualsevol operació mitjançant la qual una Administració prengui diners a préstec constitueix en sentit ampli deute públic. No obstant això, l'endeutament públic deriva fonamentalment de les següents operacions:

- a) emissió de deute públic perquè sigui subscripta pel mercat,
- b) préstecs i altres operacions de crèdit.

La primera s'anomena deute general o emprèstit públic, la segona es coneix com a deute singular. El deute general s'emet en massa, es presenta al mercat de capitals i està dirigida a un nombre indeterminat de persones. El deute singular és concertat a títol individual amb subjectes públics o privats.

La llei també assenyala altres formes d'endeutament, com és el cas de la subrogació en la posició deutora d'un tercer. Això pot succeir quan l'Administració adquireix una empresa o rep una herència amb deutes, en aquest cas estarem també davant de deute públic.

Existeixen, bàsicament, dues **modalitats** de deute públic:

- El deute que els ens públics emeten al mercat anònim de capitals, que pot estar representat mitjançant títols valor o anotacions a compte (lletres del Tresor, bons i obligacions). Aquesta modalitat es coneix també com a deute general o emprèstit públic.
- El deute que els ens públics concerten mitjançant operacions de crèdit (préstecs) amb altres subjectes públics o privats (un altre estat o una entitat financera). Aquesta modalitat es coneix també com a deute singular.

En el text constitucional tenen cabuda les dues modalitats de deute públic, ja que l'article 135.3 CE afirma que l'Estat i les comunitats autònomes hauran d'estar autoritzats per llei «para emitir deuda o contraer crédito». La legislació ordinària també es refereix en diverses ocasions a la creació de deute mitjançant «emisión de valores u operaciones de crédito²⁸».

(28) Art. 97 LGP

De l'article 92 LGP també es desprèn la finalitat del deute públic: finançar les despeses de l'Estat o constituir posicions actives de tresoreria.

2) Classes de deute públic

El deute públic es pot classificar en funció de diversos criteris. Sense ànim exhaustiu podem assenyalar les següents classes de deute públic:

- **General o singular.** És deute públic general aquella que s'emet en massa perquè la subscriu un nombre indeterminat de persones, es tracta de l'emissió al mercat de capitals de títols de deute públic. Es coneix també com emprèstit públic i és el que normalment s'entén per deute públic. La seva naturalesa jurídica no és pròpiament la d'un contracte privat de préstec, sinó que té naturalesa juridicopública. D'altra banda, el deute singular es refereix als contractes de préstec que els ens públics poden celebrar amb altres subjectes públics o privats i la naturalesa és la d'un contracte de préstec juridicoprivat.
- **Estat, autonòmica o local.** L'Estat, les comunitats autònomes i les entitats locals poden fer ús del crèdit com a recurs financer. Així ho reconeixen

(29) Art.111 i 112 LGP

expressament la Constitució i les lleis, tant per a les comunitats autònomes (article 157.1.e CE i 14 LOFCA) com per a les entitats locals (articles 142 CE i 2.1.f LRHL). El producte de les operacions de crèdit és un ingrés públic de totes les administracions territorials encara que, com veurem, amb significatives diferències quant a les facultats i autoritzacions requerides en cada cas. Dins de l'Administració de l'Estat també poden acudir al recurs del crèdit dels organismes autònoms i les entitats públiques empresarials²⁹.

- **Interior o exterior.** Aquesta distinció pren com a criteri el lloc d'emissió del deute públic, en funció de si s'ha emès a Espanya o a l'estranger³⁰. Les operacions relatives al deute públic s'han de realitzar en els mercats financers d'acord amb les normes, regles, tècniques, condicions i clàusules usuals en aquests mercats, i pot acordar la submissió a arbitratge o la remissió a una legislació o tribunals estrangers, sempre que es respecti la prerrogativa de la inembargabilitat dels béns i drets de la Hisenda pública (articles 98.3 i 23 LGP).
- **A curt, mig o llarg termini.** En funció del termini d'emissió es distingeix entre deute a curt, mig i llarg termini. A Espanya, són exemples d'aquest tipus de deute les lletres de Tresor (fins a 24 mesos), els bons (2-5 anys) i les obligacions de l'Estat (superior a 5 anys).

⁽³⁰⁾Art. 99.1 LGP

3) El deute públic en la Constitució

La versió original de l'article 135 CE tenia un doble contingut. D'una banda, incloïa una reserva de llei en matèria de deute públic (apartat 1), de l'altra, garantia la disponibilitat pressupostària per pagar als creditors del deute públic, tant el capital com els interessos (apartat 2).

La reforma de l'article 135 de la Constitució

La reforma de l'article 135 CE va entrar en vigor el 27 de setembre del 2011. El motiu principal de la reforma era garantir el principi d'estabilitat pressupostària en totes les administracions públiques, amb l'objectiu de limitar i orientar l'actuació dels poders públics. En l'exposició de motius es ressalta el valor del principi d'estabilitat pressupostària com un principi estructural i condicionant de la capacitat d'actuació de l'Estat, del manteniment i desenvolupament de l'Estat social i de la prosperitat present i futura dels ciutadans. El principi d'estabilitat pressupostària ja tenia reconeixement legislatiu (article 3 del RD Legislatiu 2/2007, de 28 d'octubre, pel qual s'aprova el Text refós de la Llei general d'estabilitat pressupostària), però és mitjançant aquesta reforma quan s'incorpora per primera vegada de forma expressa a la Constitució.

En l'exposició de motius es recorda la importància que ha tingut la consecució de l'estabilitat pressupostària en la consolidació fiscal, que va permetre a Espanya accedir a la Unió Econòmica i Monetària, així com la seva importància en el marc del Pacte d'Estabilitat i Creixement. No obstant això, l'actual situació econòmica i financera, marcada per una profunda i perllongada crisi, ha posat en dubte la confiança en l'estabilitat de l'economia espanyola. Així, la situació de crisi ha reforçat la conveniència de dotar de rang constitucional al principi d'estabilitat pressupostària. Amb això, es pretén aconseguir un enfortiment de la confiança en l'estabilitat de l'economia espanyola a mig i llarg termini.

L'article 135 CE ha passat de dos a sis apartats. D'una banda, es manté, en essència, el contingut de la versió anterior i, de l'altra, com a novetat, s'incorporen nous apartats al text constitucional, en els quals es reconeix el principi d'estabilitat pressupostària i la necessitat d'establir per llei orgànica límits màxims d'endeutament.

El contingut que figurava en l'antic article 135 CE s'ha integrat en l'apartat 3 (paràgrafs primer i segon) del nou article. Les modificacions produïdes en aquest punt no impliquen un canvi substancial de continguts, però sí contribueixen a aclarir la situació actual del deute públic en el marc de totes les administracions i no solament en l'àmbit de l'Estat.

Principals modificacions introduïdes a l'article 135 CE

Entre les diferències que s'aprecien respecte a la versió anterior, hem d'indicar fonamentalment dos.

En primer lloc, pel que fa a la reserva de llei en matèria de deute públic. Abans es deia que «el Gobierno» havia d'estar autoritzat per llei, mentre que en la versió actual, s'ha substituït el Govern per «el Estado y las comunidades autónomas». D'aquesta manera, es deixa constància de la importància que té el deute públic, no només a nivell estatal, sinó cada vegada més en el marc dels recursos financers de les comunitats autònomes. En el mateix sentit, se substitueix l'expressió «deuda pública del Estado» per la més àmplia de «deuda de las administraciones». En efecte, en l'actualitat, resulta inqüestionable la importància que té el producte de les operacions de crèdit en els pressupostos de totes les administracions públiques, ja sigui a nivell estatal, autonòmic o local.

La segona de les modificacions es produeix en relació amb la garantia dels creditors per cobrar el deute públic (tant capital com interessos). En la versió anterior ja es reconeixia aquesta garantia. Així, s'afirmava que els crèdits per satisfer els pagaments del deute públic es devien entendre sempre inclosos en l'estat de despeses dels pressupostos. Aquesta garantia es completava afegint que aquests crèdits no podrien ser objecte d'esmena o modificació mentre s'ajustessin a les condicions de la llei d'emissió. Aquest mateix text es manté en la nova redacció de l'article 135 CE, però s'afegeix, com a novetat, que el pagament d'aquests crèdits «gozará de prioridad absoluta». D'aquesta manera, no només es garanteix la disponibilitat pressupostària per al pagament d'aquests crèdits sinó que, a més, es garanteix que es paguin amb «prioritat absoluta», és a dir, en primer lloc, abans que qualsevol altre crèdit.

Pel que fa als nous apartats que incorpora l'article 135 CE, cal assenyalar la consagració constitucional del **principi d'estabilitat pressupostària** (apartat 1). Això comporta el reconeixement constitucional d'uns límits de dèficit estructural i de volum de deute públic. No obstant això, aquests límits no es contenen de forma concreta en la Constitució, sinó que han de ser aprovats per llei orgànica.

Llei orgànica d'estabilitat pressupostària i sostenibilitat financera

La reforma de l'article 135 CE estableix un límit a l'endeutament de les administracions públiques que es concreta en la Llei orgànica 2/2012, de 27 d'abril, d'estabilitat pressupostària i sostenibilitat financera. Això, però, no varia la idea exposada en el text constitucional, ja que l'únic que s'ha fet és assenyalar el procediment per mitjà del qual es defineix el límit de deute, connectat amb els objectius d'estabilitat pressupostària. No varia, doncs, la manera en la qual es crea específicament el deute públic. Ara bé, la limitació de l'endeutament estructural constreny –amb independència de les formes per mitjà de les quals es desenvolupa– el volum general de deute amb relació a la situació econòmica.

Finalment, és important destacar que s'estableix en l'article 135 CE el **principi de reserva de llei** en matèria de deute públic. Es tracta d'una reserva de llei relativa, ja que no tota la matèria concernent al deute públic s'ha de regular per llei. Així ho expressa l'article 135.3 CE en establir que «el Estado y las comunidades autónomas habrán de estar autorizados por ley para emitir deuda pública o contraer crédito».

Reserva de llei relativa

L'exigència de llei es limita a l'autorització per emetre deute o contraure crèdit. Altres matèries relatives al seu règim jurídic poden regular-se per normes reglamentàries.

4) Procediment de creació de deute i emissió de valors

⁽³¹⁾Art. 97 LGP

La **creació de deute** es pot dur a terme de dues formes: emissió o contracció³¹. Mitjançant la primera s'emeten valors de deute públic perquè siguin subscrits en els mercats; per mitjà de la segona es contrauen operacions de crèdit, per exemple, amb entitats financeres. Les dues formes de creació de deute es poden instrumentar en euros o en altres monedes.

La norma que regula els aspectes generals del deute públic en el cas de l'Administració General de l'Estat i el seu règim jurídic és la LGP (articles 90 a 118). En aquesta norma, pel que es refereix al deute de l'Estat, s'atribueix al Ministeri d'Economia i Hisenda la facultat per crear deute públic, d'acord amb l'autorització legal continguda en la LPGE. No obstant això, en la LGP es preveu la possibilitat que el ministre delegui diverses i importants competències en el director general del Tresor i Política Financera. Això és el que succeeix efectivament a la pràctica, sent aquesta Direcció General la que, en efecte, crea el deute públic de l'Estat.

Entre totes les operacions relatives al deute públic, cal destacar l'emissió de valors, el procediment més habitual és el de les **subhastes**.

Les subhastes

El procediment habitual per a la convocatòria i desenvolupament de les subhastes, en l'àmbit del deute de l'Estat, es recull en les ordres ministerials per les quals anualment es disposa la creació de deute, llevat que la Direcció General del Tresor i Política Financera estableixi un procediment especial. La convocatòria de les subhastes es fa per resolució de la Direcció General que es publica al BOE. Les resolucions per les quals es convoquen les subhastes han de tenir un contingut mínim, si bé poden afegir altres condicions addicionals i supeditar la validesa de les ofertes al seu compliment.

5) Règim jurídic dels valors representatius del deute

El règim jurídic dels valors representatius del deute i la seva transmissió es regula en els articles 103 i 104 LGP, i també en diverses normes de caràcter reglamentari.

Principals normes de règim jurídic dels valors

D'allò que disposen les esmentades normes podem extreure les següents consideracions:

Lectura recomanada

Martínez Giménez, E. M. C. (1990). «La deuda pública y el sistema de anotaciones en cuenta». *Revista Española de Derecho Financiero* (núm. 66).

a) El deute públic pot estar representat en anotacions a compte, títols valor o qualsevol altre document que formalment el reconegui. Els títols representatius del deute poden ser nominatius o al portador.

b) El deute representat en anotacions a compte es regeix per la seva normativa específica, però subsidiàriament li resulta aplicable allò que estableix per al deute representat en títols valor, quan resulti congruent amb la seva naturalesa pròpia.

c) Els valors de deute públic són negociables i transmissibles en el mercat secundari. Les persones físiques i jurídiques que adquireixen deute públic representat per mitjà d'anotacions a compte es denominen comitents.

d) Als valors representatius del deute públic els resulta aplicable el règim establert en l'ordenament jurídic general segons la modalitat i característiques del deute.

e) El titular de valors representatius del deute de l'Estat tindrà la consideració de creditor de l'Estat. Això és així tot i que hagués pactat amb el venedor, fins i tot simultàniament a la compra de valors, la seva futura venda (article 103.5 LGP).

f) La transmissió del deute es pot realitzar sense més limitacions que les derivades de les seves pròpies normes de creació, de les normes reguladores dels mercats en què es negocia o, si escau, de les normes aplicables en matèria de control de canvis.

g) Per a subscriure i transmetre deute només és preceptiva la intervenció de fedatari públic quan el deute estigui representat per títols valor i així ho disposi la normativa aplicable. Aquesta intervenció no és preceptiva quan es tracti d'operacions amb pagarés del Tresor i aquelles altres en què els títols valor s'extingeixin per la seva transformació en anotacions a compte, essent exigible en aquest cas la prèvia entrega del títol. Sí que requereix en canvi la intervenció de fedatari públic la transformació a títol valor del deute representat mitjançant anotacions a compte. La subscripció i transmissió d'anotacions a compte representatives del deute de l'Estat tampoc no requereix la intervenció de fedatari públic.

