

**BLOQUE VI. TEMA 4.**

EL DERECHO TRIBUTARIO: CONCEPTO Y CONTENIDO

LAS FUENTES DEL DERECHO TRIBUTARIO

LOS PRINCIPIOS DEL ORDENAMIENTO TRIBUTARIO ESPAÑOL

LA LEY GENERAL TRIBUTARIA

LA APLICACIÓN Y LA INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS: ÁMBITO TEMPORAL Y ÁMBITO ESPACIAL

ANALOGÍA, SIMULACIÓN Y CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA

I. EL DERECHO TRIBUTARIO: CONCEPTO Y CONTENIDO.**A) EL DERECHO TRIBUTARIO: CONCEPTO**

El Derecho Tributario es una de las ramas del **Derecho Financiero** que tiene por objeto de estudio el **ordenamiento jurídico que regula el establecimiento y aplicación de los tributos**.

Se articula en torno a la **institución del tributo** que de acuerdo con el **art 2.1 LGT L58/03**, de 17 de septiembre) **puede definirse como** aquellos ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración Pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos.

B) EL DERECHO TRIBUTARIO: CONTENIDO

En cuanto a su contenido, se pueden distinguir dos partes:

- a) **La Parte General** Comprende las normas que regulan el tributo como instituto jurídico unitario, al cual deben adaptarse cada uno de los tributos en particular.
Comprende los aspectos materiales y procedimentales del derecho tributario. Se corresponde con el contenido de la LGT.
- b) **Parte Especial** su objeto de estudio son **las distintas figuras tributarias** existentes y el modo en que estas figuras se articulan.

II. LAS FUENTES DEL DERECHO TRIBUTARIO**A) CONCEPTO**

El **concepto técnico-jurídico de las fuentes del Derecho** tiene dos acepciones: **material**, es fuente del Derecho cada fuerza social con propia potestad normativa creadora; y **formal**, como las formas en que se manifiesta o modos de expresión de las normas.

El art 1 CC señala: "las fuentes del Ordenamiento Jurídico Español son la Ley, la Costumbre y los Principios Generales del Derecho".

B) ENUMERACIÓN DE LAS FUENTES EN DERECHO TRIBUTARIO.

Las fuentes del derecho tributario se caracterizan por la **preponderancia de la Ley, esto es, del principio de legalidad**.

El **art. 7 LGT** enumera como **Fuentes del ordenamiento tributario**:

- a. la **Constitución**.
- b. los **Tratados o Convenios Internacionales**, en los términos previstos en el art. 96 de la CE.
- c. las **Normas que dicte la Unión Europea** y otros organismos internacionales o supranacionales a los que se atribuya el ejercicio de competencias en materia tributaria de conformidad con el art. 93 de la CE.
- d. La LGT, las leyes reguladoras de cada tributo y por las demás leyes que contengan disposiciones en materia tributaria.
- e. las disposiciones reglamentarias.
- f. Tendrán carácter supletorio las disposiciones generales del derecho administrativo y los preceptos del Derecho Común.



En relación con el **art 7 LGT**, y su relación con el ordenamiento tributario hay que señalar:

1.- Las leyes orgánicas Art 81.1 CE son "las relativas al desarrollo de los derechos fundamentales y de las libertades públicas, las que aprueban los Estatutos de Autonomía y el Régimen Electoral General y las demás previstas en la Constitución.

Existen determinadas materias financieras sujetas a reserva de Ley Orgánica:

- El art 157.3 CE, en relación con las competencias financieras de las CCAA, (Ley Orgánica de Financiación de las CCAA, LO 8/80 de 22 de septiembre.
- Los Estatutos de Autonomía, mediante los que las CCAA asumen competencias financieras.
- El Tribunal de Cuentas (Art 136 CE)
- La autorización para celebrar Tratados Internacionales por los que se atribuya a una Organización Internacional el ejercicio de competencias financieras (Art 93 CE).

2.- Las Leyes Ordinarias.

Según el art 8 LGT se regularán en todo caso por Ley (reserva de Ley), entre otras:

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

3.- Los Decretos legislativos 82.1CE "Las Cortes Generales podrán delegar en el Gobierno la potestad de dictar normas con rango de ley sobre materias determinadas **no reservadas a las leyes orgánicas.**

Los Textos Refundidos de los distintos impuestos ejemplos claros de ello.

