

# Fuentes del ordenamiento tributario

Alejandro García Heredia

PID\_00189602



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

# Índice

<b>Introducción</b> .....	5
<b>Objetivos</b> .....	6
<b>1. Sistema de fuentes</b> .....	7
1.1. Nociones generales .....	7
1.2. Derecho supletorio .....	9
1.3. Costumbre y principios generales .....	9
1.4. Jurisprudencia .....	10
<b>2. Tratados internacionales</b> .....	11
2.1. Los tratados internacionales en la Constitución .....	11
2.2. Convenios de doble imposición y otros tratados internacionales de relevancia tributaria .....	13
<b>3. Normas de la Unión Europea</b> .....	18
3.1. Sistema de fuentes .....	18
3.2. Derecho originario y derivado de relevancia tributaria .....	21
3.3. Principios generales del derecho de la UE .....	26
<b>4. Ley de presupuestos</b> .....	29
4.1. Contenido general .....	29
4.2. Contenido tributario .....	31
4.3. Leyes de acompañamiento .....	32
<b>5. Decreto-ley</b> .....	35
5.1. Naturaleza jurídica y características generales .....	35
5.2. Presupuesto habilitante: extraordinaria y urgente necesidad .....	36
5.3. Utilización en materia tributaria .....	37
<b>6. Decreto legislativo</b> .....	40
6.1. Naturaleza jurídica y características generales .....	40
6.2. Clases de decretos legislativos .....	41
6.3. Utilización en materia tributaria .....	42
<b>7. Disposiciones administrativas</b> .....	43
7.1. Reglamentos .....	43
7.2. Órdenes ministeriales .....	43
7.3. Disposiciones interpretativas o aclaratorias .....	44
7.4. Ordenanzas fiscales .....	45

---

<b>Actividades</b> .....	47
<b>Ejercicios de autoevaluación</b> .....	47
<b>Solucionario</b> .....	49

## Introducción

La finalidad de este módulo es analizar los problemas y especialidades que plantean las fuentes del derecho en el ordenamiento tributario. No se trata de estudiar el sistema general de fuentes del derecho, pues seguramente ya habrá sido objeto de estudio en otras materias, sino de estudiar la aplicación de dicho sistema en el ámbito tributario. Por otro lado, las relaciones entre las distintas fuentes del ordenamiento tributario (fundamentalmente la primacía de la Constitución como norma jurídica suprema del ordenamiento y las relaciones ley-reglamento) ya han sido analizadas con detalle en el módulo “Principios constitucionales” al tratar los principios constitucionales en materia tributaria, en particular, el principio de reserva de ley (artículo 31.3 CE).

En materia tributaria son varias las cuestiones que plantean las fuentes de derecho. En primer lugar, destacan las fuentes internacionales y de la Unión Europea y su incidencia en los sistemas tributarios nacionales. En segundo lugar, desde una perspectiva constitucional, se plantea la posibilidad de utilizar determinadas normas jurídicas para regular cuestiones tributarias, es el caso de los límites que la Constitución impone a las leyes de presupuestos o a los decretos-ley. La jurisprudencia del Tribunal Constitucional en la interpretación de estas cuestiones resulta fundamental y debe ser objeto de estudio. En tercer lugar, merecen nuestra atención otro tipo de normas con fuerza de ley dictadas por el Gobierno, cuya utilización es frecuente en materia tributaria, como son los decretos legislativos. Finalmente, debemos apuntar las principales normas de carácter reglamentario o administrativo que regulan cuestiones tributarias, tales como las aprobadas por el Gobierno y el ministro de Hacienda (reales decretos y órdenes ministeriales), las disposiciones interpretativas o aclaratorias con distintas denominaciones (circulares, resoluciones, etc.) y las ordenanzas fiscales como expresión de la potestad normativa de las entidades locales.

## Objetivos

Los objetivos que se pretende alcanzar con el estudio de estos materiales son los siguientes:

1. Relacionar las distintas fuentes normativas del ordenamiento tributario.
2. Entender el significado de las fuentes internacionales y de la Unión Europea en la configuración de los ordenamientos tributarios internos.
3. Comprender los límites constitucionales de las leyes de presupuestos para regular cuestiones tributarias.
4. Delimitar el ámbito de aplicación en materia tributaria de las normas con rango de ley aprobadas por el Gobierno: decretos-ley y decretos legislativos
5. Identificar las distintas clases de normas reglamentarias en el ámbito tributario.

## 1. Sistema de fuentes

### 1.1. Nociones generales

Son **principios comunes** en todas las ramas del derecho la supremacía de la Constitución, la primacía de los tratados internacionales y del derecho de la Unión Europea sobre las normas internas o la subordinación del reglamento a la ley. El artículo 9.3 CE garantiza la jerarquía normativa y el artículo 1.2 CC indica que carecerán de validez las disposiciones que contradigan otras de rango superior.

En este sentido, el artículo 7 de la LGT indica que los tributos se regirán por la Constitución, los tratados internacionales, las normas de la Unión Europea, las leyes y las disposiciones reglamentarias.

#### Artículo 7 de la LGT

“1. Los tributos se regirán:

- a) Por la Constitución.
- b) Por los tratados o convenios internacionales que contengan cláusulas de naturaleza tributaria y, en particular, por los convenios para evitar la doble imposición, en los términos previstos en el artículo 96 de la Constitución.
- c) Por 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 artículo 93 de la Constitución.
- d) Por esta ley, por las leyes reguladoras de cada tributo y por las demás leyes que contengan disposiciones en materia tributaria.
- e) Por las disposiciones reglamentarias dictadas en desarrollo de las normas anteriores y, específicamente, en el ámbito tributario local, por las correspondientes ordenanzas fiscales.

En el ámbito de competencias del Estado, 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.

2. Tendrán carácter supletorio las disposiciones generales del derecho administrativo y los preceptos del derecho común.”

El artículo 7 de la LGT es un precepto innecesario desde un punto de vista estrictamente jurídico, cuya finalidad es más bien expositiva y didáctica. En ausencia de este artículo, las fuentes del ordenamiento tributario y las relaciones entre ellas continuarían planteándose en los mismos términos.

Ya sabemos de la importancia de la Constitución como fuente del ordenamiento tributario. También han sido analizadas las relaciones entre la ley y el reglamento, con base en el principio de reserva de ley en materia de prestaciones patrimoniales de carácter público y en su especial proyección en el ámbito de las haciendas locales a través de las ordenanzas fiscales. Por tanto, debemos ahora estudiar las especialidades y problemas que en el ámbito tributario presentan otras fuentes del derecho. En particular, los tratados internacionales en materia tributaria, las normas de la Unión Europea, la utilización de normas con fuerza de ley emanadas del Gobierno (decretos-leyes y decretos legislativos) o las disposiciones administrativas en sus distintas modalidades (reglamentos, órdenes ministeriales o disposiciones interpretativas).

En el panorama general del sistema de fuentes debemos referirnos a la **codificación** en materia tributaria. Este ha sido uno de los objetivos que se pretendían con la aprobación de una ley general tributaria, primero en 1963 (Ley 230/1963, de 28 de diciembre) y, en la actualidad, con la vigente ley de 2003 (Ley 58/2003, de 17 de diciembre). Esta ley establece los principios y normas generales del sistema tributario español y es de aplicación en todas las administraciones tributarias, sin perjuicio de lo establecido en las leyes que aprueban los regímenes especiales de Navarra y el País Vasco (artículo 1 de la LGT). En la LGT se regulan tanto aspectos sustantivos como procedimentales de los tributos.

No obstante, cuando nos referimos a la codificación no debemos entender que todas las normas tributarias están contenidas en dicha ley, pues se trata de una ley general que requiere de reglamentos de desarrollo para regular varias cuestiones. Además, la regulación de cada uno de los impuestos se realiza en leyes diferentes con sus respectivos reglamentos. Por otro lado, las fuentes utilizadas para regular cuestiones tributarias son variadas: leyes, decretos-ley, decretos legislativos, leyes de presupuestos, etc. En ocasiones, en dichas fuentes se regulan conjuntamente varias materias (tributarias y no tributarias), por lo que no siempre resulta sencillo identificar qué normas afectan a cuestiones tributarias y cuáles permanecen en vigor o han sido derogadas.

En este sentido, el artículo 9 LGT señala, por un lado, que las leyes y reglamentos que contengan normas tributarias deberán mencionarlo expresamente en su título y en la rúbrica de los artículos correspondientes. Por otro, también indica que las leyes y reglamentos que modifiquen normas tributarias contendrán una relación completa de las normas derogadas y la nueva redacción de las que resulten modificadas. Sin embargo, la identificación y derogación expresa de normas tributarias constituye en la práctica un mandato vacío de contenido. Son muchas las normas que contienen cientos de artículos y numerosas disposiciones (adicionales, transitorias, derogatorias y finales), hasta el punto de que esta forma de legislar se ha calificado como desbocada, in-

#### Ved también

La importancia de la Constitución como fuente del ordenamiento tributario se analiza en el módulo "Principios constitucionales".

#### Iniciativa legislativa popular

La iniciativa legislativa popular no está permitida en materia tributaria (artículo 87.3 *in fine* CE).

#### Lectura recomendada

Cubero Truyo (2010). "Identificación y derogación expresa de las normas tributarias". *Tratado sobre la Ley General Tributaria* (tomo 1). Cizur Menor: Aranzadi.

contenida o motorizada. El principal problema es la inseguridad jurídica que genera esta técnica legislativa, en definitiva, una incertidumbre en cuanto al contenido vigente del ordenamiento jurídico.

No es difícil encontrar ejemplos de esta técnica legislativa. La Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible, en su disposición final quincuagésima octava, suprime el segundo párrafo de la letra a) del artículo 2.2 LGT en el que se define el hecho imponible de las tasas. En definitiva, mediante una disposición final (nada menos que la 58ª) de una ley que lleva por título Economía Sostenible, se modifica la LGT.

## 1.2. Derecho supletorio

Para todo lo que no esté previsto en las normas tributarias, las disposiciones del derecho administrativo y del derecho común se configuran como **derecho supletorio** (artículo 7.2 de la LGT). La supletoriedad del derecho administrativo pone de manifiesto la especial adscripción de las normas tributarias al derecho público. Esto implica que en los procedimientos tributarios las normas generales administrativas de procedimiento se apliquen con carácter supletorio (artículo 107.4 y disposición adicional 5ª de la Ley 30/1992).

### Procedimientos tributarios

Los procedimientos tributarios se rigen por su normativa específica y, supletoriamente, por la Ley 30/92.

En cuanto a la supletoriedad del derecho común, el propio Código civil expresa su carácter de norma supletoria general cuando señala que “las disposiciones de este código se aplicarán como supletorias en las materia regidas por otras leyes” (artículo 4.3). No obstante, la supletoriedad del derecho común no solo debemos entenderla referida al derecho civil, sino también a otra ramas, como el derecho mercantil o el derecho del trabajo.

## 1.3. Costumbre y principios generales

La **costumbre** y los **principios generales del derecho** que figuran en el artículo 1 del Código civil son fuentes que no tienen prácticamente relevancia en el ordenamiento tributario, puesto que solo operan en defecto de norma jurídica (legal o reglamentaria) y las exigencias del principio de legalidad en nuestra materia hacen prácticamente imposible su aplicación.

### Artículo 1 del Código civil

“1. Las fuentes del ordenamiento jurídico español son la ley, la costumbre y los principios generales del derecho.

2. Carecerán de validez las disposiciones que contradigan otra de rango superior.

3. La costumbre solo regirá en defecto de ley aplicable, siempre que no sea contraria a la moral o al orden público y que resulte probada.

Los usos jurídicos que no sean meramente interpretativos de una declaración de voluntad tendrán la consideración de costumbre.

4. Los principios generales del derecho se aplicarán en defecto de ley o costumbre, sin perjuicio de su carácter informador del ordenamiento jurídico.

5. Las normas jurídicas contenidas en los tratados internacionales no serán de aplicación directa en España en tanto no hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno mediante su publicación íntegra en el *Boletín Oficial del Estado*.

6. 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.

7. Los jueces y tribunales tienen el deber inexcusable de resolver en todo caso los asuntos de que conozcan, ateniéndose al sistema de fuentes establecido.”

### 1.4. Jurisprudencia

La **jurisprudencia**, al igual que ocurre en otra ramas del derecho, también adquiere una gran trascendencia en el ordenamiento tributario. Es indudable la importancia de la jurisprudencia del Tribunal Supremo, del Tribunal Constitucional y del Tribunal de Justicia de la Unión Europea. El artículo 1.6 del Código civil indica que la jurisprudencia complementará el ordenamiento jurídico con la doctrina que, de modo reiterado, establezca el Tribunal Supremo.

La jurisprudencia no se configura propiamente como una fuente del derecho, al menos en el sentido estricto del término, puesto que no crea normas sino que complementa las mismas. Sin embargo, esta función complementaria tiene un especial valor normativo. No se puede negar la trascendencia normativa de los pronunciamientos jurisprudenciales que, en muchos casos, llegan a innovar el ordenamiento y van más allá de una mera función complementaria.