6) Extinció del deute públic

El deute públic implica una obligació per als ens públics que consisteix en el reemborsament del capital prestat o el pagament d'interessos. Les obligacions de la Hisenda pública s'extingeixen per les causes previstes en el Codi civil i en la resta de l'ordenament jurídic³².

⁽³²⁾Art. 22.1 LGP

Les formes d'extinció del deute públic són les següents:

a) Amortització

L'**amortització** consisteix en el reemborsament del capital invertit en les dates que es determinin en la resolució per la qual es disposi l'emissió. La forma més comuna d'extinció del deute públic és l'amortització del capital, és a dir, el reemborsament o devolució de les quantitats preses a préstec.

L'amortització anticipada

És possible també establir una amortització anticipada, indicant una o més dates en què l'Administració, els creditors o tots dos puguin exigir l'amortització abans de la data fixada per a la seva amortització definitiva. En aquest cas, en la resolució d'emissió s'ha de fixar el preu al qual es valorarà el deute a l'efecte de la seva amortització en cadascuna d'aquestes dates i el procediment que s'ha de seguir. Si s'atribueix als creditors del deute la

possibilitat d'exercir anticipadament la seva amortització, la resolució pot establir també les condicions que han de complir per a l'exercici d'aquesta opció.

b) Prescripció

El règim de **prescripció** en matèria de deute públic s'aparta del termini de quatre anys establert amb caràcter general per a les obligacions de la Hisenda pública. Els terminis de prescripció de les obligacions derivades del deute públic es regulen amb caràcter especial a l'article 105 LGP.

Règim jurídic de la prescripció del deute públic

L'obligació de reemborsament del capital prescriu, amb caràcter general, als vint anys d'inactivitat. Per a això cal que, durant aquest termini, el titular no hagi percebut els interessos del deute ni realitzat cap acte davant l'Administració que impliqui l'exercici del seu dret.

També prescriu, en els supòsits de crida a conversió o bescanvi obligatori, als deu anys, comptats des de l'últim dia del termini establert per a l'operació.

En els supòsits de capitals cridats a reemborsament, prescriu als cinc anys, comptats a partir del dia de la crida a reemborsament. Quan els capitals es trobessin afectes a fiances constituïdes davant l'Administració, el termini s'ha de comptar des de la data en què, conegudament per l'interessat, deixi de ser necessària la fiança o s'acordi la seva cancel·lació.

L'obligació de satisfer els interessos prescriu als cinc anys, comptats a partir del venciment d'aquests interessos.

c) La repudiació del deute públic

La **repudiació** consisteix en la declaració unilateral de l'Administració afirmant que no complirà en el futur amb totes o part de les obligacions de prestatari que li corresponen (repudiació total o parcial). Per repudiar el deute, caldria una modificació de l'ordenament jurídic vigent (legal i constitucional) que deixés sense efecte les obligacions assumides per les administracions i les garanties concedides als creditors.

7) Operacions de crèdit de les comunitats autònomes

Les **comunitats autònomes** tenen entre els seus recursos financers el producte de les operacions de crèdit³³. El terme *operacions de crèdit* cal interpretar-lo en sentit ampli i incloure les dues modalitats bàsiques de deute, és a dir, la concertació de préstecs i l'emissió de deute.

⁽³³⁾Art. 157.1.e CE i 4.1.g LOFCA

L'activitat financera de les comunitats autònomes s'exerceix en **coordinació amb la Hisenda de l'Estat**, d'acord amb una sèrie de principis, entre ells, el principi d'estabilitat pressupostària³⁴. Aquest principi és el que es té en compte per a determinar quines operacions de crèdit de les comunitats autònomes requereixen autorització de l'Estat, i quines poden ser concedides.

⁽³⁴⁾Art. 2 LOFCA

Coordinació de l'activitat financera

Per a l'adequada coordinació de l'activitat financera es crea el Consell de Política Fiscal i Financera de les comunitats autònomes, que està constituït pel ministre d'Hisenda i Administracions Públiques i el conseller d'Hisenda de cada comunitat o ciutat autònoma. El Consell és l'òrgan de coordinació de l'Estat i les comunitats autònomes en matèria fiscal i financera i és competent, entre altres matèries, per a la coordinació de la política d'endeutament (article 3.2.f LOFCA).

Consell de Política Fiscal i Financera

Les operacions de crèdit de les comunitats autònomes es coordinen entre elles i amb la política d'endeutament de l'Estat en el si del Consell de Política Fiscal i Financera (article 14.4 LOFCA).

Les operacions de crèdit de les comunitats autònomes es poden classificar³⁵ de la següent manera:

⁽³⁵⁾Art. 14 LOFCA

a) Operacions de crèdit per a les quals no es requereix autorització de l'Estat:

- Operacions de crèdit a curt termini (inferiors a un any) a fi de cobrir necessitats transitòries de tresoreria.
- Operacions de crèdit a llarg termini (superiors a un any) que compleixin els següents requisits:
 - Que l'import total del crèdit sigui destinat exclusivament a la realització de despeses d'inversió.
 - Que l'import total de les anualitats d'amortització (per capital i interessos) no excedeixi el 25% dels ingressos corrents de la comunitat autònoma.

b) Operacions de crèdit per a les quals es requereix autorització de l'Estat:

- Les operacions anteriors quan, de la informació subministrada per les comunitats autònomes, es constati l'incompliment de l'objectiu d'estabilitat pressupostària, de deute públic i de la regla de la despesa.
- Operacions de crèdit a l'estranger (excepte les realitzades en euros dins de països de la Unió Europea).
- Emissió de deute o qualsevol altra apel·lació al crèdit públic.

És competència de les comunitats autònomes la regulació de les operacions de crèdit concertades per elles, havent de respectar en tot cas els límits assenyalats. Per la resta, el deute públic de les comunitats autònomes (tant la derivada de concertació de préstecs com d'emissió de valors) gaudeix dels mateixos

beneficis i condicions que el deute públic de l'Estat (article 14.5 LOFCA). La legislació estatal sobre deute públic és d'aplicació supletòria respecte de la legislació autonòmica sobre la matèria.

El principi de prudència financera

L'article 13.bis LOFCA estableix el principi de prudència financera, que obliga al compliment d'una sèrie de condicions en totes les operacions financeres. Aquestes condicions es determinen per resolucions de la Secretaria General del Tresor i Política Financera i de la Secretaria General de Coordinació Autonòmica i Local. En elles es defineix el principi de prudència financera aplicable a les operacions d'endeutament i derivats de les comunitats autònomes i entitats locals. I és que aquest principi també és aplicable a les entitats locals, havent-se introduït per l'article 48.bis LRHL.

8) Operacions de crèdit de les entitats locals

Entre els recursos financers de les entitats locals es troba també el producte de les operacions de crèdit³⁶.

⁽³⁶⁾Art. 2.1.f i 48 a 55 LRHL

Igual que succeeix amb el deute públic autonòmic, el **deute local** també gaudeix dels mateixos beneficis i condicions que el deute de l'Estat. Aquesta equiparació afecta fonamentalment els següents aspectes:

- Substitueix l'atorgament d'escriptura pública per la publicació al BOE com a requisit per a la representació de les emissions mitjançant anotacions a compte.
- No és necessària la verificació prèvia per la Comissió Nacional del Mercat de Valors per a l'admissió a negociació.
- Possibilita la negociació del deute públic local al mercat de deute públic en anotacions a compte.

Lectura recomanada

Pagès i Galtés, J. (1998). «Régimen jurídico de la deuda pública local». *Revista Española de Derecho Financiero* (núm. 83).

Aquests beneficis eren aplicables exclusivament al deute de l'Estat i, posteriorment, es van estendre també al deute de les comunitats autònomes (article 14.5 LOFCA) i, des de l'any 1999, al deute de les entitats locals (article 49.3 LRHL).

Les entitats locals, els seus organismes autònoms i els ens i societats mercantils dependents poden concertar, en termes generals, qualsevol de les següents operacions³⁷:

⁽³⁷⁾Art. 48 LRHL

- operacions de crèdit en totes les seves modalitats (tant a curt com a llarg termini),
- operacions financeres de cobertura i gestió del risc del tipus d'interès i del tipus de canvi.

En termes particulars, la llei assenyala les diferents **modalitats** en què es pot instrumentar el crèdit local³⁸:

⁽³⁸⁾Art. 49.2 LRHL

- emissió de deute,

- contractació de préstecs o crèdits,
- qualsevol altra apel·lació al crèdit públic o privat,
- conversió i substitució total o parcial d'operacions preexistents.

3.2. Els avals de l'Estat

Els avals de l'Estat també poden donar lloc a ingressos per operacions de crèdit³⁹. En aquest cas, l'Estat no realitza operacions de crèdit, però avala o refferma les operacions concertades (a l'interior o a l'exterior) per persones físiques o jurídiques, ja siguin públiques o privades, mitjançant l'atorgament del corresponent aval. L'ingrés públic procedeix, precisament, de la comissió que aquestes persones satisfan a l'Estat per l'atorgament de l'aval.

⁽³⁹⁾Art.113 a 118 LGP

No es tracta d'ingressos per operacions de crèdit realitzades per l'Estat, sinó d'ingressos derivats en ocasió de les operacions de crèdit realitzades per un tercer. L'Estat es compromet a assumir les obligacions derivades d'aquestes operacions de crèdit en cas que les persones que les van concertar no compleixin amb elles.

Lectura recomanada

Bollo Arocena, M. C. (1988). *Los avales del Tesoro desde una perspectiva jurídica.* Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

Quan es fa referència als avals de l'Estat, és l'Administració General de l'Estat la que actua com a avalador; però també és possible que tinguin aquesta condició altres entitats que integren el sector públic estatal, per exemple, les entitats públiques empresarials o les societats mercantils estatals.

D'altra banda, la LGP assenyalava que els avals que s'atorguin han de ser compatibles amb el règim d'ajuts d'Estat (articles 107 a 109 del Tractat de Funcionament de la Unió Europea).

Règim jurídic dels avals de l'Estat

A continuació, assenyalarem els principals aspectes del règim jurídic dels avals de l'Estat:

a) Avals autoritzats mitjançant la llei. L'atorgament d'aval ha d'estar autoritzat per llei, que haurà de determinar com a mínim els següents aspectes: identitat dels avalats, termini dins el qual hauran de ser atorgats els avals i el seu import màxim. En tot allò no regulat expressament per la llei que els autoritzi seran aplicables les disposicions generals sobre avals de l'Estat.

b) Avals autoritzats pel Consell de Ministres. El Consell de Ministres, sense necessitat de llei, pot autoritzar avals en garantia de determinades operacions, prèvia declaració de l'interès públic que el motiva. Els avals atorgats pel Consell de Ministres poden garantir les operacions concertades per les següents persones o entitats: entitats públiques de caràcter territorial o institucional, societats mercantils estatals i organismes internacionals dels quals Espanya sigui part; o bé persones físiques o jurídiques per finançar béns i inversions en general que hagin de quedar afectes a concessió administrativa que hagi de revertir a l'Administració General de l'Estat, o hagin de adquirir o realitzar-se en el marc d'un contracte de concessió d'obra pública o de col·laboració entre el sector públic i el sector privat, o per una societat d'economia mixta creada per executar un d'aquests contractes.

c) Límit quantitatiu. La LPGE fixa tots els anys l'import màxim dels avals a atorgar per l'Estat durant aquest exercici. L'import total dels avals atorgats pel Consell de Ministres no pot excedir d'aquest límit. Dins d'aquest límit s'especificarà l'import que, com a màxim, podrà destinar-se a avalar les operacions concertades per les societats d'economia mixta i pels adjudicataris de contractes de concessió d'obra pública o de col·laboració entre el sector públic i el sector privat. El límit anual dels avals s'entén referit al principal de les operacions avalades.

d) Quantitat garantida. L'aval no pot garantir més que el pagament del principal i dels interessos, llevat que la LPGE o la llei per la qual s'autoritzen els avals disposin expressament una altra cosa.

e) Caràcter subsidiari. Els avals es presumeixen atorgats amb caràcter subsidiari, llevat que en concedir-los s'hagués disposat expressament una altra cosa.

f) Clàusules addicionals. Sense perjudici del contingut de la llei d'autorització o de l'autorització del Consell de Ministres, el ministre d'Economia pot convenir les clàusules que resulten usuals en els mercats financers.

g) Prerogatives. La cobrança de les quantitats a les quals l'Estat tingui dret com a conseqüència dels avals (comissions) gaudirà de les prerogatives corresponents als drets de naturalesa pública de la Hisenda pública estatal (article 10.1 LGP).

h) Procediment per a la concessió d'aval i atorgament. Mitjançant l'Acord de la Comissió Delegada del Govern per a Assumptes Econòmics es determina el procediment per a la concessió dels avals, els requisits que han de concórrer per a la seva concessió i les condicions a què queda subjecta l'efectivitat dels avals atorgats. Una comissió tècnica (anomenada Comissió d'Avall) s'encarrega de les sol·licituds i formulació de les corresponents propostes de concessió o denegació dels avals i del seguiment de les operacions avalades. Finalment, l'atorgament dels avals es realitza, formalment, pel ministre d'Economia i Hisenda.