4.- Los Decretos-Leyes Art. 86 CE "En caso de **extraordinaria y urgente necesidad**, el Gobierno podrá dictar disposiciones legislativas provisionales que tomarán la forma de Decretos-Leyes y que **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 CCAA ni al Derecho electoral general".

La regulación de la materia tributaria por Decreto-ley **se admite con ciertos límites**, ya que la creación de un tributo y la determinación de sus elementos esenciales, **deben establecerse por Ley.**



5.- Los Reglamentos son normas dictadas por el ejecutivo con rango inferior a la ley. En el ámbito tributario, normalmente se tratará de reglamentos de desarrollo de una ley.

El **art 6 LGT** establece que: **El ejercicio de la potestad reglamentaria** y los **actos de aplicación de los tributos** y de imposición de sanciones **tienen carácter reglado y son impugnables en vía administrativa y jurisdiccional** en los términos establecidos en las leyes”.

En el **ámbito del Estado**, corresponde al Ministro de Hacienda dictar OM de desarrollo en materia tributaria cuando así lo disponga expresamente la ley o reglamento objeto de desarrollo.

La **potestad reglamentaria de las CCAA** se ejercerá por su Consejo de Gobierno.

Por último, en el ámbito local, se debe mencionar el papel de las **ordenanzas fiscales**.

6.- Otras Fuentes

- a) Tendrán **carácter supletorio** las disposiciones generales del derecho administrativo y los preceptos del derecho común.
- b) **a) La costumbre** Debido a la preeminencia del principio de legalidad, la costumbre **tiene poca trascendencia en el Derecho Tributario**.
 - a. **La doctrina coincide en reconocer al "precedente administrativo" fuerza vinculante**, siempre que se dé identidad sustancial entre los supuestos comparados.
 - b. No obstante, **la Administración puede separarse del precedente** cuando el acto invocado como precedente es ilegal; y cuando concurre un factor de interés público que aconseje adoptar un criterio diverso
- c) **Los principios generales del derecho** El **art 1.4 CC** establece que **se aplicarán en defecto de ley o costumbre sin perjuicio de su carácter informador del ordenamiento jurídico**. Su eficacia en este campo es reducida, pero pueden ser fuente supletoria, así como **límite al ejercicio de la actividad discrecional**.

7.- La Jurisprudencia No es fuente del derecho, si bien el Título Preliminar del CC señala que: **"La jurisprudencia complementará el ordenamiento jurídico con la doctrina que de modo reiterado establezca el Tribunal Supremo al interpretar y aplicar la ley, la costumbre y los principios generales del Derecho"**.

Hay que destacar la significación, en el campo tributario, de la llamada **jurisprudencia menor**, como las resoluciones de la **Audiencia Nacional, del Tribunal Económico-Administrativo Central...**

III. LOS PRINCIPIOS DEL ORDENAMIENTO TRIBUTARIO ESPAÑOL.

A) PRINCIPIOS CONSTITUCIONALIZADOS

1 Principio de legalidad tributaria.

En el **art. 31.3 CE**,: **“Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley”**.

Art. 133.1 CE **“La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado mediante ley.**

133.2 Las Comunidades Autónomas y las corporaciones Locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes.

133.3 Todo Beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deberá establecerse en virtud de ley...”

Art. 134.7 CE: **“La Ley de Presupuestos no puede crear tributos. Podrá modificarlos cuando una ley tributaria sustantiva así lo prevea.**



2 Principio de Justicia Tributaria.

art. 31.1 CE : “**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**”.

Esta noción de justicia tributaria se despliega en los siguientes principios:

- Principio de generalidad**, También se recoge este principio en el **art. 3 de la LGT**. Una **excepción** a este principio es la posibilidad de establecer **beneficios fiscales**.
- Principio de capacidad económica**, se recoge también en el **art. 3 de la LGT**.
- Principio de Sistematización**, el **art. 31.1 CE** remite la aplicación de un **sistema** tributario en el que los impuestos estén racionalmente vertebrados, **evitando la doble imposición y sobreimposiciones**.
- Principio de igualdad**.: La **capacidad económica** es el criterio para lograr tal igualdad ente personas que se encuentran en situaciones desiguales.
- Principio de progresividad**, implica que la contribución de los sujetos pasivos aumenta en proporción mayor a su aumento de riqueza. Los tipos de gravamen progresivos y las exenciones son mecanismos que contribuyen a lograr la progresividad de los tributos.
- Principio de no confiscatoriedad** alude a la imposibilidad de que, llegue a originarse una detracción total de la capacidad económica, ya que esto vulneraría el **derecho a la propiedad** protegido constitucionalmente (art 33 CE).