Por otro lado, el Tribunal Constitucional es el máximo intérprete de la Constitución y hay que tener en cuenta la importancia de sus pronunciamientos. Por su parte, los pronunciamientos del Tribunal de Justicia de la Unión Europea son decisivos en la interpretación de las normas de la Unión y en su aplicación por los Estados miembros. Esta jurisprudencia contribuye a la armonización del derecho de la Unión Europea y, en materia tributaria, cumple una función incuestionable. Así, la función que realiza la jurisprudencia es más una función creadora de derecho que puramente complementaria.

## 2. Tratados internacionales

Como ya hemos indicado en la introducción de este módulo, no se trata de analizar las fuentes del derecho con carácter general, sino de estudiar las especialidades que presentan tales fuentes en el ordenamiento tributario. Por ello, en primer lugar, nos referiremos brevemente al procedimiento previsto en la Constitución para la celebración de tratados internacionales y, a continuación, nos centraremos en los tratados internacionales que tienen especial relevancia en materia tributaria: los convenios para evitar la doble imposición internacional (CDI).

### 2.1. Los tratados internacionales en la Constitución

La CE establece que los tratados internacionales válidamente celebrados, una vez publicados en el BOE, pasan a formar parte de nuestro ordenamiento interno (artículo 96.1). Esto significa que los tratados internacionales, a partir de ese momento, son tan internos como cualquier otra norma jurídica de nuestro ordenamiento. Sin embargo, la primacía del derecho internacional hace que los tratados estén por encima del resto de la leyes del derecho interno, tal y como se deriva de las propias normas internacionales y de nuestra Constitución.

En el mismo sentido, el artículo 1.5 CC señala que las normas jurídicas contenidas en los tratados internacionales no serán de aplicación directa en España en tanto no hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno mediante su publicación íntegra en el *Boletín Oficial del Estado*.

La Convención de Viena de Derecho de los Tratados de 23 de mayo de 1969 establece el principio *pacta sunt servanda* (todo tratado en vigor obliga a las partes y debe ser cumplido por ellas de buena fe) e indica que “una parte no podrá invocar las disposiciones de su derecho interno como justificación del incumplimiento de un tratado” (artículos 26 y 27 de la Convención).

Por su parte, el artículo 96.1 de la CE establece que las disposiciones de los tratados internacionales “solo podrán ser derogadas, modificadas o suspendidas en la forma prevista en los propios tratados o de acuerdo con las normas generales del derecho internacional”.

La CE<sup>1</sup> contempla varias **clases de tratados internacionales** en función del procedimiento previsto para su celebración:

<sup>(1)</sup>Artículos 93-95 CE

1) **Tratados que requieren ley orgánica (artículo 93)**. En este grupo se encuentran los tratados por los que se atribuyen a una organización internacional el ejercicio de competencias derivadas de la Constitución. Corresponde a las Cortes Generales o al Gobierno, según los casos, la garantía del cumplimiento de estos tratados y de las resoluciones emanadas de los organismos internacionales titulares de la cesión.

El ejemplo más característico de estos tratados ha sido el Tratado de 12 de junio de 1985, por el que España se adhirió a las Comunidades Europeas (hoy Unión Europea) y cuya ratificación fue autorizada por la Ley Orgánica 10/1985, de 2 de agosto.

**2) Tratados que requieren previa autorización de las Cortes Generales (artículo 94.1).** La CE contempla una serie de tratados en los que la prestación del consentimiento del Estado para obligarse requiere previa autorización de las Cortes Generales:

- a) Tratados de carácter político.
- b) Tratados o convenios de carácter militar.
- c) Tratados o convenios que afecten a la integridad territorial del Estado o a los derechos y deberes fundamentales establecidos en el título I.
- d) Tratados o convenios que impliquen obligaciones financieras para la Hacienda pública.
- e) Tratados o convenios que supongan modificación o derogación de alguna ley o exijan medidas legislativas para su ejecución.

En este grupo es donde se encuentran los tratados internacionales en materia tributaria, especialmente, los convenios para evitar la doble imposición que más adelante analizaremos. Así, entre las fuentes del ordenamiento tributario debemos destacar los tratados a los que se refieren las letras c) y d): tratados que afectan a derechos y deberes fundamentales establecidos en el título I y tratados que implican obligaciones financieras para la Hacienda pública.

La autorización de las Cortes Generales para la celebración de este tipo de tratados se lleva a cabo a través del procedimiento especial previsto en el artículo 74 de la CE, cuyo apartado segundo dispone lo siguiente: “Las decisiones de las Cortes Generales previstas en los artículos 94,1; 145,2, y 158,2, se adoptarán por mayoría de cada una de las cámaras. En el primer caso, el procedimiento se iniciará por el Congreso, y en los otros dos, por el Senado. En ambos casos, si no hubiera acuerdo entre Senado y Congreso, se intentará obtener por una comisión mixta compuesta de igual número de diputados y senadores. La comisión presentará un texto, que será votado por ambas cámaras. Si no se aprueba en la forma establecida, decidirá el Congreso por mayoría absoluta”.

**3) Tratados que se requieren que se informe de su conclusión al Congreso y al Senado (artículo 94.2).** El resto de los tratados no incluidos en los supuestos anteriores no requieren autorización de las Cortes, pero exigen que se informe inmediatamente a las mismas de su conclusión.

**4) Tratados que requieren una revisión constitucional (artículo 95).** La celebración de tratados que contengan estipulaciones contrarias a la Constitución exige la previa reforma constitucional para permitir su adecuación a la misma. El Gobierno o cualquiera de la cámaras puede requerir al Tribunal Constitucional para que declare si existe o no esa contradicción.

#### Deber de contribuir

El deber de contribuir se encuentra en el título I de la CE (artículo 31.1)

## 2.2. Convenios de doble imposición y otros tratados internacionales de relevancia tributaria

Analizadas brevemente las clases de tratados previstas en la CE, debemos centrarnos en el estudio de los tratados internacionales que tiene especial importancia en el sistema de fuentes del ordenamiento tributario. Existen varias clases de tratados que contienen cláusulas de naturaleza tributaria. Entre ellos destacan los denominados **convenios para evitar la doble imposición internacional (CDI)**. Este tipo de tratados tiene principalmente carácter bilateral y forman parte del grupo de tratados que requieren la previa autorización de las Cortes Generales (artículo 94.1 de la CE).

Existen también numerosos tratados internacionales con cláusulas tributarias que requieren autorización de las Cortes Generales para su celebración, por ejemplo, los relativos a privilegios e inmunidades de los funcionarios de organizaciones internacionales o el acuerdo entre Estado español y la Santa Sede sobre asuntos económicos (Instrumento de Ratificación del Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede sobre asuntos económicos, firmado en Ciudad del Vaticano el 3 de enero de 1979). No obstante, hemos decidido centrarnos en los CDI dada su especial relevancia en el comercio internacional y la continua proliferación de este tipo de instrumentos.

Los CDI son una pieza clave de las relaciones fiscales internacionales. Su finalidad es doble: por un lado, evitar la **doble imposición** internacional y, por otro, prevenir el **fraude** y la **evasión fiscal** internacionales.

Los CDI más importantes son los que se firman para evitar la doble imposición en materia de renta y patrimonio, aunque también existen CDI sobre otras materias, como sucesiones, si bien su número es considerablemente más reducido. Los CDI constituyen la técnica fundamental para prevenir o eliminar la doble imposición sobre la renta y el patrimonio.

### Efectos perjudiciales de la doble imposición

El comercio internacional es un factor determinante en el desarrollo económico de un país, por lo que la tributación de las rentas derivadas de operaciones transfronterizas adquiere una importancia incuestionable. Los efectos perjudiciales que produce la doble imposición internacional sobre la circulación de capital, tecnología y personas ponen de manifiesto la importancia de eliminar los obstáculos que presenta la doble imposición para el desarrollo de las relaciones económicas entre Estados (párrafo 1 de la Introducción al Modelo de Convenio OCDE).

La creciente internacionalización de la economía española es un hecho innegable. En 1960 España tan solo tenía suscritos tres CDI sobre la renta y el patrimonio. Más de medio siglo después y al tiempo de escribir estos materiales, España cuenta ya con cerca de noventa CDI concluidos en materia de renta y patrimonio y otros tantos en negociación, y el número continuará aumentando.

### Países importadores y exportadores

En la negociación de este tipo de tratados subyace la tradicional distinción entre países desarrollados y países en desarrollo o, más en concreto, países importadores y exportadores de recursos tecnológicos. Además, hay que tener en cuenta que el calificativo de países importadores no es permanente, lo que significa que muchos Estados tradicionalmente

#### Lectura recomendada

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

#### Enlace de interés

Un listado actualizado de los CDI suscritos por España se encuentran en la Agencia Tributaria (Sección Normativa. Fiscalidad Internacional).

importadores de tecnología, han pasado a elaborar por sí mismos la citada tecnología y a exportarla a otros Estados y dicho cambio en la política económica internacional de los Estados también se ve reflejado en sus CDI. Así, el planteamiento que distingue entre países importadores y exportadores de capital se manifiesta con gran intensidad en el ámbito de los CDI.

Los CDI establecen diferentes categorías de rentas y determinan para cada una de ellas la distribución de la potestad tributaria entre los Estados parte del convenio, por lo que resulta fundamental calificar las rentas de acuerdo con las categorías previstas en el tratado. De este modo, el CDI determina el derecho de los Estados para gravar la renta en cuestión. Los CDI no crean tributos ni establecen sus elementos esenciales (tipos de gravamen, bases, cuotas, etc.). Estas son cuestiones que corresponden al derecho interno de los Estados miembros.

Los CDI establecen qué Estado está facultado (y en qué medida) para gravar una determinada renta o patrimonio. Pero una vez que se haya reconocido el derecho de un Estado a gravar dicha renta, esta se gravará conforme a la legislación fiscal interna del Estado competente.

### Ejemplo

**Films Corporation, empresa con residencia en Estados Unidos, ha cedido a la empresa española Producciones Ibéricas los derechos de autor sobre una película cinematográfica para su exhibición en las salas de cine de nuestro país. La contraprestación por la cesión de los derechos es de 500.000 de euros. ¿Qué tratamiento fiscal tienen estas rentas en el convenio de doble imposición entre España y Estados Unidos?**

El Convenio España-Estados Unidos (1990) regula este tipo de rentas en el artículo 12 bajo la denominación de cánones, y establece varios límites de gravamen en la fuente (5%, 8% y 10%). Para la cesión de derechos sobre películas cinematográficas, se aplica el límite del 8%. Esto significa que España (en este supuesto el Estado de la fuente o pagador) puede gravar estas rentas hasta un límite del 8%. El siguiente paso es acudir a la ley interna española para determinar la tributación de los cánones. En ausencia de CDI se aplicaría el tipo de gravamen general del 24% (artículo 25 LIRNR), sin embargo, en el caso planteado, solo se puede retener en España un 8% puesto que la facultad de gravamen del Estado español se encuentra limitada en virtud del Convenio.

### Ejemplo

**Un golfista profesional, con residencia fiscal en Sudáfrica, obtiene un premio de 300.000 euros por ganar un torneo del Circuito Europeo celebrado en España. ¿Cómo tributan estas rentas en nuestro país?**

Para determinar si España tiene derecho a gravar estas rentas se debe acudir al convenio para eliminar la doble imposición entre España y Sudáfrica (2006). El artículo 16 de este convenio se refiere a las rentas obtenidas por artistas y deportistas. Según este precepto, las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga como deportista en el otro Estado, pueden someterse a imposición en ese otro Estado. Esto significa que las rentas obtenidas por el golfista sudafricano pueden someterse a imposición en España. Por tanto, el Convenio establece un derecho ilimitado de gravamen sobre las rentas de artistas y deportistas en favor del Estado de la fuente. Para determinar la efectiva tributación de estas rentas se debe acudir a la ley interna española, en la que se establece un tipo de gravamen del 24%. Esta será la retención que se aplique en España cuando se abone el premio al golfista sudafricano (artículo 25 LIRNR). El golfista deberá también declarar el premio en su país y tributar por su renta mundial. Por ello, el Convenio establece la obligación de Sudáfrica de reconocer una deducción del impuesto pagado en España para eliminar así la doble imposición internacional (artículo 22 del Convenio).

### Lectura recomendada

**Autores varios (coord. Ruiz García J. R. y Calderón Carrero, J. M.) (2004). *Comentarios a los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal concluidos por España*. Coruña: Fundación Pedro Barrié de la Maza.**

### Lectura recomendada

**A. García Heredia (2007). *Fiscalidad internacional de los cánones: derechos de autor, propiedad industrial y know-how*. Valladolid: Lex Nova.**

Por otra parte, los CDI también contienen cláusulas especiales destinadas a regular varias materias:

- Evitar la discriminación entre nacionales de Estados miembros.
- Conseguir la colaboración entre las administraciones tributarias de los Estados contratantes en el marco de un intercambio de información o de la asistencia en la recaudación.
- El procedimiento amistoso para llegar a un acuerdo en los casos de una imposición no conforme con el convenio, distintas interpretaciones o lagunas en su aplicación.

La gran mayoría de los CDI que firman los Estados se redactan con base en el **Modelo de convenio de la organización para la cooperación y el desarrollo económicos (Modelo OCDE)**. El índice previsto en este modelo nos muestra las distintas partes en las que se divide un CDI y nos da una idea de su contenido y estructura.

#### Lectura recomendada

OECD (2010). *Model Tax Convention on Income and on Capital*. París: OECD

#### Índice del Modelo OCDE

“CAPÍTULO I. Ámbito de aplicación del convenio

Artículo 1.º Personas comprendidas.