3.3. Els ingressos patrimonials

Els **ingressos patrimonials** deriven, en general, de l'explotació i alienació dels béns i drets que integren el patrimoni dels ens públics.

1) Concepte i classificació del patrimoni

El patrimoni de les administracions públiques està constituït per tots els seus béns i drets, tant de domini públic com patrimonials. No obstant això, no s'inclouen en aquest concepte ampli de patrimoni els següents béns: a) els diners, b) els valors, c) els crèdits i els altres recursos financers de la Hisenda estatal i d) els recursos que constitueixen la tresoreria de les entitats dependents de les administracions autonòmiques o locals⁴⁰.

⁽⁴⁰⁾Art. 3 LPAP

Patrimoni de l'Estat i Patrimoni Nacional

El concepte de patrimoni comprèn tant els béns de domini públic com els béns de domini privat. En particular, el Patrimoni de l'Estat està integrat pel patrimoni de l'Administració General de l'Estat i els patrimonis dels organismes públics que s'hi trobin en relació de dependència o vinculació. El primer es gestiona per la Direcció General del Patrimoni de l'Estat del Ministeri d'Hisenda i, els segons, pels organismes públics mateixos amb subjecció a la LPAP (article 9 de la LPAP).

No hem de confondre el Patrimoni de l'Estat amb el Patrimoni Nacional. La Constitució reserva a la llei la regulació de tots dos, la seva administració, defensa i conservació (article 132.3). El Patrimoni de l'Estat es regula amb caràcter general a la LPAP i el Patrimoni Nacional a la Llei 23/1982, de 16 de juny. El Patrimoni Nacional està compost pels béns de l'Estat afectes a l'ús i servei del rei i dels membres de la reial família per a l'exercici de les funcions que la Constitució els encomana. També s'inclouen en aquest patrimoni els drets i càrregues de patronat sobre les fundacions i els reials patronats. Els béns i drets integrats en el Patrimoni Nacional són inalienables, imprescriptibles i inembargables i tenen un règim jurídic molt proper al dels béns de domini públic.

Com a regla general, els béns del patrimoni de l'Estat s'entenen adquirits amb el caràcter de béns patrimonials, sense perjudici de la seva posterior afectació a l'ús general o al servei públic (article 16 LPAP).

Els béns (i drets) que integren el patrimoni de les administracions públiques poden ser de **dues classes**: béns de domini públic (demanials) o béns de domini privat (patrimonials).

La distinció entre béns de domini públic i privat és present en l'àmbit de l'Administració de l'Estat, les comunitats autònomes i les entitats locals.

Pel que fa a l'Estat, l'article 132.2 CE indica que són béns de domini públic estatal els següents: els que determini la llei i, en tot cas, la zona maritimoterrestre, les platges, la mar territorial i els recursos naturals de la zona econòmica i la plataforma continental.

Per la seva banda, el Codi civil distingeix entre béns de domini públic i de propietat privada (articles 338-341). D'acord amb aquests preceptes són **béns de domini públic** els següents:

- Els destinats a l'ús públic, com els camins, canals, rius, torrents, ports i ponts construïts per l'Estat, les riberes, platges, rades i altres anàlegs.
- Els que pertanyen privativament a l'Estat, sense ser d'ús comú, i estan destinats a algun servei públic o al foment de la riquesa nacional, com les muralles, fortaleses i altres obres de defensa del territori, i les mines, mentre que no s'atorgui seva concessió.

La resta dels béns que no tinguin la consideració de domini públic són **béns de propietat privada**. Els béns de domini públic, quan deixen d'estar destinats a l'ús general o a les necessitats de la defensa del territori, passen a formar part dels béns de propietat privada.

En l'àmbit de l'Estat, la distinció entre béns de domini públic i privat es troba més desenvolupada en la Llei 33/2003, de 3 de novembre, del patrimoni de les administracions públiques (articles 4 a 8 LPAP).

Principis de la gestió i administració dels béns

La gestió i administració dels béns de domini públic s'ha d'ajustar a una sèrie de principis (article 6 LPAP):

- Inalienabilitat, inembargabilitat i imprescriptibilitat.
- Adequació i suficiència dels béns per servir a l'ús general o al servei públic a què estiguin destinats.
- Aplicació efectiva a l'ús general o al servei públic, sense més excepcions que les derivades de raons d'interès públic degudament justificades.
- Dedicació preferent a l'ús comú davant el seu ús privatiu.
- Exercici diligent de les prerrogatives que les lleis atorguen a les administracions públiques, garantint la seva conservació i integritat.
- Identificació i control per mitjà d'inventaris o registres adequats.
- Cooperació i col·laboració entre les administracions públiques en l'exercici de les seves competències sobre el domini públic.

La gestió i administració dels béns patrimonials s'ha d'atenir als principis següents (article 8 LPAP):

- eficiència i economia en la seva gestió,
- eficàcia i rendibilitat en l'explotació d'aquests béns i drets,
- publicitat, transparència, concurrència i objectivitat en l'adquisició, explotació i alienació d'aquests béns,
- identificació i control per mitjà d'inventaris o registres adequats,
- col·laboració i coordinació entre les diferents administracions públiques, per tal d'optimitzar la utilització i el rendiment dels seus béns,
- contribució al desenvolupament i execució de les diferents polítiques públiques en vigor i, en particular, al de la política d'habitatge, en coordinació amb les administracions competents.

Els béns patrimonials que es trobin afectes a un ús o servei públic també resulten **inembargables**. En aquest sentit s'estableix que cap tribunal ni autoritat administrativa no pot dictar providència d'embargament ni despatxar manament d'execució contra els béns i drets patrimonials quan es troben materialment afectats a un servei públic o a una funció pública, quan els seus rendiments o el producte de la seva alienació estiguin legalment afectats a fins diversos, o quan es tracti de valors o títols representatius del capital de societats estatals que executin polítiques públiques o prestin serveis d'interès econòmic general⁴¹.

⁽⁴¹⁾Art.23 LGP i 30.3 LPAP

Les disposicions de la LPAP que tinguin el caràcter de bàsiques també s'apliquen a les **comunitats autònomes** i les **entitats locals**⁴².

⁽⁴²⁾Art. 2.2 i DF 2a. LPAP

2) Explotació i alienació del patrimoni

Els béns patrimonials que integren el patrimoni de les administracions públiques poden ser objecte d'explotació i alienació. Els béns de domini públic no poden ser alienats, són inalienables, per la qual cosa només poden ser objecte d'explotació (utilització).

Pel que fa a l'**alienació**, els béns (i drets) que tenen el caràcter de alienables són els béns patrimonials que no siguin necessaris per a l'exercici de competències i funcions pròpies de les Administració (article 131.1 LPAP). El producte de l'alienació dels béns de l'Administració General de l'Estat s'ha d'ingressar al Tresor i podrà generar crèdit en els estats de despeses de la Direcció General del Patrimoni de l'Estat⁴³. Per tant, les alienacions de béns i drets (patrimonials) generen un ingrés per a l'Administració, que té la consideració d'ingrés patrimonial.

⁽⁴³⁾Art. 133 LPAP

Règim jurídic de l'alienació de béns patrimonials

La LPAP conté diverses normes sobre competència, formes i procediments per dur a terme l'alienació d'immobles (articles 135 a 141), mobles (articles 142 i 143) o drets de propietat incorporal (article 144). També està prevista la cessió gratuïta de béns i drets patrimonials (l'afectació o explotació no es jutgi previsible) per a la realització de fins d'utilitat pública o interès social (articles 145 a 151). La cessió gratuïta dels béns de l'Estat pot ser a favor de comunitats autònomes, entitats locals, fundacions públiques o associacions declarades d'utilitat pública. En aquests casos, en ser la cessió gratuïta, no es generarà un ingrés patrimonial.

D'altra banda, el patrimoni de les administracions públiques també pot ser objecte del que s'ha anomenat **ús i explotació**, en definitiva, negocis diferents de l'alienació pròpiament dita. Poden ser objecte d'aquesta classe negocis tant els béns de domini públic com els béns patrimonials, mentre que només els béns patrimonials poden ser objecte d'alienació. En aquest sentit, hem de distingir entre utilització dels béns de domini públic, d'una banda, i explotació dels béns patrimonials, de l'altra.

En general, es pot afirmar que la utilització dels béns de domini públic pot donar lloc tant a ingressos de dret públic com de dret privat. El primer cas seria el d'un tribut (taxa) per l'ús del domini públic o per la prestació d'un servei públic o, també, un preu públic per determinats serveis públics. Els tributs i els preus públics són ingressos de dret públic. Però els béns de domini públic també poden donar lloc a ingressos de dret privat en concepte de contraprestació per la utilització del bé, tal com succeeix quan aquests béns són explotats mitjançant contractes privats.

D'altra banda, els béns patrimonials, a més de ser alienables, poden ser objecte de diferents formes d'explotació que també donaran lloc a ingressos per als ens públics. Així, els béns patrimonials que no estiguin destinats a ser alienats són susceptibles d'un aprofitament rendible. L'explotació d'aquests béns ha de ser autoritzada per l'òrgan competent⁴⁴.

⁽⁴⁴⁾Art. 105 LPAP

La possibilitat que l'explotació de béns patrimonials generi ingressos públics de dret privat s'expressa clarament en l'article 108.1 LPAP, segons el qual les rendes, fruits o percepcions de qualsevol classe o naturalesa produïts pels béns patrimonials de l'Administració General de l'Estat s'han d'ingressar al Tresor Públic amb aplicació als pertinents conceptes del pressupost d'ingressos, fent-se efectius amb subjecció a les normes i procediments del dret privat.

3) Ingressos derivats del patrimoni

El patrimoni de les administracions públiques, entès com el conjunt de béns i drets de qualsevol naturalesa (de domini públic i béns patrimonials) és susceptible de generar **ingressos de dret públic i de dret privat**. Entre els primers, podem trobar tributs (taxes per l'ús del domini públic) i, entre els segons, ingressos de caràcter patrimonial que es regeixen per normes de dret privat. D'aquesta manera, no hi ha una total identificació entre béns de domini públic i ingressos de dret públic, d'una banda, i béns de domini privat (patrimonials) i ingressos de dret privat, de l'altra.

Ingressos de dret públic i de dret privat

En principi, els béns de domini públic estan afectes a la satisfacció de necessitats públiques i no tenen com a fi obtenir ingressos. No obstant això, succeeix que els béns de domini públic poden generar tant ingressos de dret públic com de dret privat. Com a exemples del primer cas, ja ens hem referit a la taxa per ús del domini públic o prestació d'un servei públic o als preus públics. En aquests supòsits, els béns demaniais que formen part del patrimoni de l'Administració poden generar ingressos de dret públic, com ara tributs o preus públics. A més, els béns demaniais també poden produir ingressos de dret privat. Com a exemple, podem citar el preu inclòs en un contracte de concessió per a la utilització d'un bé de domini públic o la renda obtinguda per l'Estat mitjançant l'explotació directa d'un bé de domini públic (muntanyes demaniais o mines).

D'altra banda, els béns de domini privat o patrimonials constitueixen una font d'ingressos per als ens públics. En general, els ingressos que s'obtenen mitjançant l'explotació o alienació d'aquests béns són ingressos públics de dret privat. Com a exemple, podem referir-nos als ingressos que obté l'Estat quan realitza una activitat empresarial per mitjà d'entitats públiques (l'Estat actua com una empresa privada), els ingressos que obté l'Estat en la seva condició de propietari o participa en altres empreses públiques o privades (l'Estat actua com a accionista) o, en general, els ingressos derivats de l'arrendament o alienació de béns mobles, immobles o incorporals de la seva propietat. No obstant això, també és possible trobar ingressos de dret públic derivats de la propietat patrimonial de l'Estat, com ara els ingressos derivats de la publicació d'anuncis en el BOE.

3.4. Els ingressos monopolístics

Tot i la importància que han tingut els monopolis a Espanya en èpoques passades, en l'actualitat, des de la incorporació a la Unió Europea, els monopolis han sofert importants modificacions fins que pràcticament han arribat a desaparèixer.

Una situació de monopoli es produeix quan un determinat bé o servei es ven o es presta exclusivament per un únic operador. En una situació com la descrita no existeix lliure competència, ja que el trànsit de béns o serveis es realitzarà per un sol oferent que se situa en una posició privilegiada.

Pel que fa als ingressos públics, hem de distingir entre **monopolis de fet i de dret**. Els primers es produeixen per les pròpies circumstàncies del mercat, per exemple, un producte que només s'obté en determinades zones o que només el fabrica una empresa a causa de diverses circumstàncies (rendibilitat del producte, inversió, etc.). Els segons estan emparats per l'ordenament jurídic: en aquest cas, és una norma la que estableix la situació de monopoli en autoritzar exclusivament a un operador la comercialització de béns o serveis.

En sentit estricte, els **ingressos monopolístics** són els que deriven d'un monopoli de dret, ja que el mateix ha estat creat expressament per l'Estat per intervenir en l'economia.

Els monopolis de dret poden ser, al seu torn, de dues classes: **monopolis fiscals i no fiscals**. Els primers es creen amb la finalitat primordial d'obtenir ingressos públics, mentre que els segons tenen com a finalitat millorar un determinat servei. Tradicionalment, entre els monopolis fiscals se citaven com a exemple els monopolis de tabacs i petrolis i, entre els monopolis no fiscals, figurava el del servei de correus i telègrafs. No obstant això, els fins fiscals i no fiscals són compatibles i la creació de monopolis per part de l'Estat sol tenir per objecte les dues finalitats, si bé és freqüent referir-se a uns o altres en funció de quina sigui la seva finalitat principal.