3 Principio de solidaridad entre las Haciendas Públicas, Central y Autonómica.

La solidaridad invocada en el **art. 2 CE** entre **nacionalidades y regiones**, cuya realización efectiva se encomienda al Estado, en su vertiente tributaria se enuncia en el **art. 156.1**: “Las CCAA gozarán de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias, con arreglo a los principios de **coordinación** con la Hacienda estatal y de **solidaridad** entre todos los españoles”.

4. Principio de territorialidad. En el **art. 157.2** se previene: “Las Comunidades Autónomas no podrán, en ningún caso, adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio”.

Finalmente, de aplicación al régimen sancionador tributario:

5. Principio de irretroactividad de las Sanciones, declarada por el **art. 9.3**: “la Constitución garantiza, la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables”.

Art. 23.1 CE: “Nadie puede ser condenado o sancionado por acciones u omisiones que en el momento de producirse no constituyan delito, falta o infracción administrativa, según la legislación vigente en aquel momento”.

6. Principio de no privación de libertad, aplicable al régimen sancionador tributario el **art. 25.3 CE**: “La administración civil no podrá imponer sanciones que, directa o subsidiariamente, impliquen privación de libertad”.

IV. LA LEY GENERAL TRIBUTARIA.

A) LA LEY GENERAL TRIBUTARIA

Entre las leyes ordinarias, la Ley 58/2003, de 17 de septiembre, General Tributaria es el eje central del ordenamiento tributario. Se estructura en los siguientes títulos :

- **Tit I. Disposiciones generales del ordenamiento tributario.**
- **Tit. II. Los tributos.**
- **Tit III. Procedimientos de aplicación de los tributos.**
- **Tit IV: La potestad sancionadora.**
- **Tit V. Revisión en vía administrativa.**
- **TÍTULO VI. Actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delito contra la Hacienda pública**
- **TÍTULO VII. Recuperación de ayudas de Estado que afecten al ámbito tributario**



Contiene 271 artículos, 22 disposiciones adicionales, 5 disposiciones transitorias, 1 disposición derogatoria y 11 disposiciones finales.

B) COMO PRINCIPIOS DEL SISTEMA TRIBUTARIO FORMULADOS EN LA LGT:

1.- **Instrumentalización económica del tributo:** **Art. 2** “Los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la CE”.

2.- **No afectación.** **Art. 2 LGT**, la afectación de determinados tributos puede ser declarada por la ley que los establezca.

3.- **El art 3.1 LGT señala que la ordenación del sistema tributario** se basa en los principios constitucionales de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad (igual que 31.1 CE)

4.- **Finalmente, el art 3.2 LGT establece que la aplicación del sistema tributario** se basará en los principios de **proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos** derivados del cumplimiento de obligaciones formales y asegurará el **respeto de los derechos y garantías** de los obligados tributarios.

V. LA APLICACIÓN Y LA INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS: ÁMBITO TEMPORAL Y ÁMBITO ESPACIAL

A) LA APLICACIÓN DE LA NORMA JURÍDICA

La aplicación de la norma jurídica es el **conjunto de operaciones lógicas** en virtud de las cuales se lleva a cabo la **individualización** de las normas para una situación concreta.

La Aplicación implica dos **tareas**:

1) **La interpretación:** **entender** lo que la norma jurídica significa antes de su **aplicación al caso concreto**. **Para ello es necesario analizar su ámbito temporal y espacial**

2) **La calificación:** su **aplicación al caso concreto**.

Estos aspectos se recogen en la Sección 2ª del Cap II del Título I de la LGT, ha establecido los criterios generales para determinar cuál es la norma aplicable.

La aplicación se realiza por los **operadores jurídicos**, especialmente, ciudadanos y Administración. No obstante, la aplicación del derecho por los **jueces** es la más significativa, al ser obligatorio cumplir las sentencias y resoluciones firmes (art.118 CE).

instituto ARQUITECTURA

B) INTERPRETACIÓN

La interpretación consiste en **averiguar lo mandado en una norma**, a través de los datos y signos mediante los que la misma se manifiesta, como paso previo a la aplicación de la misma.

Mediante la interpretación, no puede cambiarse lo dispuesto en la norma.

El **art 12 LGT** establece: Las normas tributarias **se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el artículo 3.1 CC**: “según el **sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas**, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas.”