Artículo 2.º Impuestos comprendidos.

CAPÍTULO II. Definiciones

Artículo 3.º Definiciones generales.

Artículo 4.º Residencia.

Artículo 5.º Establecimiento permanente.

CAPÍTULO III. Imposición de las rentas

Artículo 6.º Rendimientos inmobiliarios.

Artículo 7.º Beneficios empresariales.

Artículo 8.º Navegación marítima, interior y aérea.

Artículo 9.º Empresas asociadas.

Artículo 10. Dividendos.

Artículo 11. Intereses.

Artículo 12. Cánones.

Artículo 13. Ganancias de capital.

Artículo 14. Servicios personales independientes.

Artículo 15. Servicios personales dependientes.

Artículo 16. Participaciones de consejeros.

Artículo 17. Artistas y deportistas.

Artículo 18. Pensiones.

Artículo 19. Funciones públicas.

Artículo 20. Estudiantes.

Artículo 21. Otras rentas.

CAPÍTULO IV. Imposición del patrimonio

Artículo 22. Patrimonio.

CAPÍTULO V. Métodos para eliminar la doble imposición

Artículo 23 A). Método de exención.

Artículo 23 B). Método de imputación.

CAPÍTULO VI. Disposiciones especiales

Artículo 24. No discriminación.

Artículo 25. Procedimiento amistoso.

Artículo 26. Intercambio de información.

Artículo 27. Asistencia en la recaudación de impuestos.

Artículo 28. Miembros de misiones diplomáticas y de oficinas consulares.

Artículo 29. Extensión territorial.

CAPÍTULO VII. Disposiciones finales

Artículo 30. Entrada en vigor.

Artículo 31. Denuncia.”

El Modelo OCDE se completa con unos comentarios a sus artículos en los que se desarrolla y aclara el contenido de estos. Los comentarios del Modelo OCDE no son vinculantes, pero sí desempeñan un importante papel en la interpretación y aplicación de los CDI (*soft law*). También se incluyen observaciones a los comentarios y reservas a los artículos con la finalidad de que los Estados puedan dejar constancia de su posición particular con respecto a los temas que allí se tratan, sobre todo cuando se apartan del criterio general mantenido por la OCDE.

Otra clase de tratados internacionales con cláusulas de naturaleza tributaria son los **acuerdos en materia de intercambio de información**. La firma de estos acuerdos ha aumentado en los últimos años, puesto que los países o territorios que firmen con España acuerdos de este tipo dejan de ser considerados paraíso fiscal.

### Ejemplo

El Sr. Rodríguez desea realizar inversiones en territorios que tradicionalmente han tenido la consideración de paraísos fiscales, entre otros, en las Antillas Holandesas y Bahamas. El Sr. Rodríguez ha leído en la prensa que algunos de estos territorios han firmado acuerdos de intercambio de información con España y que podrían haber

### Enlace de interés

Un listado de los acuerdos en materia de intercambio de información (y también de los CDI) que se encuentran actualmente en negociación puede consultarse en la página del Ministerio. Sección Áreas Temáticas. Internacional.

**dejado de ser paraísos fiscales. ¿Qué información debería conocer exactamente el Sr. Rodríguez sobre esta cuestión?**

En el marco de la transparencia y el intercambio de información, España ha celebrado con varias jurisdicciones tradicionalmente opacas varios acuerdos de intercambio de información, entre otros los firmados con Andorra, Curaçao y San Martín (Antillas Holandesas), Aruba, Bahamas o San Marino. Tales acuerdos han permitido a estos territorios abandonar su condición de paraíso fiscal desde la entrada en vigor de los mismos. También existen otros países o territorios que han dejado de ser paraíso fiscal mediante la firma de un CDI con cláusula de intercambio de información (Malta, Emiratos Árabes Unidos, Panamá, Jamaica o Trinidad y Tobago, entre otros).

En efecto, el Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, en el que se contiene la lista negra de paraísos fiscales (en su modificación por el Real Decreto 116/2003 de 31 de enero), estableció que aquellos territorios que firmaran un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria o un convenio de doble imposición con cláusula de intercambio de información, dejarían de tener la consideración de paraísos fiscales a partir del momento en que dichos acuerdos o convenios entrasen en vigor. Este mismo criterio fue confirmado por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal. En el apartado primero de su disposición adicional primera se añade, en buena lógica, que dichos territorios volverán a tener la consideración de paraíso fiscal a partir del momento en que tales convenios dejen de aplicarse. También se indica, en esta disposición, que el mencionado acuerdo sobre intercambio de información en materia tributaria debe afirmar expresamente que dicho territorio deja de tener la consideración de paraíso fiscal, requisito que no se mencionaba en el real decreto.

### 3. Normas de la Unión Europea

La incidencia del ordenamiento de la UE en los ordenamientos internos de los Estados miembros ha supuesto una auténtica revolución normativa de los sistemas nacionales a la luz de los principios y normas de la UE y de la jurisprudencia emanada de su Tribunal de Justicia (TJUE). Desde que España ingresó en 1986 en las antiguas Comunidades Europeas (hoy UE), la normativa tributaria española se ha modificado en numerosas ocasiones para su adaptación al derecho de la UE. El sistema tributario debe analizarse por tanto desde una doble perspectiva, por un lado, desde el respeto de los principios constitucionales y, por otro, desde su adecuación al derecho de la UE.

#### Tratados de la Unión Europea

Téngase en cuenta que los tratados fundacionales de la UE han sufrido varias modificaciones, fundamentalmente para adaptar la estructura y objetivos de la UE a su ampliación por la incorporación de nuevos Estados. Actualmente, los tratados sobre los que se fundamenta la UE son el Tratado de Funcionamiento de la UE (TFUE) y el Tratado de la UE (TUE). Ambos tratados tienen el mismo valor jurídico, junto con la Carta de los Derechos Fundamentales de la UE de 7 de diciembre del 2000, tal como fue adaptada el 12 de diciembre del 2007 en Estrasburgo.

El TUE contiene los valores y objetivos de la UE (título I), varias disposiciones sobre los principios democráticos (título II), las instituciones (título III), la cooperación reforzada (título IV), acción exterior y política exterior y de seguridad común (título V), entre otras. Por su parte, el TFUE organiza el funcionamiento de la UE y determina los ámbitos, la delimitación y las condiciones de ejercicio de sus competencias (artículo 1 TFUE).

La UE tiene personalidad jurídica y sustituye y sucede a la antigua Comunidad Europea (artículos 1 y 47 TUE), por ello todo lo “comunitario” debe denominarse en adelante “de la UE”.

#### 3.1. Sistema de fuentes

En el sistema de fuentes de la UE se suele distinguir entre derecho originario o primario y derecho derivado o secundario. El **derecho originario** está formado fundamentalmente por los Tratados (TUE y TFUE) y la Carta de Derechos Fundamentales. El **derecho derivado** es aquel que emana de las instituciones de la UE en ejercicio de sus competencias y está formado por reglamentos, directivas, decisiones, recomendaciones y dictámenes.

#### Características de los actos derivados

De acuerdo con el artículo 288 del TFUE podemos señalar las siguientes características de cada uno de estos actos:

- **Reglamento:** tiene un alcance general, es obligatorio en todos sus elementos y directamente aplicable en cada Estado miembro.

#### Ved también

Los principios constitucionales se estudian en el módulo “Principios constitucionales” de esta asignatura.

#### Lectura recomendada

F. M. Carrasco González (2011). “Fiscalidad de la Unión Europea y su impacto en el derecho tributario español”. *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial* (5.ª ed., págs. 1003-1063). Madrid: Tecnos.

- **Directiva:** obliga al Estado miembro destinatario en cuanto al resultado que deba conseguirse, dejando sin embargo a las autoridades nacionales la elección de la forma y de los medios.
- **Decisión:** es obligatoria en todos sus elementos. Cuando designe destinatarios solo será obligatoria para estos.
- **Recomendaciones y dictámenes:** no tienen carácter vinculante.

La **base jurídica para la aprobación de las normas de la UE en materia tributaria** es diferente según se trate de tributación indirecta o directa:

- **Tributación indirecta**<sup>2</sup>. El Consejo, por unanimidad, con arreglo a un procedimiento legislativo especial, y previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, adopta las disposiciones referentes a la armonización de las legislaciones relativas al IVA y a los impuestos sobre consumos específicos (IIEE) y otros impuestos indirectos, en la medida en que dicha armonización sea necesaria para garantizar el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior y evitar las distorsiones de la competencia.
- **Tributación directa**<sup>3</sup>. El Consejo adopta, por unanimidad con arreglo a un procedimiento legislativo especial, y previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, directivas para la aproximación de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros que incidan directamente en el establecimiento o funcionamiento del mercado interior.

<sup>(2)</sup>Artículo 113 TFUE

<sup>(3)</sup>Artículo 115 TFUE

La distinción entre tributación directa e indirecta también está presente en el distinto grado de desarrollo normativo que se ha alcanzado y en los mecanismos utilizados para ello. La armonización fiscal se encuentra más desarrollada en el ámbito de la imposición indirecta, en el que se han aprobado un mayor número de directivas y reglamentos (integración positiva), mientras que, en la imposición directa, al existir menos instrumentos normativos, ha adquirido mayor importancia la integración a través de la jurisprudencia del TJUE (integración negativa).

En general, la **jurisprudencia del TJUE** adquiere una trascendencia incuestionable en la interpretación del derecho de la UE y ha incidido en el diseño de los sistemas fiscales de los Estados miembros, sobre todo, a través de la configuración de las libertades fundamentales, del principio de no discriminación y del régimen de ayudas de Estado.

También tienen relevancia para el derecho tributario otro tipo de **instrumentos no vinculantes** aprobados en el seno de la UE. Se trata del denominado *soft law*, esto es, derecho blando por oposición al auténtico derecho. Estos instrumentos no son auténticas normas jurídicas pero en ocasiones producen

#### **Soft law**

El *soft law* son los instrumentos interpretativos o recomendaciones sin carácter vinculante.

importantes efectos sobre los ordenamientos internos. El artículo 288 se refiere en este sentido a recomendaciones y dictámenes, pero pueden adoptar otra nomenclatura (códigos de conducta, informes, etc.).

### **Artículo 292 del TFUE**

El artículo 292 del TFUE indica que “el Consejo adoptará recomendaciones. Se pronunciará a propuesta de la Comisión en todos los casos en que los tratados dispongan que el Consejo adopte actos a propuesta de la Comisión. Se pronunciará por unanimidad en los ámbitos en los que se requiere la unanimidad para la adopción de un acto de la Unión. La Comisión, así como el Banco Central Europeo en los casos específicos previstos por los tratados, adoptarán recomendaciones”.

### **Ejemplos de *soft law***

Algunos ejemplos de este tipo de instrumentos, en el ámbito de la UE, los encontramos en el Código de Conducta sobre la fiscalidad de las empresas, aprobado por el Consejo el 1 de diciembre de 1997 con la finalidad de combatir la competencia fiscal perniciosa. En virtud de este código los Estados miembros han acordado no introducir nuevas medidas fiscales perniciosas y suprimir las existentes.

Otro ejemplo de *soft law* con importantes efectos en nuestro ordenamiento fue la Recomendación 94/79/CE, relativa al régimen fiscal de los trabajadores transfronterizos, aprobada por la Comisión. Esta recomendación se convirtió en la práctica en obligatoria tras la STJUE de 14 de febrero de 1995 (Schumacker, C-279/93), que obligó al legislador español a modificar el artículo 46 de la Ley del IRNR. Otro ejemplo más reciente de este tipo de recomendaciones es la Recomendación 2009/784/CE, sobre procedimientos de reducción de retenciones a cuenta sobre los rendimientos de valores mobiliarios transfronterizos obtenidos por residentes de la UE, que estén cubiertos por las directivas aprobadas en este ámbito. Como se puede observar, este tipo de instrumentos no normativos acaban produciendo importantes efectos jurídicos, próximos a los normativos, hasta el punto de que pueden llegar a modificar el ordenamiento jurídico.

Por otra parte, en relación con la política de precios de transferencia, destacan los trabajos del Foro Europeo sobre Precios de Transferencia. Se trata de un grupo de expertos creado por el Consejo en el 2002 y dedicado a resolver los problemas de precios de transferencia que se plantean en la UE. Los trabajos del foro son instrumentos no vinculantes, pero producen importantes efectos jurídicos en los ordenamientos de los Estados miembros. Así, en nuestro país, para la interpretación del artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en el que se regulan las operaciones vinculadas, la exposición de motivos remite a los trabajos de la OCDE y del Foro Europeo sobre Precios de Transferencia (exposición de motivos de la Ley 36/2006).

En el ámbito de la UE también existen **tratados internacionales** que tratan cuestiones tributarias. Es el caso del Convenio Europeo de Arbitraje 90/436/CEE. No es técnicamente una norma de la UE en el sentido de que no emana de sus instituciones, su naturaleza jurídica es la de un tratado internacional de carácter multilateral. Este convenio establece un procedimiento amistoso seguido de un procedimiento arbitral con la finalidad de corregir la doble imposición derivada de los ajustes practicados en materia de precios de transferencia. En nuestro derecho interno, este procedimiento se regula en título III del Real Decreto 1794/2008, de 3 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de Procedimientos Amistosos en Materia de Imposición Directa.