La creació de monopolis de dret està reservada a la llei en virtut de l'article 128.2 CE. Aquest precepte reconeix la iniciativa pública en l'activitat econòmica i assenjala que:

«mediante ley se podrá reservar al sector público recursos o servicios esenciales, especialmente en caso de monopolio y asimismo acordarse la intervención de empresas cuando así lo exigiere el interés general».

Aquest article comporta una excepció al principi de llibertat d'empresa consagrat en l'article 38 CE.

En termes generals, podem afirmar que els **ingressos monopolístics** són tots aquells ingressos públics que deriven d'una situació de monopoli. Es poden generar ingressos tributaris i ingressos patrimonials.

Ingressos tributaris i patrimonials derivats d'un monopoli

a) Ingressos tributaris. Aquests ingressos poden derivar de la prestació del servei monopolitzat; en aquest cas, l'ingrés serà una taxa. També són ingressos tributaris derivats d'un monopoli els impostos que graven la renda obtinguda per l'empresa que explota el monopoli (en cas que l'explotació no la realitzi directament l'Estat).

Lectura recomanada

Sánchez Galiana, J. A. (1990). «La legitimidad constitucional de los monopolios fiscales». *Revista Española de Derecho Financiero* (núm. 67).

b) Ingressos patrimonials. Aquests ingressos poden derivar de l'explotació directa del monopoli per part de l'Estat o dels beneficis que aquest obtingui com a accionista a l'empresa a la qual s'ha concedit l'explotació del monopoli. En tots dos casos són ingressos de dret privat derivats de l'explotació del patrimoni de l'Estat.

Ara bé, els ingressos monopolístics pròpiament dits (en sentit estricte) es produeixen quan l'Estat cedeix a un tercer l'explotació del monopoli. La renda que l'empresa concessionària ha d'abonar a l'Estat per aquest concepte seria un ingrés monopolístic. Es tracta, normalment, d'un percentatge que l'empresa ha d'abonar a l'Estat en funció dels ingressos que aquesta obtingui amb l'explotació del monopoli.

Els ingressos públics derivats dels monopolis

Els ingressos monopolístics, en sentit ampli (és a dir, els derivats d'un monopoli), poden ser de dret públic (tributs) o de dret privat (patrimonials i monopolístics en sentit estricte). D'aquesta manera, hem de distingir el concepte ampli d'ingressos monopolístics del concepte més estricte que es refereix exclusivament a la renda que obté l'Estat per cedir a un tercer l'explotació del monopoli. Aquesta renda es concreta normalment en un percentatge de participació de l'Estat sobre els beneficis que obté la companyia arrendatària del monopoli.

Els monopolis han estat freqüents en èpoques passades i han tingut per objecte diversos productes i serveis (sal, sucre, mistos, correus i telègrafs, tabac, petroli, etc.). No obstant això, des de la incorporació d'Espanya a la Unió Europea, **els monopolis han anat desapareixent** a causa de l'adaptació del nostre dret als principis i normes comunitàries en matèria de lliure competència.

A Espanya han tingut gran importància els monopolis de tabacs i petrolis (aquest últim ja derogat). En l'actualitat, encara subsisteixen els monopolis de tabacs i loteries, tot i que es refereixen a sectors molt concrets i limitats.

Els monopolis de tabacs i loteries

La Llei 13/1998, d'ordenació del mercat de tabacs, va declarar pràcticament l'extinció de monopoli. D'acord amb la jurisprudència comunitària, aquesta Llei ha eliminat el monopoli de tabacs en les fases de fabricació, importació i comerç a l'engròs, però l'ha mantingut en la venda minorista. D'aquesta manera, subsisteix el monopoli del comerç al detall de labors de tabac a favor de l'Estat per mitjà de la xarxa d'expenedories de tabac i timbre.

El monopoli de comerç al detall de labors de tabac constitueix un servei públic. La justificació del monopoli es troba en el control que ha d'exercir l'Estat sobre aquest producte a causa de la seva notable repercussió duanera i tributària. D'altra banda, la xarxa minorista d'expenedories de tabac i timbre, pretén evitar l'aparició d'oligopolis que podrien afectar negativament els consumidors (retallar el dret d'opció del consumidor i promocionar el consum de tabac).

D'altra banda, el sector del joc està obert a una pluralitat d'operadors, de manera que el monopoli en aquest sector presenta força excepcions. No obstant això, el gran volum de joc associat a les loteries i els riscos de frau i criminalitat (blanqueig de capitals), justifiquen una reserva d'aquesta activitat a favor de determinats operadors, ja siguin públics o privats. En aquest sentit, hi ha una reserva en exclusiva de l'activitat del joc de loteries, d'àmbit estatal, a favor de la Societat Estatal de Loteries i Apostes de l'Estat i de l'Organització Nacional de Cecs Espanyols (ONCE) com a operadors de joc que venen explotant de forma controlada fins a la data aquestes loteries.

Lectura recomanada

Llei 13/2011, de 27 de maig, de regulació del joc.

En relació amb els ingressos derivats de la loteria, tècnicament no hi ha ingressos monopolístics en sentit estricte. Cal tenir en compte que l'exploració de l'activitat no està cedida a un tercer (com succeïa en els monopolis de petrolis o tabacs) sinó que l'Estat gestiona directament la loteria per mitjà d'una societat estatal (encara que s'hi permet que puguin participar inversors privats). Per aquest motiu, els ingressos que obté l'Estat mitjançant la Societat Estatal de Loteries i Apostes de l'Estat tindran generalment el caràcter d'ingressos patrimonials (per exemple, els derivats de la venda de bitllets de loteria).

4. Les normes tributàries

4.1. L'esquema de les fonts normatives

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

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

En aquest mateix sentit, la LGT indica que els tributs es regeixen per la Constitució, els tractats internacionals, les normes de la Unió Europea, les lleis i les disposicions reglamentàries⁴⁵.

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

La supletorietat de la normativa administrativa

D'acord amb el que preveu la disposició addicional primera de la 39/2015, d'1 d'octubre, del procediment administratiu comú de les administracions públiques, les seves disposicions són d'aplicació supletòria a les actuacions i procediments d'aplicació dels tributs i a la seva revisió en via administrativa.

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

Finalment, en relació amb la **codificació** del dret tributari, cal esmentar la Llei 58/2003, de 17 de desembre, general tributària, modificada parcialment mitjançant la Llei 34/2015, de 21 de setembre. Aquest text legal conté els principis generals sobre la disciplina dels tributs: formes de creació i aplicació de les normes tributàries, els elements essencials del tribut (fet imposable, base

Observació

Ara bé, cal tenir en compte que, en realitat, més que de fonts específiques, es tracta d'especialitats de les normes en l'àmbit tributari.

⁽⁴⁵⁾Art. 7 LGT

imposable, subjectes passius, quantificació del deute...), infraccions i sancions i, finalment, els procediments per a l'aplicació dels tributs (gestió, liquidació, inspecció i recaptació) i els procediments de revisió.

Al seu torn, la LGT està desenvolupada per quatre reglaments generals: Reial decret 939/2005, de 29 de juliol, pel qual s'aprova el Reglament general de recaptació; Reial decret 2063/2004, de 15 d'octubre, pel qual s'aprova el Reglament general del règim sancionador tributari; Reial decret 520/2005, de 13 de maig, pel qual s'aprova el Reglament general en matèria de revisió en via administrativa; i Reial decret 1065/2007, de 27 de juliol, pel qual s'aprova el Reglament general de les actuacions i els procediments de gestió i inspecció tributària i de desenvolupament de les normes comunes dels procediments d'aplicació dels tributs.

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

Referent a això, la LGT preceptua que les lleis i reglaments que continguin normes tributàries ho han d'esmentar expressament en el seu títol i en la rúbrica dels articles corresponents. A més, també ordena que les lleis i reglaments que modifiquin normes tributàries continguin una relació completa de les normes derogades i la nova redacció de les quals resulten modificades. No obstant això, aquestes previsions no sempre es compleixen a la pràctica⁴⁶.

⁽⁴⁶⁾Art. 9 LGT

Finalment, convé referir-se al **dret supletori**. D'acord amb el que preveu la LGT:

«tienen carácter supletorio las disposiciones generales del Derecho Administrativo y los preceptos del Derecho Común».

És a dir, a falta de norma tributària explícita, s'aplicaran les normes administratives i, sinó, les civils⁴⁷.

⁽⁴⁷⁾Art. 7.2 LGT

4.2. La Constitució i els principis constitucionals

1) La Constitució

La Constitució és la primera de les fonts de l'ordenament tributari, és a dir, és la font amb **major rang jeràrquic**, i se li ha d'atorgar el valor de norma jurídica en sentit propi (directament aplicable). A més, com a norma suprema de l'ordenament jurídic, condiona les formes de creació de la resta. És la *lex superior* de tot l'ordenament jurídic⁴⁸.

⁽⁴⁸⁾STC 20/1988, de 18 de febrer

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

Exemple

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

Constitució financera

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

A més, s'ha de fer referència al **bloc de constitucionalitat**, que serveix de mesura o paràmetre de la constitucionalitat de les lleis, en el qual s'integren els estatuts d'autonomia i altres normes com la Llei orgànica de finançament de les comunitats autònomes⁴⁹.

⁽⁴⁹⁾STC 66/1985, de 23 de maig, i 150/1990, de 4 d'octubre

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

2) Principi de legalitat

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

És l'article 31.3 CE, que consagra aquest principi, en establir que les prestacions personals (per exemple, el servei militar quan era obligatori) o patrimonials públiques (tributs) siguin establertes d'acord amb la llei; i és reafirmat per l'article 133.1 CE, segons el qual el poder tributari de l'Estat s'exercirà mitjançant llei. En principi, es pot afirmar que sobre la base d'aquest principi és necessària una llei formal per establir tributs (encara que hi ha normes amb força de llei que s'admeten com a font del dret en matèria tributària⁵⁰).

⁽⁵⁰⁾Art.31.3 i 133.1 CE

Paper del principi de legalitat

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

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

a) Àmbit material

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

Caràcters de les prestacions patrimonials de caràcter públic

Tals caràcters han estat establerts per la doctrina del TC; si bé no resulta pacífica la delimitació del contingut d'aquesta categoria ni entre la doctrina ni entre la jurisprudència⁵¹.

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

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

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

Ara bé, el principi de legalitat no vol dir que tota la matèria tributària hagi de quedar coberta per aquest principi. Per això és necessari concretar els elements de les prestacions que queden emparats per la reserva de llei.

El principi de reserva de llei no només es refereix a la creació o establiment de la prestació patrimonial de caràcter coactiu, sinó també a la seva supressió. Així mateix, s'estén a la determinació dels elements essencials del tribut; per contra, la reserva de llei no queda satisfeta quan el legislador no defineix els elements essencials del tribut⁵².

De conformitat amb el que estableix la LGT, els elements essencials dels tributs, coberts per aquest principi, són els elements que es refereixen a la identificació del tribut (fet imposable i subjecte passiu) i l'entitat del tribut, això és, a la intensitat o quantificació de la prestació (base imposable, tipus de gravamen, quota i el deute). A més, també tenen aquesta consideració els terminis de prescripció i de caducitat, per les importants repercussions que tenen i aquells aspectes que especialment limiten els drets dels obligats tributaris. I, finalment, les exempcions o bonificacions (el seu establiment, modificació, pròrroga i supressió⁵³).

Lectura recomanada

Fernández Junquera, M. (1996). «Precios públicos y reserva de ley. Comentario a la Sentencia 185/1995 de Tribunal Constitucional». *Actu- alidad Jurídica Aranzadi* (núm. 243).

⁽⁵¹⁾STC 185/1995, de 14 de desembre, i 182/1997, de 28 d'octubre

Els preus públics

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

⁽⁵²⁾STC de 37/1981, 16 de novembre

⁽⁵³⁾Art. 8 LGT

L'article 8 LGT

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

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

La reserva de llei i les exempcions i bonificacions tributàries

La CE disposa que «todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deberá establecerse en virtud de ley⁵⁴». I, encara que només es refereixi de forma expressa a les exempcions en cas de tributs estatals, cal predicar el mateix respecte a les autonòmiques o locals.

No obstant això, el TC ha assenyalat que només queda afectat pel principi de legalitat «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», perquè això últim no constitueix alteració dels elements essencials del tribut (STC 6/1983, de 4 de febrer). Tot i això, l'article 8.d LGT inclou dins la reserva de llei no només l'establiment, modificació o pròrroga d'aquests beneficis fiscals, sinó també la supressió.

Interpretació de l'article 8 LGT

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

⁽⁵⁴⁾Art. 133.3 CE

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

Reserva de llei tributària i en matèria de sancions

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

b) Abast

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

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

Davant d'aquests dos tipus de reserves, ens hem de preguntar si la reserva de llei de l'article 31.3 CE és absoluta o relativa. El principi de legalitat en matèria tributària, com ha tingut ocasió d'assenyalar el TC, està recollit en l'article 31.3 CE de forma relativa, a diferència del caràcter absolut d'aquest principi en altres àmbits jurídics com el penal (article 25 CE⁵⁵). Ja que no tota la matèria tributària ha de ser regulada per llei, n'hi ha prou que la llei estableixi el tribut i els elements essencials del tribut, sent possible el seu desenvolupament i execució per mitjà de normes reglamentàries.