12.2. En tanto no se definan por la normativa tributaria, **los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda.**

12.3. 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 Economía y Hacienda.

Las disposiciones interpretativas o aclaratorias serán de obligado cumplimiento para todos los órganos de la Administración tributaria y se publicarán en el boletín oficial que corresponda ”.



C) CALIFICACIÓN

La calificación es aquella operación jurídica consistente en determinar el encaje de hecho o situación que provoca la aplicación de la norma en el presupuesto de hecho abstracto definido en la misma.

Sin embargo, en el ámbito tributario la calificación se utiliza en un **sentido más estricto**. La LGT parece permitir utilizar la calificación como **mecanismo antielusión**.

En este sentido, el **Art. 13 LGT** señala que "Las obligaciones tributarias se exigirán **con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado**, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez".

VI ÁMBITO TEMPORAL Y ÁMBITO ESPACIAL

A) AMBITO TEMPORAL

Hace alusión al **inicio y cese** de vigencia de las normas tributarias.

a) Inicio

El **Art 10.1 LGT** señala que Las normas tributarias **entrarán en vigor a los 20 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 determinado.

b) El cese su vigencia puede producirse, al igual que el resto de las leyes :

a) **Por el transcurso del plazo previsto en la propia ley;**

b) **Por derogación, que puede ser expresa o tácita.**

La LGT establece **la derogación expresa como instrumento de refuerzo de la seguridad jurídica** en el ámbito tributario: "Las leyes y los reglamentos que modifiquen normas tributarias contendrán una **relación de las normas derogadas y la nueva redacción de las que resulten modificadas**" (**art 9.3 LGT**).

c) Otro motivo de cese en la vigencia es la **declaración de inconstitucionalidad** por nulidad.

c) Retroactividad de las Leyes Tributarias Las leyes tributarias no son sancionadoras o restrictivas de derechos individuales, su retroactividad no vulneraría el art. 9.3 CE.

A este respecto el **art.10.2 LGT**: "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.

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 interesado"

En cuanto a los **Reglamentos** existe un **principio general de irretroactividad** en base a consideraciones dimanantes del principio de seguridad jurídica y el de legalidad.

El TC, por su parte, ha entendido que caben dos grados de retroactividad de las normas tributarias:

- **Retroactividad en grado máximo, propia, auténtica.**
- **Retroactividad impropia.**

En estos casos deberá ponderarse la confluencia los principios de legalidad y seguridad jurídica.

Finalmente, y en relación con la Determinación de la norma aplicable de acuerdo con el **Art. 21 LGT**: el devengo de la obligación tributaria principal **determina la normativa aplicable a la misma**.



B) ÁMBITO ESPACIAL DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS

- a) **Eficacia espacial de la norma tributaria**, es el territorio en el que la ley produce efectos jurídicos.

Las normas tributarias del Estado producen efectos **en todo el territorio nacional** sin perjuicio de los **regímenes especiales por razón del territorio** (Canarias, Ceuta y Melilla), y los **regímenes forales** (Navarra y País Vasco).

- b) **Criterios normativos de sujeción a los tributos**

Art. 11 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 gravado".

VI. ANALOGÍA, SIMULACIÓN Y CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA.

A) ANALOGÍA

La analogía se diferencia de la **interpretación** es que en esta existe una norma, que es objeto de interpretación, mientras que en la analogía se parte de la **ausencia de norma** y se acude a ella **para llenar la laguna existente**.

La analogía es uno de los mecanismos **principales de integración de las normas**.

En el ordenamiento tributario, y en virtud del **principio de reserva de ley**, **art 14.3 LGT** "**No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales**".

B) SIMULACIÓN

Es aquella situación que se produce cuando en un negocio jurídico se exterioriza una 1) **declaración de voluntad no real, emitida conscientemente** y 2) **de acuerdo entre las partes** para producir 3) **con fines de engaño**, la apariencia de un negocio jurídico que no existe (simulación absoluta) o distinto de aquel que realmente se ha llevado a cabo (simulación relativa).

A este respecto, el art 16.1 LGT señala: En los actos o negocios **en los que exista simulación**, el Hecho Imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes.

16.2 La existencia de simulación **será declarada por la Administración Tributaria** en el correspondiente acto de liquidación sin ningún **procedimiento especial**, y sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios.

16.3 En la regularización se exigirán los Intereses de Demora y, en su caso, la sanción pertinente.

C) Para finalizar, el Art. 15 LGT señala 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:

- Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.
- 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".



instituto ARQUITECTURA