### **Plazos para el acuerdo**

Si en el plazo de dos años las autoridades competentes de los Estados miembros no han llegado a un acuerdo, se nombra una comisión consultiva que emitirá un dictamen indicando la forma de eliminar la doble imposición internacional. Las autoridades competentes deberán adoptar de común acuerdo, basándose en las disposiciones del artículo 4 del Convenio CEE/90/436, una decisión que garantice la supresión de la doble impo-

sición en un plazo de 6 meses contado a partir de la fecha en que la comisión consultiva haya emitido el dictamen (artículos 29-31 del Real Decreto 1794/2008).

### 3.2. Derecho originario y derivado de relevancia tributaria

Sin ánimo exhaustivo y a modo de ejemplo, podemos indicar las siguientes fuentes del derecho originario y derivado de la UE que afectan al ordenamiento tributario:

#### 1) Derecho originario

**a) Las cuatro libertades fundamentales de la UE:** libre circulación de mercancías (artículos 28-37 TFUE); libre circulación de personas, que se divide, a su vez, en libre circulación de trabajadores (artículos 45-48 TFUE) y libertad de establecimiento (artículos 49-55 TFUE); libre prestación de servicios (artículos 56-62 TFUE) y libre circulación de capitales (artículos 63-66 TFUE).

El TJUE se pronuncia continuamente sobre la interpretación de estas libertades en materia tributaria. Comentar toda esta jurisprudencia excede considerablemente del objetivo de estos materiales. Sin embargo, sí que podemos apuntar la línea general que sigue el TJUE en los casos en los que analiza estas libertades. Así, en primer lugar, es necesario determinar qué libertad o libertades resultan afectadas; en segundo lugar, determinar si existe una discriminación o restricción de las mismas; en tercer lugar, en caso de que exista dicha discriminación o restricción, se debe analizar si está justificada con base a las excepciones previstas en el propio TFUE o en razones de interés general y, finalmente, si está justificada, debe superar el test de proporcionalidad, de modo que sea adecuada a los objetivos que persigue y que no vaya más allá de lo estrictamente necesario.

#### Norma antiabuso

Una norma tributaria que sea discriminatoria o restrinja libertades no es necesariamente contraria al derecho de la UE, ya que puede estar justificada por distintos motivos, tales como la necesidad de lograr la coherencia del sistema tributario, la eficacia de los controles fiscales o el riesgo de evasión fiscal. Por ejemplo, se consideran justificadas las restricciones a la libertad de establecimiento que traten de evitar montajes puramente artificiosos, carentes de realidad económica y con el objetivo de eludir el impuesto adeudado. Así, cuando una norma antiabuso se aplique igualmente a estos supuestos y a otros en los que haya una voluntad real de negocio, y así se pueda demostrar, la norma se considerará desproporcionada para lograr el fin antiabuso que pretende (Sentencia del TJUE de 12 de septiembre de 2006, Cadbury-Schweppes, C-196/04).

**b) El régimen de las ayudas de Estado (artículos 107-109 TFUE).** La finalidad de este régimen es preservar la libre competencia en el mercado interior. Son incompatibles con el mercado interior, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones (artículo 107.1). Los incentivos o ventajas fiscales tienen cabida dentro del concepto de ayuda de Estado.

#### Nota

La finalidad del esquema de fuentes del derecho que aquí presentamos no es otra que mostrar los distintos tipos de normas que se utilizan en la UE para regular materias tributarias.

#### Lectura recomendada

A. García Heredia (2009). "La inversión española en la Unión Europea: Transparencia fiscal internacional". *Internacionalización de las inversiones* (págs. 347-394). Barcelona: Bosch.

La jurisprudencia del TJUE ha desarrollado los requisitos que se deben cumplir para considerar que existe una ayuda de Estado de naturaleza tributaria: que exista una ventaja fiscal, concedida mediante fondos públicos, que favorezca a determinadas empresas o producciones y que afecte al comercio entre Estados miembros distorsionando la competencia. De todos ellos, el más difícil de verificar es la denominada “selectividad de la medida”, esto es, que la ventaja no sea general sino que beneficie a determinadas empresas o producciones, mejorando su posición competitiva con respecto a otros operadores que se encuentran en las mismas condiciones de hecho y de derecho. Se trata, en definitiva, de ayudas discriminatorias no justificadas.

No obstante, la prohibición de ayudas de Estado no tiene carácter absoluto, puesto que existen determinadas excepciones que justifican su existencia (107.2). Además, existen otro tipo de ayudas que pueden considerarse compatibles con el mercado interior (107.3). El Consejo, a propuesta de la Comisión, también puede establecer otro tipo de ayudas que sean compatibles con el mercado interior (107.3 f). El control de las ayudas de Estado lo ejerce la Comisión a través de los procedimientos previsto en el Reglamento (CE) nº 659/1999 y sus decisiones pueden ser revisadas por los Tribunales de la UE.

#### **Ayudas compatibles con el mercado interior**

Según el artículo 107.2 del TFUE son compatibles con el mercado interior:

- Las ayudas de carácter social concedidas a los consumidores individuales, siempre que se otorguen sin discriminaciones basadas en el origen de los productos.
- Las ayudas destinadas a reparar los perjuicios causados por desastres naturales o por otros acontecimientos de carácter excepcional.
- Las ayudas concedidas con objeto de favorecer la economía de determinadas regiones de la República Federal de Alemania, afectadas por la división de Alemania, en la medida en que sean necesarias para compensar las desventajas económicas que resultan de tal división. Cinco años después de la entrada en vigor del Tratado de Lisboa, el Consejo podrá adoptar, a propuesta de la Comisión, una decisión por la que se derogue la presente letra.

Según el artículo 107.3 del TFUE podrán considerarse compatibles con el mercado interior:

- Las ayudas destinadas a favorecer el desarrollo económico de regiones en las que el nivel de vida sea anormalmente bajo o en las que exista una grave situación de subempleo, así como el de las regiones contempladas en el artículo 349, habida cuenta de su situación estructural, económica y social.
- Las ayudas para fomentar la realización de un proyecto importante de interés común europeo o destinadas a poner remedio a una grave perturbación en la economía de un Estado miembro.
- Las ayudas destinadas a facilitar el desarrollo de determinadas actividades o de determinadas regiones económicas, siempre que no alteren las condiciones de los intercambios en forma contraria al interés común.
- Las ayudas destinadas a promover la cultura y la conservación del patrimonio, cuando no alteren las condiciones de los intercambios y de la competencia en la Unión en contra del interés común.
- Las demás categorías de ayudas que determine el Consejo por decisión, tomada a propuesta de la Comisión (véanse los Reglamentos (CE) nº 994/98 y 800/2008).

#### **Lectura recomendada**

A. J. Martín Jiménez (2011). “El régimen jurídico de las ayudas de Estado y las normas de naturaleza tributaria” en *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea* (págs. 1135-1162). CISS: Valencia.

## 2) Derecho derivado

### a) Imposición indirecta.

- **Armonización del IVA (Directiva 2006/112/CE y Reglamento n° 282/2011).** La primera Directiva en materia de IVA data de 1967, desde entonces se ha conseguido prácticamente una armonización completa en este ámbito. Téngase en cuenta que entre los recursos propios de la Hacienda de la UE figura un porcentaje sobre la base armonizada del IVA. Actualmente, la Comisión ha iniciado un nuevo proceso en el que se está planteando la estructura y funcionamiento del IVA en un futuro (libro verde sobre el futuro del IVA). La directiva prohíbe que los Estados creen otros impuestos que tengan el carácter de impuestos sobre el volumen de negocios, esto es, que graven bienes o servicios de forma similar al IVA (artículo 401).
- **Armonización de los impuestos especiales (Directiva 2008/118/CE).** La armonización en este ámbito se produjo fundamentalmente con la Directiva 92/12/CEE que ha sido sustituida por la Directiva 2008/118/CEE. En esta norma se regula el régimen general de los impuestos especiales (productos sujetos, devengo, obligados al pago, lugar de imposición, régimen de tenencia, circulación y control, etc.) y se limita la facultad de los Estados miembros de gravar con otros impuestos los productos ya sujetos a impuestos especiales armonizados (artículo 1 de la directiva). Solamente se permite a los Estados crear nuevos impuestos distintos de los armonizados cuando se cumplan dos requisitos: a) que no tengan un objetivo puramente recaudatorio y b) que respeten las normas impositivas armonizadas del IVA o de los impuestos especiales (base imponible, cuota, devengo y control del impuesto). La armonización de los impuestos especiales se completa con varias directivas específicas, tales como las Directivas 92/80/CEE (labores del tabaco), 92/83/CEE y 92/84/CEE (alcohol y bebidas alcohólicas) o 2003/96/CE (productos energéticos).

## Ejemplo

La Comisión Europea ha abierto un procedimiento de infracción contra España por considerar que el impuesto sobre las ventas minoristas de determinados hidrocarburos (IVMDH) no se atiene al derecho de la Unión Europea (IP/08/711). La Comisión sostiene en su dictamen motivado que el IVMDH es contrario al artículo 3.2 de la Directiva 92/12/CEE sobre impuestos especiales. La directiva prevé la posibilidad de que los productos que ya están sujetos a impuestos especiales armonizados estén gravados además por otros impuestos indirectos en determinadas condiciones. ¿Cuáles son los argumentos de la Comisión?

A juicio de la Comisión, el impuesto español no cumple plenamente con los requisitos que para ello exige la directiva. Estos requisitos son, por un lado, el respeto a las normas impositivas del IVA o de los impuestos especiales y, por otro, la finalidad específica que deben tener estos impuestos. En primer lugar, el devengo del impuesto no se ajusta al del impuesto especial armonizado, puesto que no tiene lugar en el momento en que los productos dejan el último depósito fiscal sino en una fase posterior, cuando los productos en cuestión se venden al comprador en la gasolinera. En segundo lugar, la Comisión sostiene que la finalidad del impuesto no es específica sino presupuestaria, ya que su objetivo principal es fortalecer la autonomía de las regiones proporcionándoles los medios para generar ingresos fiscales.

- **Armonización de los impuestos que gravan la concentración de capitales (Directiva 2008/7/CE).** Se trata de la armonización de las operaciones gravadas en nuestro derecho por la modalidad de operaciones societarias del ITP y AJD. La directiva declara la prohibición de gravar ciertas operaciones mediante impuestos indirectos sobre la concentración de capitales: aportaciones de capital y otras operaciones similares como préstamos, operaciones de reestructuración societaria o emisión y puesta en circulación de títulos (artículo 5 de la directiva).
- **Derechos de aduana (Reglamento CE nº 450/2008 que aprueba el Código aduanero modernizado).** Esta materia no se regula mediante directivas sino mediante reglamentos, que son de aplicación directa a los Estados miembros. Los derechos de aduana gravan las mercancías que entran y salen del territorio comunitario y forman parte de los recursos propios de la Hacienda de la UE. La normativa general en esta materia se encuentra en el Código aduanero modernizado, si bien existen multitud de normas de la UE que regulan cuestiones que afectan al desarrollo de dicho código (Reglamento CEE nº 2454/1993 de aplicación del Código aduanero comunitario).

## b) Imposición directa

- **Directiva 2011/96/UE sobre matrices-filiales.** El objetivo de la directiva es eximir de retención en origen los dividendos y otros beneficios distribuidos por filiales a sus sociedades matrices, y eliminar la doble imposición de esas rentas en la sociedad matriz. Las medidas previstas por la directiva se encuentran en nuestra legislación en los artículos 21 y 32 de la LIS y 14.1 h) de la LIRNR.

### Lectura recomendada

A. García Heredia (2011). "La compatibilidad con el Derecho de la Unión Europea del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos". *El Impacto del Derecho de la UE en el Poder Tributario de las CC. AA.* Aranzadi: Cizur Menor.

### Ejemplo

**Una sociedad residente en España abona dividendos a su sociedad matriz en Francia. ¿Cómo tributan en nuestro país estos dividendos?**

Los beneficios distribuidos por sociedades filiales residentes en España a sus sociedades matrices residentes en otros Estados miembros de la UE están exentos de tributar en España por el IRNR cuando se cumplan determinados requisitos:

- a) que ambas sociedades estén sujetas y no exentas a algunos de los tributos que gravan los beneficios de las entidades jurídicas en los Estados miembros;
- b) que la distribución del beneficios no sea consecuencia de la liquidación de la filial, y
- c) que ambas sociedades revistan algunas de las formas previstas en el anexo de la directiva (artículo 14.1 h) LIRNR).

- **Directiva 2003/49/CE sobre pagos de intereses y cánones.** Esta directiva afecta a los pagos de intereses y cánones realizados entre empresas asociadas (participación del 25% del capital). Para eliminar la doble imposición, la directiva declara que estos pagos están exentos en el Estado de la fuente, por lo que la tributación se desplaza en exclusiva al Estado de la residencia. En nuestro derecho, las medidas previstas en la directiva se encuentran en el artículo 14.1 de la LIRNR (letras c) y m)).

### Ejemplo

**Una sociedad residente en España ha pagado 100.000 euros en concepto de cánones por cesión de uso de patentes y marcas a una sociedad residente en Portugal. ¿Cómo tributan estos cánones en España?**

Los cánones satisfechos por una sociedad residente en España a una sociedad residente en otro Estado miembro de la UE están exentos cuando concurran los siguientes requisitos:

- a) que ambas sociedades estén sujetas y no exentan a alguno de los tributos que se mencionan en la directiva;
- b) que revistan alguna de las formas previstas en el anexo de la directiva;
- c) que ambas sociedades sean asociadas, y
- d) que la sociedad que recibe los pagos lo haga en su propio beneficio y no como intermediaria (artículo 14.1 m) LIRNR).