⁽⁵⁵⁾Entre d'altres, STC 37/1981, de 16 de novembre, i STC 19/1987, de 17 de febrer

Prohibició d'habilitació en blanc

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

Justificació de la reserva de llei relativa en matèria tributària

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

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

I, a més a més, en els tributs locals la reserva relativa és l'única forma d'articulació del principi de legalitat amb el d'autonomia financera local, consagrat a l'article 142 CE. Els ens locals no poden legislar, només tenen potestat reglamentària, dicten ordenances. Per això, si la reserva de llei fos absoluta, tota la matèria tributària s'hauria de legislar a nivell estatal, quedant en paper mullat el principi d'autonomia financera. En canvi, amb la relativa, el legislador estatal fixa els principis que reglamentàriament podran ser desenvolupats pels ens locals.

3) Principi de generalitat

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

Funció del principi

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

En la redacció de l'article 31 CE, aquest principi no apareix esmentat de forma expressa, però s'identifica amb el terme «todos» (terme que empra el constituent en altres preceptes).

⁽⁵⁶⁾STS de 2 de juny de 1986

Característiques del principi de generalitat

Com ha assenyalat el TS, aquest principi es caracteritza per les següents notes: l'abstracció i la impersonalitat. Sent el seu oposat, les mesures establertes *intuitu personae*, és a dir, a raó de la persona. Per això, la generalitat no vol dir que tots els tributs hagin d'afectar a tots els ciutadans, i és compatible aquest principi amb la subjecció a un tribut d'un determinat sector o grup de persones⁵⁶.

Aquest terme, *tots*, té quatre significats. En primer lloc, vol dir que el deure de contribuir no queda reduït als nacionals. Amb la qual cosa, també els no nacionals estan obligats a contribuir. Això és una conseqüència del principi de territorialitat en l'eficàcia de les normes tributàries. I no només els no nacionals, sinó que també han de pagar tributs els no residents.

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

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

No obstant això, no és contrària a aquest principi de generalitat l'existència d'exempcions o beneficis fiscals, ja que són tècniques que utilitzen les lleis reguladores dels impostos per definir amb més precisió el deure de contribuir; aquestes lleis poden estar fonamentades en el principi de capacitat econòmica

⁽⁵⁷⁾STC 37/1987, de 26 de març

o bé en altres raons dotades de cobertura constitucional de manera que compleixen una funció extrafiscal (és a dir, s'empra el sistema tributari amb fins de política econòmica⁵⁷).

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

I, en quart lloc, com a conseqüència de l'estructura territorial plural encunyada en la nostra CE, serà contrari al principi de generalitat i al de solidaritat qualsevol configuració normativa que arbitràriament dispensi un tractament de favor a qualsevol de les CA en les quals s'ha vertebrat l'Estat. La contribució a les càrregues públiques s'ha de fer amb criteris de generalitat, contraris a qualsevol singularitat no justificada tant individualment com territorialment⁵⁸.

⁽⁵⁸⁾Art.138.2 i 139.1 CE

4) Principi d'igualtat

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

Dret de la Unió Europea

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

Aquest principi està relacionat de forma molt estreta amb el principi de capacitat econòmica i, en general, amb tots els principis sobre el repartiment de la càrrega tributària, tal com ha reconegut el TC⁵⁹.

⁽⁵⁹⁾STC 45/1989, de 20 de febrer

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

Així mateix, el principi d'igualtat també troba una manifestació evident en el principi de progressivitat, com assenyala el TC, de manera que més enllà de la igualtat formal ha d'atendre al seu contingut o exigència d'igualtat real, expressada en l'article 9.2 CE⁶⁰.

⁽⁶⁰⁾STC 128/1987, de 16 de juliol

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

El principi d'igualtat no esgota el seu contingut en el de capacitat econòmica ni en el de progressivitat, com hem vist en relació amb el principi de generalitat, ja que no són arbitràries les discriminacions quan s'estableixen en funció d'un criteri emparat per l'ordenament constitucional, com la promoció de la vivenda⁶¹.

⁽⁶¹⁾STC 8/1986, de 14 de gener

Principi d'igualtat i despesa pública

Cal tenir en compte que el principi d'igualtat no només es predica del sistema tributari, sinó també de les despeses públiques, tal com disposa l'article 31.2, segons el qual «el gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos». Com a conseqüència, caldrà procedir a una valoració conjunta del sistema d'ingressos i despeses per valorar si la igualtat està com a valor present en l'ordenament financer.

D'altra banda, com ha posat en relleu el TC, el dret a la igualtat inclou no només la igualtat davant la llei, sinó també la igualtat en l'aplicació de la llei, que implica que un mateix òrgan no pot modificar arbitràriament el sentit de les seves decisions en casos substancialment iguals i que quan consideri que s'ha d'apartar dels seus precedents haurà d'oferir una fonamentació raonable per allò⁶².

⁽⁶²⁾STC 21 maig 1984

5) Principi de capacitat econòmica

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

Relació amb altres principis

Bàsicament, es troba relacionat amb els principis de generalitat i de progressivitat.

Contribuir al sosteniment de les despeses públiques d'acord amb la capacitat econòmica significa contribuir en funció de la riquesa que es tingui o, en paraules del TC, es tracta de buscar la riquesa on la riquesa es troba⁶³. En aquest sentit, d'acord amb la **capacitat econòmica absoluta**, el legislador, a l'hora d'establir el fet imposable dels tributs, ha de tenir-la per mitjà d'índexs indicatius (directes, com la renda o el patrimoni, o bé indirectes, com el consum de béns o serveis). No és possible l'establiment de tributs que no responguin a aquest principi.

(63) STC 27/1981, de 20 de juliol

Ara bé, aquesta concepció s'ha de matisar perquè s'ha de tenir en compte el principi de normalitat, d'acord amb el qual, quan el legislador configura una determinada situació com a fet imposable, atén un supòsit que normalment és indicatiu de capacitat econòmica; la qual cosa no vol dir que en tots els casos aquest supòsit sigui realment indicatiu de tal capacitat econòmica⁶⁴. Per tant, la capacitat pot ser manifestació d'una riquesa real o potencial. En canvi, no és possible gravar rendes o riqueses inexistents o aparents.

(64) Entre altres, STC.37/1987, de 26 de març, i 194/2000, de 19 de juliol

A més, la capacitat econòmica del tribut ha d'existir en el moment en què entra en vigor la norma que ho estableix. En paraules 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 ésta 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 contributiva⁶⁵».

(65) 126/1987, de 16 de julio

Tributs amb fins extrafisicals

A més, convé posar en relleu que l'establiment de tributs no només respon al principi de capacitat econòmica (finalitat contributiva), sinó que pot coexistir amb altres fins extrafisicals inspirats en criteris de política econòmica general i a altres principis i fins també continguts a la CE (STC 37/1987, de 26 de març).

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

Si bé, en la configuració de cadascuna de les singulars figures tributàries la capacitat econòmica també serà present però de manera diferent: en uns casos de forma positiva, gravant directament manifestacions indicatives de capacitat econòmica (IS, IRPF); en altres casos de manera negativa, excloent la configuració com a fets imposables de certes manifestacions que són contràries al

Índexs directes

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

principi de capacitat econòmica; i, finalment, també de forma negativa, per mitjà de bonificacions o exempcions en aquells casos en què en la realitat un fet imposable no sigui indicatiu de capacitat econòmica.

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

Fonament de potestats administratives

El TC ha fonamentat en el principi de capacitat econòmica dels deures de col·laboració dels obligats tributaris amb l'Administració i les potestats administratives de comprovació i investigació, ja que, si no existís «se produciría una distribución injusta de la carga fiscal, hay que 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, i en termes similars, la STC 76/1990).

6) Principi de progressivitat

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

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

Relació amb altres principis

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

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

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

7) Principi de no confiscatorietat

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

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

El mateix TC ha assenyalat la dificultat de concretar el significat del principi i reconeix que és una «cuestión que dista de hallarse doctrinalmente clarificada». Com a límit es pot entendre de la següent manera: «[...] otra exigencia lógica que obliga a no agotar la riqueza imponible –substrato, base o exigencia de toda imposición– so pretexto del deber de contribuir⁶⁶».

⁽⁶⁶⁾STC 150/1990, de 4 de octubre

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

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

4.3. Els tractats internacionals i el Dret de la Unió Europea

1) Els tractats internacionals

En segon lloc, cal esmentar els tractats internacionals. Segons disposa la CE, els tractats internacionals vàlidament celebrats, un cop publicats oficialment a Espanya (al BOE), passen a formar **part del nostre ordenament intern**⁶⁷.

⁽⁶⁷⁾Art. 96.1 CE i, en el mateix sentit, art. 1.5 del Codi Civil

És a dir, mitjançant l'esmentat precepte constitucional es consagra el **principi de recepció automàtica**. Per tant, no cal convalidar els tractats internacionals a les Corts Generals, com succeïa en temps anteriors.

D'altra banda, el mateix precepte constitucional indica que les disposicions dels tractats internacionals «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».

Relacions entre Constitució i els tractats internacionals

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

No obstant això, la incorporació automàtica a l'ordenament intern dels tractats internacionals se subordina al fet que se signin de manera vàlida, cosa que, a vegades, requereix una autorització prèvia per part del legislador. Així succeeix amb els tractats que atribueixen l'exercici de competències derivades de la Constitució a una organització o institució internacional, la signatura de la qual ha d'autoritzar-se mitjançant una llei orgànica⁶⁸.

⁽⁶⁸⁾Art. 93 CE

Tractat constitutiu de la Comunitat Europea

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

Així mateix, es requereix l'autorització prèvia de les Corts Generals per a la prestació del consentiment de l'Estat en altres casos també previstos a la CE, mitjançant el procediment especial previst a l'article 74 CE: entre ells, els tractats o convenis que afecten els drets i deures fonamentals dels ciutadans i els que impliquen obligacions financeres per a la Hisenda Pública⁶⁹.

⁽⁶⁹⁾Art. 94 CE

Convenis que impliquen obligacions financeres per a la Hisenda Pública

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

Finalment, cal destacar que la celebració de tractats que continguin estipulacions contràries a la Constitució exigeix la prèvia reforma constitucional per permetre'n la seva adequació⁷⁰.

⁽⁷⁰⁾Art. 95 CE

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

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

Xarxa de convenis

Espanya disposa d'una àmplia xarxa de convenis d'aquest tipus. Tanmateix, cal tenir en compte que no tots ells estan basats en la mateixa versió del model de conveni, ja que és objecte d'actualització.

Funció dels convenis per evitar la doble imposició

Aquests convenis estableixen diferents categories de rendes i determinen per a cadascuna d'elles la distribució de la potestat tributària entre els Estats signants per no eliminar o corregir la doble imposició. És a dir, determinen el dret dels Estats per gravar una determinada renda.

Ara bé, després del reconeixement del dret d'un Estat a gravar una certa renda, aquesta es grava d'acord amb la legislació fiscal interna de l'Estat competent.

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

2) El Dret de la Unió Europea

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

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

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

Contingut del TUE i del TFUE

El TUE conté els valors i objectius de la UE (títol I), diverses disposicions sobre els principis democràtics (títol II), les institucions (títol III), la cooperació reforçada (títol IV) i l'acció exterior i política exterior i de seguretat comuna (títol V).

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

Per la seva banda, el **dret derivat** és el dictat per la UE en exercici de les seves competències i està format per reglaments, directives, decisions, recomanacions i dictàmens⁷¹.

⁽⁷¹⁾Art. 288 TFUE

a) Les directives

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

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

Efecte directe de les directives

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

b) Reglaments

Tenen un abast general, sent obligatoris en tots els seus elements i directament aplicables a cada Estat membre.

c) Altres normes

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

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

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

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

Harmonització fiscal

L'harmonització fiscal es troba més desenvolupada en l'àmbit de la imposició indirecta (IVA i impostos especials), en el qual s'han aprovat un major nombre de directives i reglaments. En canvi, en la imposició directa, en existir menys instruments normatius (Impost sobre Societats), ha adquirit major importància la integració a través de la jurisprudència del TJUE (imposició sobre la renda de les persones físiques).

Finalment, cal fer una última consideració relacionada amb les dificultats especials que pot haver per al compliment del dret de la UE a causa de la complexa organització territorial de la Hisenda espanyola. En aquest sentit, cada Estat membre té llibertat per assignar competències al pla intern com li sembli

(72) STJUE de 2 de febrer de de 1982

oportú i per aplicar el dret de la UE per mitjà dels seus òrgans centrals, locals o regionals. No obstant això, en qualsevol cas, davant l'incompliment de les normes comunitàries, la responsabilitat internacional correspon a l'Estat, encara que sigui imputable a una de les seves instàncies territorials⁷².

LOFCA

La previsió de l'article 19.2 LOFCA respon a aquesta responsabilitat de l'Estat. Segons aquesta norma, les competències atribuïdes a les comunitats autònomes respecte dels tributs cedits, «pasarán a ser ejercidas por el Estado cuando resulte necesario para dar cumplimiento a la normativa sobre armonización fiscal de la Unión Europea».

4.4. La llei

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

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

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

La LGT

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

No obstant això, hi ha certes lleis orgàniques amb transcendència tributària:

- Els estatuts d'autonomia contenen normes amb rellevància tributària.
- Així mateix, destaca la LOFCA (prevista en l'article 157.3 CE), reguladora de l'exercici de les competències financeres que la CE reconeix a les CA.
- D'altra banda, hi ha algunes lleis orgàniques que no són lleis tributàries en sentit estricte, però que poden tenir certa relació amb aquesta matèria, com

ara les normes penals relatives a la protecció del crèdit tributari (delictes contra la Hisenda Pública o contraban): Codi penal o la Llei orgànica del contraban.

- La composició, organització i funcionament del Tribunal de Comptes.

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

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

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

⁽⁷³⁾Art. 134 CE

Hi ha límits a les modificacions tributàries que poden realitzar-se a mitjançant la llei. En aquesta matèria s'han plantejat nombroses qüestions d'inconstitucionalitat davant del TC⁷³.

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

No es poden crear tributs per mitjà d'aquesta llei.

4.5. Les disposicions de l'executiu amb força de llei

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

1) El decret llei

El decret llei, previst a la CE, és una figura normativa excepcional i provisional, ja que només es pot dictar en **casos de necessitat urgent i extraordinària** i, per això, el seu ús està envoltat d'importants garanties⁷⁴.

⁽⁷⁴⁾Art. 86 CE

Per tant, el pressupost habilitant perquè el Govern pugui acudir a aquest tipus de normes és una situació d'extraordinària i urgent necessitat⁷⁵.

⁽⁷⁵⁾STC 68/2007, de 28 de març

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

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

Convalidació i conversió en llei

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

Per contra, si el Congrés decideix tramitar com a projecte de llei per a la seva conversió, la nova norma serà formalment una llei que substituirà el decret llei. D'aquí que el seu control de constitucionalitat ja no pugui realitzar-se sobre la base d'aquests requisits.

- En segon lloc, es limita l'àmbit de matèries que poden ser objecte de regulació per decret llei, ja que segons l'article 86.1 CE, «no 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».

Àmbit material del decret llei

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

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

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

Decret llei autonòmic

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

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

- En un primer moment, el TC va efectuar una interpretació no literal, sinó realista o formal de l'article 86.1 CE. Referent a això, el TC va relacionar les matèries excloses de regulació mitjançant decret llei amb les matèries

⁽⁷⁶⁾STC 6/1983, de 4 de febrer; 41/83, de 38 de maig; 51/83, de 14 de juny; i 111/83, de 7 de desembre

reservades a la llei; és a dir, per al TC era admissible el decret llei en matèries no cobertes pel principi de legalitat⁷⁶.

D'haver-se aplicat rigorosament aquesta teoria, s'hagués restringit l'àmbit del decret llei en estar exclosa qualsevol regulació que afectés els elements essencials del tribut, i la majoria dels decrets llei dictats en matèria tributària serien inconstitucionals.

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

- Posteriorment, el TC canvia de criteri de manera significativa, en abandonar el criteri formal i relacionar les matèries excloses de regulació del decret llei amb el deure de contribuir consagrat a l'article 31.1 CE, en lloc de relacionar-lo amb l'article 31.3 CE Això està més d'acord amb la literalitat de l'article 86 CE, que exclou que el decret llei afecti «los derechos, deberes y libertades de los ciudadanos regulados en el Tít. I», ja que és l'article 31.1 CE i no l'apartat tercer (que és un mandat per al legislador) el qual consagra el deure de contribuir⁷⁷.

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

El TC afirma que vulnerarà l'article 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». S'han de tenir en compte aquests tres factors:

- 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».

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

Supòsit enjudiciat a la STC 182/1997, de 28 d'octubre

En aquest supòsit, el decret llei introduïa una elevació d'entre un i tres punts a l'escala de l'IRPF, respecte a la continguda en la Llei 18/91, a meitat de l'exercici. Per al TC, tot i que no s'altera el contingut essencial de l'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», perquè el IRPF es «uno de los pilares estructurales de nuestro sistema tributario y, por sus características... cualquier alteración en sus ele-

Lectura recomanada

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

mentos 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)».

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

Ara bé, com la STC de 28 d'octubre de 1997 es refereix a l'alteració de la posició del ciutadà en el sistema tributari en el seu conjunt, cal preguntar-se si obre les portes perquè s'alteri de manera important per mitjà de decret llei la posició de determinats ciutadans mitjançant una elevació d'impostos marginals del sistema (p. ex. dels impostos especials). Seria admissible una pujada important d'un tribut d'aquest tipus mitjançant decret llei que només afectés alguns contribuents? De l'esmentada STC es desprèn que l'àmbit d'aplicació del decret llei és més gran en aquest tipus de figures marginals, però això no ha de portar a admetre sense més qualsevol regulació per mitjà d'un decret llei, ja que el deure de contribuir no és un deure de la majoria, sinó de tots i cada un. Per tant, també l'alteració important de la posició d'un grup reduït de contribuents afecta el deure de contribuir, almenys d'aquests contribuents. Per aquest motiu s'ha de comprovar si es produeix una modificació substancial en la càrrega tributària que ha de suportar cada ciutadà.

D'altra banda, cal preguntar-se en quina mesura la **declaració d'inconstitucionalitat** d'un decret llei pot influir en la validesa de la llei que s'aprovi com a conseqüència de la seva convalidació per les Corts. En aquest sentit, s'ha de distingir entre el decret llei inicial, al qual afecten les limitacions de l'article 86 CE, i la llei que sorgeix per la seva tramitació parlamentària. Referent a això, el TC assenyala que la convalidació d'un decret llei no produeix la seva sanació si fos eventualment nul, ja que tal sanació només pot produir-se mitjançant la seva transformació en llei, prèvia la tramitació parlamentària corresponent⁷⁸.

⁽⁷⁸⁾STC 29/1982, de 31 de maig

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

2) Decrets legislatius

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

Els decrets legislatius estan regulats a la CE, que permet a les Corts que deleguin en el Govern la potestat de dictar normes amb rang de llei, excloent-se de tal possibilitat a les lleis orgàniques⁷⁹. Per tant, es tracta de disposicions amb rang de llei dictades pel Govern en virtut d'una **delegació** concedida pel **poder legislatiu**.

(79) Art. 82 CE

Les disposicions del Govern que continguin legislació delegada rebran el títol de decrets legislatius⁸⁰.

(80) Art. 85 CE

Aquesta delegació pot consistir:

- En una **lleï de bases**, quan el seu objecte de la delegació consisteixi en la formació de textos articulats, que segons l'article 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».

Les lleis de bases no poden, en cap cas, autoritzar la modificació de la pròpia llei de bases ni facultar per dictar normes amb caràcter retroactiu.

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

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

Tècnica de la delegació receptora

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

En els casos en què una proposició de llei o una esmena sigui contrària a una delegació legislativa vigent, el Govern té la facultat per oposar-se a la seva tramitació, podent-se presentar una proposició de llei per a la derogació total o parcial de la llei de delegació⁸¹.

(81) Art. 84 CE

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

4.6. El reglament i altres disposicions

1) El reglament

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

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

Segons la LGT, els tributs es regeixen per:

«las disposiciones reglamentarias dictadas en desarrollo de las normas anteriores y, específicamente, en el ámbito tributario local, por las correspondientes ordenanzas fiscales⁸²».

⁽⁸²⁾Art. 7.1.e) LGT

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

a) Titularitat de la potestat reglamentària

Segons disposa l'article 97 CE, la potestat reglamentària correspon al Govern, el qual no pot ser substituït per un ministre (respecte dels anomenats reglaments executius⁸³). Per tant, s'atribueix al Govern l'exercici de la **potestat reglamentària originària**, és a dir, el desenvolupament i execució directa de la llei.

⁽⁸³⁾STS de 12 de juliol de 1982

No obstant això, el ministre d'Hisenda pot dictar normes reglamentàries de tipus intern o d'organització, és l'anomenada potestat reglamentària domèstica, i fins i tot pot dictar disposicions d'execució del contingut d'un decret⁸⁴.

⁽⁸⁴⁾STS de 15 de juny de de 1982

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

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

Aquesta potestat reglamentària és reconeguda per l'article 7.1.e) LGT, que assenyala 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».

Així mateix, els **Governos autonòmics** tenen potestat reglamentària, segons reconeixen els estatuts d'autonomia, alguns dels quals també preveuen la potestat reglamentària dels consellers o membres de govern autonòmics. D'altra banda, en l'àmbit local, la potestat reglamentària s'exerceix per mitjà de les ordenances municipals (entre les quals destaquen les ordenances fiscals).

b) Àmbit material

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

Control dels reglaments

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

En matèria tributària, els reglaments solen ocupar-se:

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

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

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

1) D'altres disposicions

Per acabar, cal fer referència a altres disposicions pròpies de l'àmbit tributari: circulars i instruccions, ordres interpretatives i consultes tributàries escrites.

a) Circulars i instruccions

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

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

El problema que, de vegades, poden plantejar consisteix que s'ocupen de temes molt dispers, no només de caràcter informatiu o interpretatiu, i poden envair el camp d'actuació reservat al reglament. En aquest sentit, cal examinar cada cas per determinar la seva naturalesa en funció del seu contingut i, més enllà de la forma o denominació que adoptin, tenint en compte, si escau, la competència de l'òrgan que les va dictar per establir la modalitat de control que els correspon⁸⁵.

⁽⁸⁵⁾STC 27/1983, de 20 d'abril

b) Ordres interpretatives

Les ordres interpretatives o aclaridores, igual que les instruccions i circulars, tampoc no innoven l'ordenament jurídic, sinó que es limiten a establir el sentit o interpretació que el ministre d'Hisenda o altres òrgans donen a determinades normes que, al seu parer, necessiten una aclariment.

A elles es refereix la LGT, que disposa que:

«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 y Administraciones Públicas y a los órganos de la Administración a los que se refiere el artículo 88.5 de esta Ley⁸⁶».

⁽⁸⁶⁾Art. 12.3 LGT

En aquest últim cas, es tracta dels òrgans de l'Administració tributària que tinguin atribuïda la iniciativa per a l'elaboració de disposicions en l'ordre tributari, la seva proposta o interpretació (en l'àmbit de les competències de l'Administració de l'Estat, aquest òrgan serà la direcció General de Tributs del Ministeri d'Economia i Hisenda⁸⁷).

⁽⁸⁷⁾Art. 65 RGGIT

Les disposicions interpretatives o aclaridores dictades pel ministre seran d'obligat compliment per a tots els òrgans de l'Administració tributària. Per tant, no vinculen ni als tribunals de justícia ni als contribuents, només a

tots els òrgans de l'Administració tributària. En canvi, les dictades per la resta d'òrgans només tenen efectes vinculants per als òrgans encarregats de l'aplicació dels tributs.

Totes les disposicions interpretatives es publiquen en el butlletí oficial que correspongui. Aquesta publicació constitueix una mesura de seguretat jurídica perquè siguin conegudes pels particulars per tenir clara la posició de l'Administració tributària. D'altra banda, amb caràcter previ al dictat de les disposicions, podran ser sotmeses a informació pública.

c) Consultes tributàries escrites

Les consultes tributàries escrites proporcionen informació als obligats tributaris sobre els criteris interpretatius de l'Administració i s'emmarca en el deure d'informació i assistència⁸⁸.

⁽⁸⁸⁾Art. 88 i 89 LGT

En particular, els obligats tributaris poden formular per escrit consultes a l'Administració tributària respecte al règim, classificació o qualificació tributària que en cada cas els correspongui. Han de plantejar-se per escrit, degudament documentades amb els antecedents i els dubtes suscitats, i correspon contestar-les a la Direcció General de Tributs en un termini màxim de sis mesos.

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

Per contra, no posseeixen efecte vinculant les consultes que no reuneixin els requisits anteriors i les que havent estat plantejades en termini es refereixin a qüestions relacionades amb l'objecte o tramitació d'un procediment, recurs o reclamació iniciat amb anterioritat a la seva formulació.

Finalment, convé destacar que únicament eximeixen de responsabilitat per infracció tributària (no dels interessos de demora) al consultant que va actuar conforme al contingut de la contestació i a qualsevol contribuent que faci el mateix⁸⁹.

⁽⁸⁹⁾Art. 179.2.d) LGT

5. L'aplicació de les normes tributàries

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

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

L'existència en la LGT de preceptes específics sobre l'aplicació de les normes tributàries té el seu origen en una vella polèmica, en l'actualitat inexistent, relativa a la naturalesa o l'objecte de les normes tributàries, això és, al problema de la seva pretesa excepcionalitat. En aquest sentit, la LGT conté alguns preceptes dedicats a ressaltar aquesta absència d'especialitats; però, com avui dia aquesta qüestió està prou clara, aquests preceptes resulten en aquesta mesura superflus.

La CE no regula aquests temes, limitant-se simplement a garantir la publicitat de les normes i a atribuir a l'Estat la competència exclusiva sobre «las reglas relativas a la aplicación de las normas jurídicas⁹⁰».

5.1. Eficàcia de les normes en el temps

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

a) Entrada en vigor de les normes tributàries

La LGT disposa que «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 determinado⁹¹».

Per tant, no existeix cap especialitat pel que fa al moment d'entrada en vigor de les normes tributàries, ja que com a la resta de l'ordenament, s'estarà a allò que disposa l'article 2.1 CC (ubicat al títol preliminar i que té caràcter supletori, d'acord amb el que disposa l'article 7.2 LGT, com s'ha analitzat), segons el qual

Valor de la llei pressupostària

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

⁽⁹⁰⁾Art. 9.3 i 149.1.8 CE

⁽⁹¹⁾Art. 10.1 LGT

les lleis entren en vigor als vint dies de la seva completa publicació en el BOE, si en elles no es disposa una altra cosa. Aquest criteri és igualment aplicable a les normes reglamentàries.

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

⁽⁹²⁾Art.17.4 i 169 TRLRHL

D'altra banda, el requisit de la publicació al BOE es limita a les normes estatals, ja que els requisits de publicació de les normes autonòmiques i locals són diversos. Alguns Estatuts d'autonomia regulen de manera expressa l'entrada en vigor de les normes autonòmiques com a conseqüència de la publicació en els seus propis diaris oficials. Pel que fa a l'àmbit local, cal diferenciar entre l'entrada en vigor de la norma dels pressupostos (publicació al diari de la corporació, si existeix, i de forma resumida en el de la província i la comunitat autònoma) i de les ordenances (supeditada a la publicació en el diari de la província o, si s'escau, en el de la comunitat uniprovincial⁹²).