- **Directiva 2009/133/CE sobre fusiones y otras operaciones de reestructuración empresarial.** El objetivo es suprimir los obstáculos fiscales que surgen en determinadas operaciones transfronterizas de reestructuración empresarial (fusión, escisión, aportación de activos, canje de acciones y traslados del domicilio social de un Estado miembro a otro). Para suprimir los obstáculos fiscales se utiliza fundamentalmente un diferimiento de la tributación de las ganancias patrimoniales. En nuestro ordenamiento, la directiva ha sido traspuesta en los artículos 83-96 de la LIS.
- **Directiva 2003/48/CE sobre la fiscalidad del ahorro.** La directiva afecta a los rendimientos del ahorro que obtiene una persona física residente fiscal en un Estado miembro y somete tales rendimientos a gravamen en el Estado de la residencia. Para ello, la directiva establece un sistema de intercambio de información automático entre el Estado miembro del agente pagador y el Estado miembro de residencia del beneficiario efectivo. Las

obligaciones de suministro de información que establece la directiva han sido desarrolladas en nuestro derecho en varias normas (artículos 45-49 del Real Decreto 1065/2007 por el que se aprueba el Reglamento de aplicación de los tributos).

- **Proyecto de la base imponible común y consolidada en el impuesto sobre sociedades (propuesta de directiva).** Se trata de uno de los proyectos más ambiciosos en materia de armonización de la fiscalidad directa. El objetivo es que las empresas de un mismo grupo residentes en distintos Estados miembros puedan compensar sus pérdidas y ganancias en una única declaración del impuesto sobre sociedades, aplicando unas normas comunes para la determinación de la base imponible. Una vez determinada la base se deberá repartir entre los Estados miembros en los que se encuentran las empresas a fin de que cada Estado aplique sus tipos de gravamen y determine su recaudación. Por tanto, este proyecto no armoniza tipos de gravamen del impuesto sobre sociedades sino las normas para calcular la base imponible.

c) **Cooperación entre administraciones tributarias.** Esta cooperación se proyecta a través de dos ámbitos:

- la asistencia mutua en la determinación de deudas tributarias (Directiva 77/799/CEE y Directiva 2011/16/UE del Consejo; Reglamento (UE) n° 904/2010 para el IVA y Reglamento (CE) n° 2073/2004 para los IIEE) y;
- la asistencia mutua en la recaudación (Directiva 2010/24/UE). La cooperación se articula fundamentalmente mediante mecanismos de intercambio de información entre las autoridades competentes de los Estados miembros.

### 3.3. Principios generales del derecho de la UE

Para señalar el alcance que tienen estas fuentes en los ordenamientos nacionales, debemos recordar los siguientes **principios generales sobre la aplicación del derecho de la UE**:

1) **Principio de primacía.** Las normas de la UE tienen primacía sobre las normas internas de los Estados miembros, incluso sobre las normas constitucionales. Este principio implica que las autoridades nacionales de los Estados miembros, judiciales o administrativas, deben inaplicar las normas contrarias al derecho de la UE y el legislador nacional debe proceder a modificar o derogar tales normas. Este principio de primacía no se incluye de forma expresa en los tratados pero deriva de una reiterada jurisprudencia.

#### Jurisprudencia TJUE

Sentencias de 15 de julio de 1964, Costa/ENEL, 6/64; 9 de marzo de 1978, Simmenthal, 106/77 o 19 de noviembre de 2009, Filipiak, C-314/08.

2) **Principio de efecto directo.** Este principio significa que los particulares pueden invocar las normas de la UE ante sus autoridades nacionales sin necesidad de que exista un acto interno de recepción de la norma. Para la aplicación de este principio se exigen varios requisitos:

- a) Que la norma de la UE sea lo suficientemente clara y precisa.
- b) Que su mandato sea incondicional.
- c) En caso de una directiva, se exige que no haya sido transpuesta de forma adecuada en el plazo establecido.

Si se cumplen estos requisitos, el TJUE ha reconocido que las Directivas se pueden invocar directamente frente a las autoridades nacionales (efecto directo vertical), sin embargo, en general, ha negado que puedan invocarse directamente frente a otro particular (efecto directo horizontal). El principio de efecto directo tampoco se reconoce de forma expresa en los tratados pero deriva de una abundante jurisprudencia.

Ante un **incumplimiento de las normas de la UE** por parte de las autoridades nacionales, los obligados tributarios pueden solicitar una devolución de ingresos indebidos. La jurisprudencia del TJUE se ha pronunciado sobre el tema en numerosas sentencias. De acuerdo con esta jurisprudencia, el procedimiento para la devolución es el que establezca en cada caso el derecho nacional (en nuestro derecho, el artículo 221 de la LGT en el que se regula la devolución de ingresos indebidos y su correspondiente reglamento de desarrollo).

La remisión que se efectúa al derecho nacional debe cumplir al menos con los principios de equivalencia y efectividad. Esto significa que la legislación nacional no puede ser más desfavorable para asuntos del derecho de la UE que para asuntos del derecho interno y que no puede hacer imposible o excesivamente difícil en la práctica el ejercicio de los derechos. La jurisprudencia del TJUE también ha establecido las excepciones en las que no procedería la devolución:

- Cuando quien solicita la devolución haya repercutido el tributo a un tercero, ya que se produciría un enriquecimiento injusto.
- Cuando el TJUE limite en el tiempo los efectos de su sentencia condenatoria. Esto último sucede en los casos en los que el TJUE decide que la sentencia no produzca efectos retroactivos (*ex tunc*) sino solamente hacia el futuro (*ex nunc*). Para ello, la jurisprudencia exige que concurren las siguientes circunstancias:
  - graves repercusiones económicas derivadas de la devolución debido al elevado número de relaciones jurídicas constituidas de buena fe sobre la base de una normativa considerada válidamente en vigor y

#### Jurisprudencia TJUE

Sentencias de 5 de febrero de 1963, Van Gend en Loos, 26/62; 19 de enero de 1982, Becker, 8/81 o 22 de noviembre de 2005, Mangold, C-144/04.

#### Jurisprudencia TJUE

Sentencias de 16 de julio de 1992, Legros y otros, C-163/90; 14 de enero de 1997, Comateb y otros, C-192 a 218/95 o 10 de abril de 2008, Marks & Spencer, C-309/06.

- una incertidumbre objetiva sobre el alcance del derecho de la UE.

Ante un incumplimiento de las normas de la UE, también es posible que los particulares soliciten la declaración de la responsabilidad del Estado infractor para obtener una indemnización. Al igual que hemos visto en la devolución de ingresos indebidos, las cuestiones procesales se rigen por el derecho nacional. La jurisprudencia del TJUE ha precisado los requisitos que se deben cumplir para declarar la responsabilidad del Estado:

- Que la norma jurídica infringida confiera derechos a los particulares.
- Que la violación esté suficientemente caracterizada.
- Que exista una relación de causalidad entre el incumplimiento del Estado y el perjuicio sufrido por los particulares.

#### **Jurisprudencia TJUE**

Sentencias de 19 de noviembre de 1991, Francovich, C-6 y 9/90 o 12 de diciembre de 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04

## 4. Ley de presupuestos

El artículo 134 de la CE se refiere a los Presupuestos Generales del Estado (PGE). La elaboración de los PGE corresponde al Gobierno, mientras que su examen, enmienda y aprobación lo realizan las Cortes Generales (art. 134.1). Los PGE tienen carácter anual, incluyen la totalidad de los gastos e ingresos del sector público estatal y en ellos se consigna el importe de los beneficios fiscales que afecten a los tributos del Estado (art. 134.2).

El Gobierno debe presentar ante el Congreso de los Diputados los PGE al menos tres meses antes de la expiración de los del año anterior (art. 134.3). Si la ley de presupuestos no se aprueba antes del primer día del ejercicio económico correspondiente, se consideran automáticamente prorrogados los presupuestos del ejercicio anterior hasta la aprobación de los nuevos (art. 134.4).

Una vez aprobados los PGE, solo el Gobierno puede presentar proyectos de ley que impliquen aumento del gasto público o disminución de los ingresos correspondientes al mismo ejercicio presupuestario (art. 134.5). Toda proposición o enmienda que suponga aumento de los créditos o disminución de los ingresos presupuestarios requiere la conformidad del Gobierno para su tramitación (art. 134.6).

### Artículo 134.7 de la CE

“La ley de presupuestos no puede crear tributos. Podrá modificarlos cuando una ley tributaria sustantiva así lo prevea.”

### 4.1. Contenido general

Con carácter previo, debemos analizar cuál es el contenido general de la ley de presupuestos y sus relaciones con otras fuentes de nuestro ordenamiento. De acuerdo con una reiterada jurisprudencia del Tribunal Constitucional podemos apuntar las siguientes ideas:

- La relación entre la ley de presupuestos y las restantes leyes ordinarias se desenvuelve en términos del **principio de competencia**. La ley de presupuestos es una norma directamente vinculada a la Constitución, que le ha encomendado una regulación en términos exclusivos por lo que su contenido queda fuera del alcance de cualquier otra norma jurídica. Estamos,

#### Lectura recomendada

STC 136/2011, de 13 de septiembre.

pues, en presencia de una norma cuya posición en el actual sistema de fuentes del derecho se explica con el criterio de la competencia.

- La ley de presupuestos es una **ley ordinaria de contenido constitucionalmente definido**. La Constitución le confiere una función específica (la de incluir "la totalidad de los gastos e ingresos del sector público estatal" (artículo 134.2 CE)) y una finalidad constitucionalmente definida (la de ser un instrumento de dirección y orientación de la política económica del Gobierno). En efecto, a través de la ley de presupuestos se controla la acción del Gobierno. Por otro lado, se recogen los principios de unidad (los presupuestos deben contenerse en un solo documento) y universalidad (ese documento debe acoger la totalidad de los gastos e ingresos del sector público). El artículo 134.2 CE constituye el contenido propio, mínimo y necesario, de la ley de presupuestos, esto es, el contenido que en todo caso debe aparecer en la ley de presupuestos que cada año debe ser aprobada por el Parlamento.
- Junto al contenido mínimo y necesario de las leyes de presupuestos (ingresos y gastos), estas **pueden tener otro contenido eventual y no necesario**. Para que este contenido sea constitucionalmente admisible, se exigen dos requisitos:
  - que guarde relación directa con los ingresos y gastos o con los criterios de política económica general, y
  - que no supongan una restricción ilegítima de las competencias del poder legislativo, disminuyendo sus facultades de examen y enmienda o afectando al principio de seguridad jurídica.
- La Constitución y las normas que integran el bloque de la constitucionalidad establecen una **reserva material de la ley de presupuestos** (la previsión de ingresos y autorizaciones de gastos para un año). Esta reserva no excluye que otras normas con contenido presupuestario alteren la cuantía y destino del gasto público autorizados en dicha ley, pero sí impide una modificación de la misma que no obedezca a circunstancias excepcionales. En consecuencia, una ley ordinaria que, no respondiendo a la previsión del artículo 134.5 CE, tenga como objeto el contenido reservado a la ley de presupuestos por el artículo 134.2 CE incurrirá en vicio de inconstitucionalidad. Este vicio no se produce por contradecir la ley del mismo rango, sino por invadir una materia que constitucionalmente le ha sido vedada al estar atribuida privativamente por el propio texto constitucional a otra disposición normativa, en concreto, a la ley de presupuestos.

## 4.2. Contenido tributario

Por su parte, el artículo 134.7 de la CE plantea varias cuestiones acerca del contenido tributario que puede tener una ley de presupuestos. La norma constitucional establece que la ley de presupuestos:

- No puede crear tributos.
- Puede modificarlos cuando una ley tributaria sustantiva así lo prevea.

De acuerdo con el artículo 134.7 de la CE, una ley de presupuestos no puede crear tributos pero sí puede modificarlos cuando así lo prevea una ley tributaria sustantiva. Los problemas se plantean en torno a la interpretación del contenido de este artículo: el concepto de “ley tributaria sustantiva”, el alcance de la “modificación tributaria” que debe autorizar dicha ley o si las limitaciones de este precepto son también aplicables a las leyes de presupuestos de las comunidades autónomas.

### Ejemplo

**La Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2011 (Ley 39/2010) ha modificado en su artículo 59 los coeficientes de actualización del valor de adquisición que se utilizan para calcular determinadas ganancias patrimoniales en el IRPF. ¿Plantea esta modificación algún problema constitucional?**

No plantea ningún problema, puesto que la propia LIRPF remite a la ley de presupuestos para que establezca anualmente dichos coeficientes. En este caso la modificación está prevista en una ley tributaria sustantiva (artículo 35.2 LIRPF): “El valor de adquisición a que se refiere el apartado anterior se actualizará, exclusivamente en el caso de bienes inmuebles, mediante la aplicación de los coeficientes que se establezcan en la correspondiente Ley de Presupuestos Generales del Estado”.