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

b) Cessament de vigència

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

En primer lloc, cessen les normes tributàries, com a norma general, per la seva **derogació** per normes posteriors, si es tracta de normes de durada indefinida. Aquesta derogació pot ser expressa o tàcita⁹³. La derogació produeix efectes des de la data en què es produeix, cosa que no impedeix que una norma derogada s'apliqui, fins i tot després de la derogació, a fets o situacions produïts quan encara estava en vigor.

⁽⁹³⁾Art. 2.2 CC

Derogació tàcita i expressa

⁽⁹⁴⁾Art. 9.2 LGT

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

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

de clàusules generals del tipus «queden derogades totes les disposicions que s'oposin o contradiguin el que estableix aquesta llei».

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

Aquesta derogació expressa pot produir-se de dues formes diferents, en els termes de la LGT: mitjançant la inclusió d'una llista de les normes derogades o una taula de vigències o mitjançant la menció expressa que una norma passa a tenir una nova redacció. Aquesta previsió de la LGT constitueix una regla de bona tècnica legislativa, l'incompliment de la qual no té sanció⁹⁴.

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

En segon lloc, el **transcurs del termini prefixat en la pròpia llei** determina que en cessi la vigència, deixant de produir els efectes jurídics conseqüents. Així succeeix quan es tracta de normes de durada temporal, que constitueixen normes que autolimiten la seva vigència temporal.

Normes de durada temporal

Són normes de durada temporal moltes modificacions tributàries contingudes en les LP-GE, que s'apliquen durant el període anual de l'exercici pressupostari, llevat que siguin objecte de pròrroga (article 134.4 CE). Generalment, el precepte de la LGPE així ho disposa expressament.

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

- Si les lleis van ser derogades, no tornen a entrar en vigor pel simple fet que la llei que les va derogar hagi cessat en la seva vigència. En aquests termes s'expressa l'article 2.2 CC quan disposa que per la simple derogació d'una llei no recobren vigència les que hagués derogat.
- Si les lleis van ser suspeses per la llei de durada temporal, quan aquesta deixa de tenir vigència per transcórrer el termini per allò que es va dictar, la

Llei suspesa recupera automàticament la seva vigència. En l'àmbit tributari és freqüent aquesta situació, especialment es dona amb les LPGE.

Per la **declaració d'inconstitucionalitat**. D'acord amb la CE, la declaració d'inconstitucionalitat d'una llei determina que només subsistirà la vigència de la llei en la part no afectada per tal inconstitucionalitat; i la part afectada per la declaració cessarà en la seva vigència per una declaració de nul·litat. No obstant això, tècnicament la declaració d'inconstitucionalitat no constitueix una modalitat de derogació, en tant que la declaració de nul·litat en produeix efectes jurídics superiors (els efectes jurídics es retrotrauen al moment de l'aprovació de la corresponent norma⁹⁵ –nul·litat *ex tunc*).

⁽⁹⁵⁾Art. 164 CE i art.30 i 40 LOTC

Ara bé, de vegades s'han mantingut els efectes produïts a l'empara de la llei tributària declarada inconstitucional, de manera que no ha arribat a produir-se la nul·litat radical –que tradicionalment va associada a la declaració de inconstitucionalitat–, per exigència del principi de seguretat jurídica, que impedeix revisar, a més de les qüestions decidides mitjançant sentència amb valor de cosa jutjada, les situacions decidides mitjançant resolucions administratives fermes⁹⁶.

⁽⁹⁶⁾STC 45/1989, de 20 de febrer, i 179/1994, de 16 de juny

c) Retroactivitat

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

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

Ara bé, aquesta regla d'irretroactivitat, però, no és absoluta, sinó que regeix la regla d'**irretroactivitat relativa**, amb caràcter general, d'acord amb el CC, doncs, «las leyes no tendrán efecto retroactivo si no dispusieran lo contrario». És a dir, de vegades, les normes poden projectar els seus efectes sobre fets anteriors a la seva entrada en vigor, per la qual cosa es produeix el fenomen de la retroactivitat. Així doncs, serà el legislador qui haurà de valorar en cada cas si hi ha raons superiors al principi de seguretat per a dotar d'efectes retroactius a una norma⁹⁷.

⁽⁹⁷⁾Art. 2.3 CC

No obstant això, cal assenyalar que en determinats àmbits regeix una **prohibició absoluta de retroactivitat**, atès que l'exigència de seguretat jurídica desplega una eficàcia superior. En aquests termes es pronuncia la CE, amb relació a les disposicions sancionadores no favorables o restrictives de drets individuals⁹⁸.

⁽⁹⁸⁾Art. 9.3 CE

En l'àmbit tributari, la LGT disposa 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».

Afegint 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 interesado⁹⁹».

⁽⁹⁹⁾Art. 10.2 LGT

Per tant, en aquest punt, la LGT no afegeix res a allò que s'estableix la CE i el CC.

La qüestió que es planteja és determinar si en l'àmbit tributari s'aplica la regla general d'irretroactivitat tret que en elles es disposi el contrari o la del mandat d'irretroactivitat absoluta sense possibilitat de derogació en cap cas. La matèria tributària no es troba esmentada entre les que l'article 9.3 CE prohibeix de manera absoluta la retroactivitat; pel que en les lleis tributàries regeix la irretroactivitat relativa. És a dir, són retroactives si així ho preveuen. Així ho ha reconegut el TC en diverses ocasions¹⁰⁰. En canvi, les normes reguladores d'infraccions i sancions tributàries són sempre irretroactives ja que en aquests supòsits ens trobem davant normes sancionadores, a les quals per imperatiu de l'article 9.3 CE els està prohibida la retroactivitat, llevat que siguin més favorables.

⁽¹⁰⁰⁾STC 6/1983, de 4 de desembre, 126/1987, de 16 de juliol, i 150/90, de 4 d'octubre

Irretroactivitat dels reglaments

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

No obstant això, no vol dir que les normes tributàries retroactives siguin sempre conformes a la CE, ja que la retroactivitat pot suposar la violació d'altres principis constitucionals com els de capacitat econòmica i seguretat jurídica. En els casos de retroactivitat relativa, com la retroactivitat suposa un menyscapte a la seguretat jurídica, el legislador no pot establir-la de forma arbitrària, sinó per altres valors de justícia.

Per tant, seran inconstitucionals les lleis tributàries retroactives quan la seva eficàcia retroactiva entri en col·lisió amb altres principis constitucionals, especialment els de seguretat jurídica i interdicció de l'arbitrarietat, fins i tot el de capacitat econòmica. En altres paraules, una llei tributària retroactiva no serà inconstitucional pel sol fet de ser-ho –sempre que expressament ho estableixi–, sinó quan aquest caràcter sigui arbitrari. Així ho ha reconegut el TC¹⁰¹.

⁽¹⁰¹⁾STC de 28 d'octubre de 1997, i 173/96, de 31 d'octubre

En un primer moment, el TC va destacar que el límit de la seguretat jurídica té menys vigor en els casos de retroactivitat impròpia que en els d'autèntica, en què només exigències qualificades de bé comú podrien imposar-se excepcionalment a aquest principi¹⁰².

(102)STC 126/1987, de 16 de juliol

Retroactivitat impròpia i pròpia

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

No obstant això, segons la posterior doctrina assegurada i consolidada pel TC, la determinació de quan una norma tributària retroactiva vulnera la seguretat jurídica només pot realitzar-se cas per cas, tenint en compte: d'una banda, el grau de retroactivitat de la norma; i, de l'altra, i, molt especialment, les circumstàncies específiques que concorren en cada supòsit que justifiquen que el legislador ordeni la retroactivitat¹⁰³.

(103)STC 150/1990, 173/1996

Dificultat de valoració

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

El fenomen oposat a la retroactivitat és la **ultraactivitat** de les normes, que ocorre quan s'apliquen a situacions nascudes amb posterioritat a la seva derogació, tàcita o expressa. Hi ha dues classes de ultraactivitat: la ultraactivitat en **sentit propi**, és a dir, l'aplicació d'una norma a situacions originades amb posterioritat a la seva derogació (no sol existir); i la ultraactivitat **impròpia**, és a dir, en relació amb situacions originades sota la vigència d'una norma, però que es prolonguen amb posterioritat a la seva derogació (és més usual). Així succeeix quan les normes de dret transitori estableixen de forma expressa que, tot i la derogació d'una norma, aquesta continua regint determinades situacions nascudes a la seva empara i en la confiança de la seva perdurabilitat.

5.2. Aplicació de les normes en l'espai

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

a) Àmbit territorial d'aplicació de les normes tributàries

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

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

b) Punts de connexió

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

De conformitat amb allò que disposa 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 gravado¹⁰⁴».

(104) Art. 11 LGT

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

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

D'acord amb el **criteri de territorialitat**, les lleis tributàries només s'apliquen a qui resideixi en territori espanyol o bé a qui, tot i no residir, hi tingui alguna relació o vincle econòmic: obtingui rendes, sigui titular de béns situats al

territori o tingui relacions econòmiques en el territori espanyol. Per tant, és el territori o lloc en què el fet es produeix el qual decideix la llei aplicable. És un criteri de naturalesa real i de vinculació objectiva.

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

Concepte de residència habitual

⁽¹⁰⁵⁾ Art. 9 LIRPF

La LGT no defineix el concepte de residència habitual. En el cas de les persones físiques, aquest concepte es defineix per la LIRPF com la permanència durant més de 183 dies en territori nacional durant l'any natural¹⁰⁵.

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

5.3. Interpretació de les normes tributàries

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

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

Els criteris aplicables en la interpretació de les normes tributàries són els mateixos que, amb caràcter general, s'apliquen a la resta de normes jurídiques. En aquest sentit, la LGT disposa que «las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil¹⁰⁶».

⁽¹⁰⁶⁾ Art. 12.1 LGT

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

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

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

Preàmbul de la llei

De vegades, per interpretar una llei es pot consultar el seu preàmbul, ja que en constitueix un instrument interpretatiu essencial per incorporar la voluntat del legislador.

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

Per solucionar aquest problema, l'article 12.2 LGT estableix 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».

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

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

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

S'admet que l'ordenament tributari pot formular autònomament els seus propis conceptes, encara que no pot desconèixer les categories de la legislació civil, almenys, si tenen implicacions tributàries¹⁰⁷. Aquest fet passarà en dos supòsits: quan per la novetat de l'institut no hi hagi definicions en altres branques del dret; i quan per raons estrictament fiscals, l'ordenament tributari formula de manera expressa un concepte que, en cas contrari, no produiria els mateixos resultats.

⁽¹⁰⁷⁾STC 45/1989, de 20 de febrer

5.4. L'analogia

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

Diferència amb altres figures

L'analogia es diferencia d'altres figures com:

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

Aquesta qüestió està regulada, amb caràcter general, al CC, que preveu que:

«1. Procederá la aplicación analógica de las normas cuando éstas 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 ellas¹⁰⁸».

⁽¹⁰⁸⁾Art. 4 CC

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

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

«no se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y de más beneficios o incentivos fiscales¹⁰⁹».

(109) Art. 14 LGT

Analogia i llacuna de regulació

Cal assenyalar que l'analogia només procedeix quan hi hagi realment una llacuna de regulació. A aquests efectes, no es pot considerar que el silenci del legislador sobre la tributació d'una determinada operació, tot i que estiguin regulades altres similars, impliqui sempre l'existència d'una llacuna.

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

Analogia i no subjecció

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

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

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

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

D'altra banda, cal assenyalar que l'analogia pot ser el recurs idoni per satisfer les exigències del principi constitucional d'igualtat¹¹⁰.

⁽¹¹⁰⁾STC 109/1989, de 21 de maig

5.5. Qualificació

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

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

La LGT regula aquesta institució, disposant 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 validez¹¹¹».

Diferenciació dins el fet imposable

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

⁽¹¹¹⁾Art. 13 LGT

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

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

A més, la veritable naturalesa jurídica del pressupost de fet es determinarà:

- Deixant de banda la forma o denominació que els interessats li hagin donat. Aquest criteri és exclusiu de l'àmbit tributari i respon al principi clàs-

sic que les situacions jurídiques són les que efectivament són, i no allò que les parts diuen que són (atenent a la veritable voluntat dels particulars i l'examen del contingut d'aquestes relacions o de les clàusules dels contractes, etc...).

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

Compatibilitat amb el principi de capacitat econòmica

⁽¹¹²⁾RTEAC de 25 de març de 1958

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

A això es pot esgrimir que si els defectes de l'acte o contracte inicialment gravat comporten la seva anul·lació o rescissió, desapareixerà el gravamen i el subjecte tindrà dret a sol·licitar la devolució del tribut pagat (devolució d'ingressos indeguts), tal com es reconeix de forma expressa en la normativa de l'ITPAJD¹¹².

5.6. Conflicte en l'aplicació de la norma tributària

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

El frau de llei tributària és una classe del frau de llei de la teoria general del dret, regulat en l'article 6.4 CC i que és aplicable a tot l'ordenament jurídic, consistent en un o diversos actes que originen un resultat contrari a una norma jurídica, emparats en una altra norma dictada amb diferent finalitat¹¹³.

⁽¹¹³⁾STC 37/87, de 26 de març

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

- L'existència d'una norma, l'aplicació de la qual es tracta d'eludir (evitar) o es tracta de vulnerar mitjançant una altra norma més beneficiosa. És la norma defraudada.
- Aquesta norma es tracta d'eludir, a partir de l'autonomia de la voluntat que regeix que en el dret privat, mitjançant artificis, per mitjà de l'abús de les formes jurídiques o de l'ús dels anomenats negocis jurídics anòmals, que dona lloc a l'aplicació d'una altra norma diferent més beneficiosa fis-

calment. És la norma de cobertura o norma sota l'empара de la qual es realitzen els actes en frau.