### Ejemplo

**¿Podría una ley de presupuestos generales modificar una exención del impuesto sobre el patrimonio?**

La Ley de Presupuestos Generales del Estado puede modificar las exenciones del impuesto sobre el patrimonio, así como otros elementos del mismo, puesto que hay una ley tributaria sustantiva que así lo prevé. La disposición final segunda de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, constituye a estos efectos la ley tributaria sustantiva, en la que se establece lo siguiente: “La Ley de Presupuestos Generales del Estado podrá modificar, de conformidad con lo previsto en el apartado 7 del artículo 134 de la Constitución española, las exenciones, las reducciones de la base imponible, el límite determinante de la obligación de declarar, los tramos de la base liquidable, los tipos de la tarifa y demás parámetros cuantitativos del impuesto sobre el patrimonio”.

De acuerdo con la doctrina del Tribunal Constitucional sobre la interpretación del artículo 134.7 de la CE, podemos destacar las siguientes conclusiones:

- **Ámbito de aplicación.** El artículo 134.7 es una norma sobre producción de normas, de cuya dicción literal se desprende con toda claridad que las reglas contenidas en el mismo tienen como objeto directo la regulación de una institución estatal, en concreto de una fuente normativa del Estado. Además, debido a la singularidad que caracteriza a la ley de presupuestos (tanto por su contenido como por su finalidad), la prohibición del artículo

### Lecturas recomendadas

SSTC 27/1981, 126/1987, 116/1994, 174/1998, 130/1999 o 136/2011.

134.7 no es trasladable, por vía analógica, a otras disposiciones que dicte el Parlamento en ejercicio de su potestad legislativa genérica. Por ello, las limitaciones del artículo 134.7 no se aplican a las leyes de presupuestos de las comunidades autónomas ni a las denominadas leyes de acompañamiento (leyes de medidas fiscales, administrativas y del orden social). Esto significa que mediante estas normas se pueden crear tributos y se pueden modificar sin necesidad de ley tributaria sustantiva habilitante.

- **Modificaciones y adaptaciones.** Las leyes de presupuestos pueden realizar modificaciones tributarias, incluso sustanciales y profundas, siempre que haya una ley habilitante que así lo prevea. En cambio, pueden realizar meras adaptaciones del tributo a la realidad sin necesidad de ley habilitante. En la práctica esta doctrina plantea un problema de inseguridad jurídica ante la dificultad de distinguir entre modificaciones y meras adaptaciones.
- **Ley tributaria sustantiva.** Por ley tributaria sustantiva debe entenderse cualquier ley distinta de la ley de presupuestos. La norma habilitante puede estar contenida en una ley de bases y, en ocasiones, también se ha admitido que pueda figurar en un decreto-ley.
- **Cuestiones temporales.** Las limitaciones del artículo 134.7 no se aplican retroactivamente, esto es, solo se proyectan sobre las leyes de presupuestos posteriores a la Constitución. Ahora bien, la ley tributaria sustantiva que habilite para la modificación puede ser anterior a la Constitución.

### 4.3. Leyes de acompañamiento

Por último, debemos referirnos a la posibilidad de utilizar las denominadas leyes de acompañamiento para crear o modificar tributos. La tramitación de estas leyes es paralela a la de las leyes de presupuestos, de ahí que sean conocidas como leyes de acompañamiento. La utilización de estas normas es muy criticada por la doctrina, ya que se utilizan para regular multitud de materias

#### Terminología

Las leyes de acompañamiento se aprueban con el nombre de "Leyes de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social".

y generan una gran inseguridad jurídica. En realidad, su finalidad no es otra que evitar los límites constitucionales que se imponen a la ley de presupuestos mediante su tramitación paralela como ley de acompañamiento.

A pesar de todas las alegaciones por vulneración del principio democrático y de seguridad jurídica, el Tribunal Constitucional ha reconocido la constitucionalidad de este tipo de leyes aunque no sean técnicamente perfectas (STC 136/2011, de 13 de septiembre).

La doctrina del Tribunal sobre esta materia puede resumirse del siguiente modo:

- **Valoración política frente a valoración jurídica.** El Tribunal acepta que las leyes de acompañamiento son expresión de una deficiente técnica legislativa pero no por ello son inconstitucionales, pues el juicio de constitucionalidad no se basa en la perfección técnica de las leyes. Las críticas que se realizan a este tipo de leyes constituyen un juicio de evidente valor político pero no convierten a la norma, desde el punto de vista jurídico-constitucional, en contraria a la Constitución al no haber sobrepasado ninguno de sus límites explícitos o implícitos.
- **Legitimación democrática.** Son disposiciones legislativas dotadas de una gran heterogeneidad, complejas y multisectoriales, tramitadas además por el procedimiento de urgencia. Esto puede afectar en cierta manera al ejercicio efectivo del derecho a la participación política de los poderes estatuidos. Ahora bien, la eventual existencia de esa afectación, no se ha demostrado que sea sustancial. Por ello no puede imputarse falta de legitimación democrática ni en su ejercicio ni en su resultado. Aunque la opción elegida pueda ser eventualmente criticable desde el punto de vista de la técnica jurídica, en modo alguno lo es desde la perspectiva constitucional.
- **Seguridad jurídica y publicidad de las normas (artículo 9.3 CE).** Según el Tribunal, las leyes de acompañamiento cumplen los requisitos de publicidad exigibles desde el momento en que han sido objeto de publicación en el BOE. Dicha publicación es suficiente para el conocimiento formal de las disposiciones que se incorporan en la norma. Tampoco se quiebra el principio de seguridad jurídica. El hecho de considerar que la norma pueda inducir a una eventual confusión, debido a su heterogeneidad, es una afirmación genérica, que, a falta de una mayor concreción, no constituye base suficiente para la declaración de inconstitucionalidad. Tampoco puede aceptarse como válida la pretendida inseguridad por tratarse de una ley de contenido indefinido, sin objeto predeterminado, pues la norma tiene un objeto que, aunque heterogéneo, está perfectamente delimitado en el momento de presentación del proyecto al Congreso de los Diputados.

#### Ley 50/1998

A título de ejemplo, la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, modificó setenta y seis leyes, siete decretos legislativos y seis decretos-leyes. Son leyes, por tanto, que afectan a la totalidad del ordenamiento jurídico.

#### Lecturas recomendadas

**S. Moreno González** (2004). *Constitución y Leyes de "Acompañamiento" Presupuestario*. Cizur Menor: Aranzadi;

**B. Sesma Sánchez** (2005). "Sobre la constitucionalidad de la creación de tributos en Leyes de acompañamiento". *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en Homenaje al Profesor Calvo Ortega*. Tomo I. Valladolid: Lex Nova.

- **Ausencia de prohibición constitucional.** En la Constitución no existe precepto, expreso o implícito, que imponga una determinada estructura formal a las leyes. Tampoco existe en la Constitución precepto alguno, expreso o implícito, que impida que las leyes tengan un contenido heterogéneo. La Constitución no prevé que el principio de competencia o especialidad obligue a que solo puedan aprobarse constitucionalmente normas homogéneas que se refieran a una materia concreta. Según el Tribunal, no cabe duda de que sería una técnica más perfecta la de circunscribir el debate político de un proyecto de ley a una materia específica, lo que alentaría una mayor especialización del mismo y, posiblemente, una mejor pureza técnica del resultado.

Ante esta doctrina del Tribunal Constitucional, algún magistrado se ha mostrado discrepante<sup>4</sup> y ha considerado que este tipo de normas son inconstitucionales por contradecir el principio democrático (artículo 1.1 CE) como manifestación de la soberanía popular y de su proyección sobre el procedimiento legislativo.

<sup>(4)</sup>No todos los magistrados del Tribunal Constitucional aceptan la constitucionalidad de este tipo de leyes.

#### **STC 136/2011**

Así, en la STC 136/2011, de 13 de septiembre, en la que se consideró conforme con la Constitución una ley de acompañamiento (Ley 50/1998, de 30 de diciembre), el magistrado don Manuel Aragón Reyes formula un voto particular en el que considera que el Tribunal debió declarar la inconstitucionalidad de dicha ley. Tras argumentar que el principio democrático implica también la participación política de la minoría, señala que en la ley controvertida muchas de las enmiendas que se tramitaron no tenían en realidad tal carácter, llegando incluso a admitirse enmiendas que no guardaban relación material alguna con la iniciativa legislativa a enmendar. De este modo, numerosas enmiendas eran en realidad auténticas iniciativas legislativas, por lo que al tramitarse como enmiendas se vulneró el principio democrático de participación política de la minoría. En resumen, estas infracciones del procedimiento legislativo alteran de modo sustancial el proceso de formación de voluntad en el seno de las cámaras y esto debería haber motivado la declaración de inconstitucionalidad de la norma.

## 5. Decreto-ley

### 5.1. Naturaleza jurídica y características generales

El decreto-ley está previsto en el artículo 86 de la Constitución.

#### Artículo 86 de la CE

1. 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 primero, al régimen de las comunidades autónomas, ni al derecho electoral general.
2. Los decretos-leyes deberán ser inmediatamente sometidos a debate y votación de totalidad al Congreso de los Diputados, convocado al efecto si no estuviere reunido, en el plazo de los treinta días siguientes a su promulgación. El Congreso habrá de pronunciarse expresamente dentro de dicho plazo sobre su convalidación o derogación, para lo cual el reglamento establecerá un procedimiento especial y sumario.
3. Durante el plazo establecido en el apartado anterior las Cortes podrán tramitarlos como proyectos de ley por el procedimiento de urgencia.

#### Limitaciones del decreto-ley

El decreto-ley se dicta en casos de extraordinaria y urgente necesidad y no puede regular determinadas materias.

El decreto-ley es una norma con fuerza de ley que dicta el Gobierno en virtud de una **facultad legislativa excepcional** que le confiere la Constitución en determinadas situaciones. Es también una **norma provisional**, puesto que debe ser convalidada por el Congreso o convertida en ley para que tenga permanencia en el ordenamiento jurídico.

Para que el Gobierno pueda dictar un decreto-ley, la Constitución exige que se cumplan dos requisitos:

- **Presupuesto habilitante.** Una situación de extraordinaria y urgente necesidad.
- **Materias vedadas.** El decreto-ley no puede afectar a las siguientes materias:
  - El ordenamiento de las instituciones básicas del Estado.
  - Los derechos, deberes y libertades del título I de la Constitución.
  - El régimen de las comunidades autónomas.
  - El derecho electoral general.

Una vez que el Gobierno aprueba un decreto-ley, al tratarse de una norma provisional, debe ser **convalidado** o **convertido**<sup>5</sup> en ley para su incorporación definitiva al ordenamiento. La convalidación exige un pronunciamiento favorable del Congreso de los Diputados, pero no cambia la naturaleza jurídica de la norma ya que sigue siendo un decreto-ley y, por tanto, debe cumplir con los

<sup>(5)</sup> Distinguid entre convalidación y conversión.

requisitos del artículo 86 de la CE. En cambio, si el Congreso decide tramitarlo como proyecto de ley para su conversión, la nueva norma será formalmente una ley que sustituirá al decreto-ley, por lo que su control de constitucionalidad ya no podrá realizarse sobre la base de tales requisitos

En el ámbito de las **comunidades autónomas** algunos gobiernos tienen también la facultad de dictar decretos-ley. Para que los gobiernos autonómicos puedan dictar este tipo de normas es necesario que así lo reconozcan sus respectivos estatutos de autonomía. Las limitaciones que derivan del artículo 86 de la CE, tal y como ha sido interpretado por el Tribunal Constitucional, deben aplicarse igualmente a los decretos-ley de las comunidades autónomas.

### **Ejemplo**

Por ejemplo, el artículo 110 del Estatuto de autonomía para Andalucía (Ley Orgánica 2/2007) establece lo siguiente: "1. En caso de extraordinaria y urgente necesidad el Consejo de Gobierno podrá dictar medidas legislativas provisionales en forma de decretos leyes, que no podrán afectar a los derechos establecidos en este estatuto, al régimen electoral, ni a las instituciones de la Junta de Andalucía. No podrán aprobarse por decreto- ley los presupuestos de Andalucía. 2. Los decretos-leyes quedarán derogados si en el plazo improrrogable de treinta días subsiguientes a su promulgación no son convalidados expresamente por el Parlamento tras un debate y votación de totalidad. Durante el plazo establecido en este apartado, el Parlamento podrá acordar la tramitación de los decretos-leyes como proyectos de ley por el procedimiento de urgencia." Disposiciones similares se contienen en los Estatutos de Aragón (artículo 44), Baleares (artículo 49), Canarias (artículo 25), Castilla y León (artículo 254), Cataluña (artículo 64) o Valencia (artículo 44.4).

## **5.2. Presupuesto habilitante: extraordinaria y urgente necesidad**

Conviene tener presente la doctrina del Tribunal Constitucional sobre la apreciación del denominado presupuesto habilitante, esto es, el requisito de la **extraordinaria y urgente necesidad** (STC 68/2007, de 28 de marzo, FJ 6):

- **Apreciación por los órganos políticos.** La definición por el Gobierno de una situación de extraordinaria y urgente necesidad debe ser explícita y razonada, y debe existir una conexión entre la situación definida que constituye el presupuesto habilitante y las medidas que en el decreto-ley se adoptan. Ello no quiere decir que tal definición expresa de la extraordinaria y urgente necesidad haya de contenerse siempre en el propio real decreto-ley, sino que tal presupuesto cabe deducirlo igualmente de una pluralidad de elementos (por ejemplo, el propio expediente de elaboración de la norma, la exposición de motivos o el debate parlamentario de convalidación).
- **Control por el Tribunal Constitucional.** En la apreciación de la extraordinaria y urgente necesidad tiene un peso importante el juicio puramente político que realiza el Gobierno. Ahora bien, el concepto de extraordinaria y urgente necesidad que se contiene en la Constitución no es una cláusula o expresión vacía de significado, dentro de la cual el Gobierno se mueva libremente sin restricción alguna. Por el contrario, dicho concepto constituye un límite jurídico a la actuación mediante decretos-leyes. El Tribunal Constitucional puede, en supuestos de uso abusivo o arbitrario, rechazar

la definición que los órganos políticos hagan de una situación determinada y, en consecuencia, declarar la inconstitucionalidad de un decreto-ley por inexistencia del presupuesto habilitante por invasión de las facultades reservadas a las Cortes Generales por la Constitución.

- **Supuestos concretos.** El Tribunal Constitucional no estimó contraria al artículo 86.1 CE la apreciación de la urgencia hecha por el Gobierno en casos de modificaciones tributarias que afectaban a las haciendas locales (STC 6/1983, de 4 de febrero), de situación de riesgo de desestabilización del orden financiero (STC 111/1983, de 2 de diciembre), de adopción de planes de reconversión industrial (SSTC 29/1986, de 20 de febrero), de medidas de reforma administrativa adoptadas tras la llegada al poder de un nuevo Gobierno (STC 60/1986, de 20 de mayo), de modificaciones normativas en relación con la concesión de autorizaciones para instalación o traslado de empresas (STC 23/1993, de 21 de enero), de medidas tributarias de saneamiento del déficit público (STC 182/1997, de 28 de octubre) o, en fin, de la necesidad de estimular el mercado del automóvil (STC 137/2003, de 3 de julio). Los decretos-leyes enjuiciados en todas estas sentencias afectaban a lo que se denominaron "coyunturas económicas problemáticas". Para el tratamiento de estas situaciones se ha considerado que el decreto-ley representa un instrumento constitucionalmente lícito.

### 5.3. Utilización en materia tributaria

En varias ocasiones se ha planteado la posible vulneración del artículo 31.3 de la CE por el hecho de que un decreto-ley regule materias reservada a la ley, concretamente, el establecimiento de prestaciones patrimoniales de carácter público. La doctrina del Tribunal Constitucional sobre la posibilidad de utilizar el decreto-ley en materia tributaria es la siguiente:

1) **Delimitación del problema.** Desde la STC 182/1997, de 28 de octubre, el Tribunal ha señalado que el hecho de que una materia esté reservada a la ley ordinaria, con carácter absoluto o relativo, no excluye la regulación extraordinaria y provisional de la misma mediante decreto-ley. Para comprobar si un decreto-ley se ajusta a la Constitución, habrá que ver si reúne los requisitos establecidos en el artículo 86 CE y si no invade ninguno de los límites en él enumerados. No hay aquí, por tanto, un problema de reserva de ley, sino de vulneración o no de los requisitos y de los límites que para la emanación de decretos-leyes por el Gobierno establece la Constitución. El hecho de que el establecimiento de prestaciones patrimoniales de carácter público esté sujeto al principio de reserva de ley (artículo 31.3 CE), no implica necesariamente que la citada materia se encuentre excluida del ámbito de regulación del decreto-ley.

#### Lectura recomendada

STC 245/2004, de 16 de diciembre, FJ 4 Y 5

2) **El deber de contribuir entre las materias vedadas.** Desde la STC 6/1983, de 4 de febrero, el Tribunal ha incluido entre los deberes cuya afectación está vedada al decreto-ley el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que enuncia el artículo 31.1 CE. Por tanto, habrá que analizar en cada caso en qué medida el decreto-ley afecta al deber de contribuir. Esto exige tener en cuenta la configuración constitucional de este deber y la naturaleza y alcance de la concreta regulación.

3) **Configuración constitucional del deber de contribuir.** El artículo 31.1 CE conecta el deber de contribuir con el criterio de la capacidad económica y lo relaciona, a su vez, no con cualquier figura tributaria en particular, sino con el conjunto del sistema tributario. El artículo 31.1 CE, al obligar a todos al sostenimiento de los gastos públicos, ciñe esta obligación en unas fronteras precisas: la de la capacidad económica de cada uno y la del establecimiento, conservación y mejora de un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad.

4) **Límites.** El decreto-ley no puede alterar ni el régimen general ni aquellos elementos esenciales de los tributos que inciden en la determinación de la carga tributaria, afectando así al deber general de los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su riqueza mediante un sistema tributario justo. De manera que vulnera el artículo 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. De acuerdo con este planteamiento, no está absolutamente prohibida la utilización del decreto-ley en materia tributaria.

5) **Valoración constitucional.** Es necesario valorar en cada caso la naturaleza y alcance concreto de la regulación contenida en el decreto-ley. En particular, se deben analizar las siguientes circunstancias:

a) En qué tributo concreto incide el decreto-ley (constatando 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).

b) Qué elementos del mismo (esenciales o no) resultan alterados.

6) **Análisis del tributo sobre el que incide el decreto-ley.** El Tribunal ha declarado en numerosas ocasiones que el IRPF, por su carácter general y personal, y figura central de la imposición directa, constituye una de las piezas básicas de nuestro sistema tributario. El IRPF es el tributo en el que los principios de capacidad económica, igualdad y progresividad encuentran una más cabal proyección, de manera que es, tal vez, el instrumento más idóneo para alcanzar los objetivos de redistribución de la renta (artículo 131.1 CE) y de solidaridad (artículo 138.1 CE) que dotan de contenido al Estado social y democrático de

#### Lectura recomendada

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

derecho (artículo 1.1 CE). En cambio, el impuesto sobre sucesiones y donaciones, a diferencia del IRPF, no se configura como un tributo global sobre la renta, sino que se limita a gravar una manifestación concreta de capacidad económica, la que se pone de manifiesto con las adquisiciones lucrativas de bienes o derechos. Por esta razón, no puede afirmarse que la modificación parcial de su base imponible para determinados sujetos pasivos repercuta sensiblemente en el criterio de reparto de la carga tributaria entre los contribuyentes, por lo que no puede considerarse que la utilización del decreto-ley haya afectado al deber de contribuir.

**7) Supuestos concretos.** Con fundamento en esta doctrina, el Tribunal ha admitido la intervención del decreto-ley en la determinación del tipo de gravamen tanto del impuesto especial sobre determinados medios de transporte (STC 137/2003, de 3 de julio) como del impuesto especial sobre el alcohol y bebidas derivadas (STC 108/2004, de 30 de junio). Sin embargo, ha declarado contrario a la Constitución el incremento por decreto-ley del tipo de gravamen del IRPF (STC 182/1997, de 28 de octubre) y la regulación del régimen de las ganancias y pérdidas patrimoniales de dicho impuesto (STC 189/2005, de 7 de julio). En cambio, se consideró conforme a la Constitución el establecimiento por decreto-ley de una reducción sobre la base imponible del impuesto sobre sucesiones y donaciones (STC 189/2005, de 7 de julio).

En resumen, en caso de extraordinaria y urgente necesidad, el decreto-ley se puede utilizar en materia tributaria siempre que no altere el régimen general ni aquellos elementos esenciales de los tributos que incidan en la determinación de la carga tributaria. Esto significa que no puede afectar sensiblemente la posición del obligado a contribuir según su capacidad económica en el conjunto del sistema tributario. Para ello, se debe analizar el tributo concreto y los elementos esenciales sobre los que incide el decreto-ley.

## 6. Decreto legislativo

### 6.1. Naturaleza jurídica y características generales

Los decretos legislativos son normas con rango de ley que dicta el Gobierno por delegación de las Cortes Generales. Tal y como señala el artículo 82.1 de la CE, las Cortes Generales podrán delegar en el Gobierno la potestad de dictar normas con rango de ley. Las disposiciones del Gobierno que contengan legislación delegada recibirán el título de decretos legislativos (artículo 85 CE).

En cuanto a la **forma y límites de la delegación legislativa**, debemos tener en cuenta lo siguiente<sup>6</sup>:

<sup>6</sup>Artículos 82-85 CE

- Se debe otorgar al Gobierno de forma expresa, para materia concreta y con fijación del plazo para su ejercicio.
- Se agota por el uso que de ella haga al Gobierno mediante la publicación de la norma correspondiente.
- No pueden ser objeto de delegación las materias reservadas a la ley orgánica.
- No puede entenderse concedida de modo implícito o por tiempo indeterminado.
- No se permite la subdelegación a autoridades distintas del propio Gobierno.
- Las leyes de delegación pueden establecer fórmulas adicionales de control, sin perjuicio de la competencia propia de los tribunales.

Aunque no se indique expresamente en la Constitución, las comunidades autónomas también pueden legislar mediante decretos legislativos, tal y como se reconoce en casi todos los estatutos de autonomía. A estos efectos, se deberían igualmente aplicar los límites de la delegación legislativa que derivan de los artículos 82 y siguientes de la Constitución.

## 6.2. Clases de decretos legislativos

La Constitución reconoce dos clases de decretos legislativos según el alcance de la delegación: textos refundidos y textos articulados. En los primeros, las Cortes delegan en el Gobierno la facultad de refundir en un solo texto todas las normas sobre una materia determinada. Con ello, se pretende armonizar el ordenamiento en aquellos ámbitos en los que existe una abundante y dispersa normativa o una normativa que ha sido objeto de numerosas modificaciones. En este caso, no se produce una auténtica innovación del ordenamiento jurídico, puesto que se trata de consolidar y refundir textos normativos, aunque esto también puede producir una cierta novedad en el ordenamiento. Sin embargo, sí producen una auténtica innovación los textos articulados, en los que se autoriza al Gobierno a legislar sobre una materia determinada de acuerdo con las directrices que se indiquen en la ley de bases.

Así, la delegación legislativa se puede realizar mediante dos formas (artículo 82 CE):

- Una **ley de bases** (cuando el objeto de la delegación sea la formación de textos articulados). Las leyes de bases deben delimitar con precisión el objeto y alcance de la delegación legislativa y los principios y criterios que han de seguirse en su ejercicio. Las leyes de bases no pueden en ningún caso autorizar la modificación de la propia ley de bases ni facultar para dictar normas con carácter retroactivo.
- Una **ley ordinaria** (cuando se trate de refundir varios textos legales en uno solo). La autorización para refundir textos legales debe determinar el ámbito normativo a que se refiere el contenido de la delegación, especificando si se circunscribe a la mera formulación de un texto único o si se incluye la de regularizar, aclarar y armonizar los textos legales que han de ser refundidos.

Cuando una proposición de ley o una enmienda fuera contraria a una delegación legislativa en vigor, el Gobierno está facultado para oponerse a su tramitación. En tal supuesto, se puede presentar una proposición de ley para la derogación total o parcial de la ley de delegación (artículo 84 CE).

### 6.3. Utilización en materia tributaria

Es frecuente la utilización de decretos legislativos en materia tributaria, fundamentalmente, a través de textos refundidos.

Por ejemplo, se regulan mediante textos refundidos las haciendas locales (Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo); los impuestos aduaneros (Real Decreto Legislativo 1299/1986, de 28 de junio); el I TP y AJD (Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre); el IRNR (Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo) y el IS (Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo). En otras épocas también se han utilizado textos articulados para regular materias tributarias, como sucedió en las haciendas locales (Real Decreto 3.250/1976, de 30 de diciembre) o en el procedimiento económico administrativo (Real Decreto Legislativo 2795/1980, de 12 de diciembre).

#### Lectura recomendada

E. Recoder de Casso (1979). "El control parlamentario de la legislación delegada en materia tributaria". *Estudios de Derecho Tributario* (vol. 1). Madrid: IEF.

## 7. Disposiciones administrativas

En el ordenamiento tributario tienen relevancia varios tipos de disposiciones infralegales de carácter administrativo y distinto rango. Entre ellas podemos señalar las siguientes:

- Reglamentos (reales decretos).
- Órdenes ministeriales.
- Disposiciones interpretativas o aclaratorias.
- Ordenanzas fiscales en el ámbito de las haciendas locales.

### 7.1. Reglamentos

Los **reglamentos** son disposiciones de carácter general que aprueba el Poder Ejecutivo. Tienen la consideración de fuente del derecho y están supeditados a la Constitución y las leyes. No se puede utilizar el reglamento para regular materias que están reservadas a la ley ni para contradecir lo dispuesto en una ley. La potestad reglamentaria en el ámbito estatal corresponde al Gobierno (artículo 97 CE).

Se puede afirmar que el Gobierno es el titular de la potestad reglamentaria (originaria), pero también los ministros tienen potestad reglamentaria (derivada), tal y como se pone de manifiesto cuando dictan órdenes ministeriales en atribución de lo dispuesto en una ley. También los Gobiernos autonómicos tienen potestad reglamentaria según disponen los estatutos de autonomía. En el ámbito local, la potestad reglamentaria se ejerce a través de las ordenanzas municipales y, en nuestra materia, adquieren una especial importancia las ordenanzas fiscales.