Altres requisits

La concurrència d'aquestes normes no comporta l'existència de frau, sent necessari que concorrin els següents requisits:

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

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

- De la **simulació** (especialment de la simulació relativa), en la qual hi ha una contradicció entre la voluntat interna i la declarada. Es crea una aparença jurídica per encobrir la veritable realitat¹¹⁴.
En el cas del frau de llei, no hi ha res ocult per a tercers, el negoci jurídic efectivament és realitzat i estimat per les parts, encara que la finalitat perseguida és diferent de la qual és pròpia d'aquest negoci.
- De l'**economia d'opció** o estalvi fiscal o elecció de la via fiscal més avantatjosa, figura permesa pel dret. Es diferencien per l'absència d'abús de les possibilitats de conformació jurídica.

En l'economia d'opció no existeixen maniobres d'elusió, sinó que es tria per raons fiscals una determinada operació en lloc d'una altra (perquè és menys costosa); aquesta operació no és anòmala en relació amb la finalitat perseguida per les parts. Per tant, l'elecció d'un negoci amb referència a un altre es basa en els seus avantatges fiscals, però sense desnaturalitzar la seva causa. La diferència entre les dues figures en la pràctica pot ser difícil.

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

- Tipificant pressupostos de fet subrogatoris o complementaris. El legislador contempla cas per cas els supòsits de frau de llei, ordenant l'aplicació de la norma que es pretén eludir. Aquesta tècnica és respectuosa amb el principi de seguretat jurídica, però té l'inconvenient que el legislador anirà sempre per darrere de la realitat social, sent molt difícil preveure cas per cas els estratagemes de frau. A més, no pot ser utilitzat amb profusió perquè s'acabarien incloent supòsits en què no existeix el frau.

Negoci indirecte o fiduciari

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

⁽¹¹⁴⁾ STS de 15 de desembre del 1980

Lectura recomanada

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

Un exemple de clàusula antielusió específica és la continguda en l'article 108 de la Llei 24/1998, de 28 de juliol, del mercat de valors.

- Acudint a la clàusula general continguda a la LGT, que es refereix al frau de llei com conflicte en l'aplicació de la norma tributària (terminologia criticable introduïda per la LGT vigent, atès que tal conflicte pot produir-se no només pel frau de llei¹¹⁵).

⁽¹¹⁵⁾Art. 15 LGT

Disposa l'article 15 LGT que:

«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 concurren 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».

Pel que fa a les **conseqüències** de la declaració de frau de llei:

- La primera consisteix en l'aplicació de la norma eludida o que s'ha tractat d'eludir, de manera que es frustra el tracte fiscal més avantatjós (deixar de pagar totalment o parcialment el tribut o obtenir qualsevol benefici fiscal).
- En segon lloc, té lloc la requalificació de l'acte: es prescindeix de la qualificació d'acord amb la naturalesa jurídica (que s'entén creada amb abús de les formes jurídiques amb la finalitat d'elusió) i se la sotmet a tributació com si encaixés en el pressupost de la norma que s'ha tractat d'eludir.
- Així mateix, es produeix l'exigència d'interessos de demora. Ara bé, només seran exigibles, pel seu caràcter indemnitzatori, en aquells casos en què es meriten, això és, si com a conseqüència del frau de llei l'Administració tributària cobra amb retard respecte del termini corresponent al tribut exigible per l'aplicació de la norma de cobertura. Això és el que succeeix en la generalitat dels casos.
És a dir, es meriten des del dia següent a la finalització del termini que hauria correspost per ingressar el tribut relatiu a la norma defraudada, fins al moment en què, després de la declaració del frau, l'Administració efectivament liquida l'impost corresponent a la norma defraudada. S'apliquen sobre la quantitat que s'ha deixat d'ingressar.
- En quart lloc, es preveu de forma expressa la imposició de sancions, d'acord amb el que estableix l'article 206.bis LGT¹¹⁶. Aquest últim precepte incorpora una nova infracció que permet sancionar les conductes elusives comeses pels obligats tributaris quan hagin estat declarades per l'Administració com a contràries a dret.

Requalificació a efectes fiscals

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

⁽¹¹⁶⁾Art. 15.3 LGT

La no imposició de sancions en la redacció original de la LGT

No obstant això, amb anterioritat a la reforma parcial de la LGT operada el 2015, es preveia expressament l'exclusió de sanció perquè en aquests casos considerava el legislador que no existia infracció tributària per raons de política fiscal (es considerava que és menys greu cometre un frau a la llei que una infracció tributària, ja que la persona que realitzava operacions artificioses no amagava res a Hisenda).

Finalment, respecte al procediment per declarar el frau de llei, la LGT disposa 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 Ley¹¹⁷.»

(117) Art. 15.2 LGT

I, en el mateix sentit, l'article 159.1 LGT assenyala 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».

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

5.7. Simulació

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

Exemples de simulació

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

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

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

- Recorrent al principi que es pren com a base per aplicar el gravamen, no el preu de la transmissió, que pot ser simulat, sinó el valor real del bé (com succeeix en l'ITPAJD).
- Establint presumpcions legals, com passa amb la presumpció d'onerositat de préstecs.
- Aplicant la clàusula general prevista a la LGT, segons la qual, «en los actos o negocios en 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 interesados¹¹⁸».

(118)Art. 16.1 LGT

L'existència de simulació es declara per l'Administració tributària en el corresponent acte de liquidació, sense que aquesta qualificació produeixi altres efectes que els exclusivament tributaris¹¹⁹. Per tant, l'Administració pot declarar, sense necessitat d'acció davant els tribunals, l'existència de simulació i de prendre en consideració la realitat efectivament realitzada per les parts a efectes fiscals, sense tenir en compte la forma o denominació jurídica donada pels interessats.

(119)Art. 16.2 LGT

Efectes exclusivament tributaris

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

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

A més, declarada la simulació, procedeix l'exigència d'interessos de demora en la liquidació que es dicti (si l'Administració cobra amb retard com succeeix amb el frau a la llei tributària) i de sancions, ja que s'ha deixat d'ingressar una quantitat (fet que constitueix una infracció tributària) i la LGT no les exclou com en el cas del frau a la llei tributària. Fins i tot podria constituir un delictes de defraudació tributària¹²⁰.

(120)Art. 16.3 LGT

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

La prova de la simulació

En els supòsits de simulació, un problema important per a la seva regularització consisteix en la prova que hi ha un negoci simulat, ja que difícilment podrà ser una prova directa,

(121)STS de 11 de febrer i de 11 de juny de 1992

en tant que generalment no s'haurà documentat la veritable voluntat de les parts per evitar que quedi exposada a tercers.

A aquests efectes, tenint en compte que qui al·lega la simulació ha de provar-la, sembla lògic admetre, igual que fa la jurisprudència civil, la prova d'indicis o mitjançant presumpcions de fet, l'ús de les quals és compatible amb l'apreciació d'infraccions tributàries i amb la ulterior imposició de sancions¹²¹.

Exercicis d'autoavaluació

De selecció

1. Els impostos són tributs exigits sense contraprestació...

- a) ja que no hi ha activitat de l'Administració en el fet que origina l'obligació tributària.
- b) ja que el seu principal fi és l'obtenció d'ingressos tributaris.
- c) ja que la resta de tributs són conseqüència d'un negoci jurídic bilateral.

2. Taxa i preu públic s'assemblen perquè...

- a) cap dels dos no pot superar el cost del servei.
- b) l'obligació del seu pagament sorgeix a partir d'una activitat administrativa que afecta un particular.
- c) ambdues són prestacions públiques coactives, ja que es pot imposar el seu pagament de manera coactiva.

3. Pel que fa a les classes de tributs...

- a) els impostos són tributs exigits sense contraprestació que posen sempre de manifest la capacitat econòmica del contribuent.
- b) el fet imposable de les taxes no ha de ser de sol·licitud o recepció obligatòria pels administrats.
- c) les contribucions especials són tributs que s'exigeixen molt freqüentment en la Hisenda local, encara que aquest fet no n'és exclusiu.

4. El deute públic...

- a) comprèn els capitals presos a títol de préstec per l'Estat i les comunitats autònomes.
- b) és considerat com un ingrés extraordinari.
- c) està sotmès al principi de reserva de llei.

5. Els crèdits pressupostaris...

- a) són instruments de finançament per ajudar les administracions públiques davant la falta de liquiditat a anotar a compte en el pròxim pressupost.
- b) són compromisos concrets de despesa realitzats per les administracions públiques amb els subjectes privats com a realització del pressupost.
- c) són assignacions de despesa individualitzades del pressupost sense les quals no es pot produir la despesa pública.

6. L'adequació del tribut a la capacitat econòmica del subjecte...

- a) és una exigència prevista en l'article 31.1 CE en connexió amb el deure constitucional de contribuir i s'aplica a tots els tributs.
- b) no s'aplica a aquells tributs que s'han de pagar com a contraprestació pel servei públic rebut.
- c) és una exigència que deriva del caràcter retributiu del tribut i que ha de mantenir-se en relació amb tot tribut.

7. El principi de progressivitat tributària...

- a) suposa un repartiment igual de la càrrega tributària, sigui quin sigui el nivell de riquesa manifestat pel contribuent.
- b) s'ha de manifestar en cada tribut en particular.
- c) consisteix en el fet que, a mesura que augmenta la riquesa de cada persona, augmenta la contribució a les càrregues públiques en proporció superior a l'increment de riquesa.

8. En matèria tributària, el principi de legalitat té un caràcter...

- a) absolut, perquè tots els elements del tribut han de ser necessàriament regulats per llei.

- b) relatiu, ja que només les qüestions relatives als drets i deures dels contribuents han de ser regulades per llei.
- c) relatiu, perquè els reglaments poden regular determinats elements del tribut.

9. Les normes tributàries...

- a) són sempre retroactives.
- b) són sempre irretroactives.
- c) poden ser retroactives quan així ho disposin i sempre que no es tracti de disposicions sancionadores o restrictives de drets individuals.

10. La interpretació de les normes tributàries...

- a) es realitzarà d'acord amb els criteris generalment admesos en dret.
- b) en certs supòsits, es pot fer atenent criteris econòmics.
- c) ha de ser realitzada amb criteris restrictius.

Casos pràctics

1. De les següents operacions susceptibles de produir algun ingrés públic, quin tipus d'ingrés públic es generaria?:

- a) Consum domèstic d'aigua potable per mitjà de la xarxa municipal d'abastament.
- b) Activitat que tendeix a verificar les condicions per a la concessió d'una llicència d'obertura a un establiment de tractament de residus.
- c) Compra de tabac en un estanc.
- d) Titularitat d'un pis.

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

Solucionari

1.

a) En aquest cas es generaria una taxa, ja que és una prestació pecuniària pública que s'imposa per la prestació d'un servei públic (abastament d'aigua, en tot cas ha de ser garantit pels municipis, per l'article 26 LHL). No ho presta el sector privat i encara imaginant fórmules en les quals el prestés, és de recepció obligatòria per a la subsistència (article 2.2.a LGT).

b) En aquest cas es generaria una taxa, ja que es tracta d'una activitat administrativa en règim de dret públic que no pot ser prestada pel sector privat i per la qual s'exigeix, en conseqüència, una prestació patrimonial de caràcter públic (article 2.2.a LGT).

c) En aquest cas es generarien dos tipus d'ingrés públic. En primer lloc, genera un impost (realment dos), ja que es realitza un fet imposable (consum de tabac: IVA i impost especial sobre les labors del tabac) que manifesta capacitat econòmica i que no està connectat directament amb una activitat administrativa (més enllà que l'Administració monopolitza la venda de tabac, aquesta venda es regula pel dret privat) (article 2.2.c LGT). En segon lloc, un ingrés monopolístic derivat de la concessió administrativa a l'expenedoria de tabac.

d) En aquest cas es generaria un impost (impost sobre béns immobles) com a conseqüència que el legislador lliga l'obligació de contribuir a aquesta manifestació de capacitat econòmica, obligació de contribuir que no té relació directa amb una activitat administrativa (article 2.2.c LGT). Igualment, pot generar l'obligació de pagament de l'impost sobre el patrimoni.

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

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

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

La simulació, en canvi, suposa sempre un «engany», una ocultació: els subjectes fingeixen realitzar un determinat acte o negoci, amb la finalitat d'ocultar una altra realitat jurídica, que està gravada amb un tribut superior. Aquesta figura també té una regulació específica en l'article 16 LGT, segons el qual «en los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes». En aquest cas, el negoci efectivament realitzat per les parts és una donació i no una compravenda.

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

De fet, cal assenyalar que aquest mateix supòsit ha estat examinat pel Tribunal Suprem i qualificat com a frau de llei. Es tracta d'un cas extret de la jurisprudència, concretament de la STS 11 de juliol de 2003, que va qualificar com a frau de llei tributària aquesta conducta, consistent en la segregació en dues parts d'una finca i posterior venda a una altra societat, amb la finalitat d'obtenir una tributació inferior per l'impost municipal aplicable (arbitri de plusvàlua; actualment, Impost sobre l'increment de valor dels terrenys de naturalesa urbana). Referent a això, assenyala el tribunal que «como consecuencia de estas segregaciones se produce una distribución irracional de elementos urbanísticos», cosa que permet afirmar que s'ha realitzat una «compleja operación innecesaria e incluso contraria a la finalidad puramente urbanística»; i conclou «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», cosa que comportava una tributació inferior.

Exercicis d'autoavaluació

1. a

2. b

3. c

4. c

5. c

6. a

7. c

8. c

9. c

10. a