#### **Reglamentos sobre procedimientos tributarios**

Son varios los reglamentos que desarrollan los procedimientos tributarios previstos en la LGT: Reales Decretos 1496/2003, de 28 de noviembre (obligaciones de facturación), 1065/2007, de 27 de julio (gestión e inspección), 1794/2008, de 3 de noviembre (procedimientos amistosos), 939/2005, de 29 de julio (recaudación), 2063/2004, de 15 de octubre (régimen sancionador) y 520/2005, de 13 de mayo (revisión). También existen reglamentos de desarrollo de casi todas las leyes en las que se regulan los distintos impuestos del sistema tributario.

### 7.2. Órdenes ministeriales

La LGT se refiere expresamente a las **órdenes ministeriales** como fuente del ordenamiento tributario (artículo 7.1 e). En este sentido indica que en el ámbito de competencias del Estado, 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. Las órdenes ministeriales tienen por tanto carácter infra-

rreglamentario, se sitúan por debajo del reglamento en la prelación del sistema de fuentes. Ahora bien, no es necesario que exista previamente un reglamento para dictar una orden ministerial, ya que esta puede desarrollar directamente una norma con rango de ley cuando así lo establezca expresamente la propia ley.

### Ejemplo

**El Ministerio de Hacienda ha dictado una orden por la que se aprueban los modelos de autoliquidación para el pago de la tasa por la gestión administrativa del juego, sin que exista un reglamento previo de desarrollo. ¿Es correcta la actuación del Gobierno?**

En materia tributaria son muy frecuentes las órdenes ministeriales, sobre todo para la aprobación de modelos de declaraciones y autoliquidaciones de tributos. La Orden EHA/3031/2011, de 8 de noviembre, aprueba las normas de gestión, autoliquidación y los modelos de impresos para el pago de la tasa por la gestión administrativa del juego. Esta norma desarrolla directamente el artículo 49 de la Ley 13/2011, de 27 de mayo, en el que se regula la tasa por la gestión administrativa del juego. En dicho precepto se establece que la tasa se liquidará por el procedimiento que se apruebe en norma reglamentaria dictada por el Ministerio de Economía y Hacienda, lo que ha dado lugar a la orden ministerial a la que nos referimos. Las órdenes ministeriales no necesitan por tanto un reglamento previo (real decreto), sino que pueden dictarse en desarrollo de una ley.

### 7.3. Disposiciones interpretativas o aclaratorias

La LGT también se refiere expresamente a las **disposiciones interpretativas o aclaratorias** (artículo 12.3). Son disposiciones que, como su propio nombre indica, interpretan o aclaran normas en materia tributaria, ya sean leyes u otro tipo de normas. Estas disposiciones pueden recibir una nomenclatura muy variada (circulares, resoluciones, instrucciones, etc.). En el ámbito de las competencias del Estado, la facultad para dictar este tipo de disposiciones corresponde de forma exclusiva al ministro de Hacienda. Las disposiciones interpretativas o aclaratorias son de obligado cumplimiento para todos los órganos de la Administración tributaria y se deben publicar en el boletín oficial que corresponda.

Una disposición interpretativa o aclaratoria es, por ejemplo, la Resolución 3/1999, de 23 de julio, sobre la aplicación del tipo impositivo del IVA a las operaciones relativas a los animales para el consumo, para el engorde, para la reproducción y otros usos diferentes. En esta disposición se interpreta el artículo 91 de la Ley del IVA en lo referente a dichas cuestiones.

La opinión generalizada entre la doctrina es que este tipo de disposiciones no tienen un auténtico carácter normativo. No vinculan por tanto a los tribunales de justicia ni a los contribuyentes, solo son vinculantes para los órganos administrativos. La publicidad de este tipo de disposiciones contribuye a lograr una mayor seguridad jurídica entre los administrados, ya que los contribuyentes pueden así conocer cuál es el criterio administrativo aplicable y alegarlo en apoyo de sus recursos en caso de que les resulte favorable.

#### Lectura recomendada

F. García Berro (2010). "El papel de las disposiciones interpretativas del Ministro de Hacienda". *Tratado sobre la Ley General Tributaria* (tomo 1). Cizur Menor: Aranzadi.

## Ejemplo

La Sra. Fernández ha revisado la declaración de la renta que presentó el año pasado y ha observado un cálculo incorrecto que conllevaría una modificación de la cuota tributaria en dos euros más de los que en su momento ingresó. ¿Considera que la Administración tributaria iniciará un procedimiento para la recaudación de los dos euros que debería haber pagado la Sra. Fernández?

El criterio administrativo que aplicará la Administración en estos casos lo encontramos en la Resolución de 28 de julio de 2011, conjunta de la Intervención General de la Administración del Estado y de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se acuerda la anulación y baja en contabilidad de todas aquellas liquidaciones correspondientes a recursos de derecho público de la Hacienda pública estatal recaudados por la Agencia estatal de Administración tributaria de las que resulte una deuda pendiente de recaudar por importe inferior a tres euros. Mediante esta resolución se acuerda la anulación y se dan de baja aquellas deudas de escasa cuantía respecto de las que no se va a continuar la gestión recaudatoria por motivos estrictamente económicos, por resultar de cuantía insuficiente para la cobertura del coste que representa su recaudación. La base legal de esta resolución se encuentra en la disposición adicional única de la Orden HAC/2816/2002, de 5 de noviembre, por la que se desarrolla el artículo 41.3 del texto refundido de la Ley General Presupuestaria (actual artículo 16 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria).

## 7.4. Ordenanzas fiscales

En el ámbito de las haciendas locales debemos referirnos a las ordenanzas fiscales, que se mencionan expresamente entre las fuentes del ordenamiento tributario (artículo 7.1. e) LGT).

La aprobación de las ordenanzas fiscales debe seguir el procedimiento establecido en los artículos 15 y siguientes de la LHL:

- En primer lugar, se adoptan los acuerdos provisionales que deben estar expuestos en el tablón de anuncios de la entidad durante un mínimo de 30 días. Dentro de este plazo, los interesados pueden examinar el expediente y presentar las reclamaciones que estimen oportunas. Las entidades locales deben publicar los anuncios de exposición en los boletines oficiales y, además, en algunos casos, en los diarios de mayor difusión.
- En segundo lugar, finalizado el periodo de exposición pública, las entidades locales adoptarán los acuerdos definitivos que procedan, resolviendo las reclamaciones que se hubieran presentado y aprobando la redacción definitiva de la ordenanza.
- En tercer lugar, los acuerdos definitivos y el texto íntegro de la ordenanza deberán ser publicados en los boletines oficiales para que puedan entrar en vigor.

Los vicios en el procedimiento de aprobación de las ordenanzas fiscales pueden conllevar la nulidad de pleno derecho de la ordenanza, aunque tales vicios no hayan causado indefensión.

### Ved también

En el módulo “Principios constitucionales” ya hemos analizado la relación que existe entre ordenanzas fiscales y la LHL en el marco del principio de reserva de ley y en relación con la potestad tributaria de las entidades locales, por lo que nos remitimos allí para el estudio de esta cuestión.

### Entidades locales

Las entidades locales tienen potestad normativa porque pueden aprobar ordenanzas. No tienen potestad legislativa porque no pueden aprobar leyes.

### Lectura recomendada

J. Martín Fernández; J. Rodríguez Márquez (2009). *Manual de Derecho Financiero y Tributario Local*. Barcelona: Marcial Pons.

Así sucedió cuando un ayuntamiento resolvió las reclamaciones planteadas contra el acuerdo provisional el último día en que finalizaba el plazo de exposición pública, al objeto de poder aprobar y publicar la ordenanza antes de que acabara el ejercicio. El TS consideró que, aunque este vicio del procedimiento no había supuesto indefensión en el caso planteado, comprometía el trámite de audiencia del artículo 105 a) CE y producía por lo tanto la nulidad de pleno derecho de la ordenanza (STS de 14 de octubre de 2010).

## Actividades

1. Señalad las distintas clases de fuentes normativas y su prelación.
2. Comentad las principales características de las fuentes internacionales y de la Unión Europea en el ámbito tributario.
3. Definid los límites constitucionales de la ley de presupuestos en materia tributaria
4. Indicad qué materias tributarias se pueden regular mediante decreto-ley.
5. Enumerad las distintas normas infralegales que inciden en el ordenamiento tributario.

## Ejercicios de autoevaluación

### De selección

1. Los convenios internacionales para eliminar la doble imposición...
  - a) están prohibidos por nuestra Constitución porque afectan a la potestad tributaria del Estado.
  - b) prevalecen sobre las normas internas.
  - c) crean nuevos tributos.
2. En la Unión Europea...
  - a) los impuestos son iguales en todos los Estados miembros debido al proceso de armonización fiscal.
  - b) todavía no se ha iniciado el proceso de armonización en materia de imposición indirecta.
  - c) pueden existir impuestos discriminatorios siempre que estén justificados y sean proporcionales de acuerdo con la jurisprudencia del TJUE.
3. Las leyes de presupuestos...
  - a) pueden crear tributos cuando una ley tributaria sustantiva así lo prevea.
  - b) pueden realizar meras adaptaciones de un tributo a la realidad sin necesidad de ley tributaria sustantiva.
  - c) no pueden crear tributos ni realizar modificaciones tributarias.
4. Las leyes de acompañamiento...
  - a) son expresión de una deficiente técnica legislativa pero no por ello son inconstitucionales.
  - b) están prohibidas expresamente en la Constitución.
  - c) no pueden crear tributos ni realizar modificaciones tributarias.
5. El decreto-ley...
  - a) no puede regular cuestiones tributarias porque el deber de contribuir se encuentra entre las materias vedadas del artículo 86 CE.
  - b) no puede crear prestaciones patrimoniales de carácter público porque el establecimiento de estas se encuentra reservado a la ley de acuerdo con el artículo 31.3 CE.
  - c) se puede utilizar en materia tributaria siempre que no altere el régimen general ni aquellos elementos esenciales de los tributos que incidan en la determinación de la carga tributaria.
6. Los decretos legislativos...
  - a) los dictan las Cortes Generales por delegación del Gobierno.
  - b) están previstos para los casos en los que concurre una extraordinaria y urgente necesidad.
  - c) pueden crear y regular tributos.
7. Las órdenes ministeriales...
  - a) pueden desarrollar directamente una norma con rango de ley cuando así lo establezca expresamente la propia ley.
  - b) pueden crear tributos siempre que las dicte el ministro de Hacienda.
  - c) no están permitidas en materia tributaria.

8. ¿Cuál de las siguientes fuentes normativas se podría utilizar para crear un tributo?

- a) Una ley de acompañamiento.
- b) Un decreto-ley.
- c) Ambas.

9. Los ayuntamientos regulan los tributos municipales en...

- a) decretos-ley aprobados por el Pleno de la corporación.
- b) ordenanzas fiscales.
- c) leyes ordinarias.

10. Señalad la respuesta correcta.

- a) Se requiere ley orgánica para regular aquellos tributos que afecten sensiblemente a la capacidad económica del contribuyente.
- b) Las comunidades autónomas no pueden crear tributos mediante un decreto-ley.
- c) Las Entidades locales tienen potestad normativa.

### Casos prácticos

11. Un convenio de doble imposición (CDI) permite que los dividendos obtenidos en nuestro país por empresas residentes en el otro Estado tributen en España hasta el límite del 15%. Supongamos que el IRNR grava estos dividendos al tipo del 20%. El texto del convenio establece lo siguiente: "Los dividendos pueden someterse también a imposición en el Estado contratante en el que reside la sociedad que paga los dividendos y según la legislación de ese Estado, pero el impuesto así exigido no podrá exceder del 15%".

¿Qué porcentaje se debería retener en nuestro país? ¿Y si el IRNR estableciera un tipo de gravamen del 10% o dejara exentos estos dividendos?

12. La situación de crisis económica ha obligado al Gobierno a dictar un decreto-ley de medidas fiscales para la reducción del déficit público y la sostenibilidad. Entre las materias que regula esta norma se encuentran las siguientes:

- a) aumento de la tarifa del IRPF;
- b) aumentos de los tipos de gravamen de los impuestos especiales;
- c) creación de un nuevo impuesto extrafiscal para la protección del medio ambiente.

Comentad brevemente la adecuación de estas medidas al orden constitucional de acuerdo con la jurisprudencia analizada.

13. ¿Podrían regularse las materias del caso anterior en una ley de presupuestos? ¿Y en una ley de acompañamiento?

## Solucionario

### Ejercicios de autoevaluación

1. b

2. c

3. b

4. a

5. c

6. c

7. a

8. c

9. b

10. c

11. Los CDI son tratados internacionales generalmente de carácter bilateral. Su finalidad es eliminar la doble imposición y prevenir el fraude y la evasión fiscal en el contexto de las rentas transfronterizas. Los tratados internacionales válidamente celebrados, una vez publicados en el boletín oficial, forman parte del ordenamiento interno (artículo 96 CE). El caso que se plantea exige por tanto analizar la relación entre los tratados internacionales y el resto del ordenamiento interno en el ámbito tributario. Para ello es necesario tener clara cuál es la finalidad de los CDI y cómo se proyectan sobre los sistemas de tributos nacionales.

Los CDI establecen diferentes categorías de rentas y determinan para cada una de ellas la distribución de la potestad tributaria entre los Estados parte del convenio, por lo que resulta fundamental calificar las rentas de acuerdo con las categorías previstas en el tratado. De este modo, el CDI determina el derecho de los Estados para gravar la renta en cuestión. Los CDI no crean tributos ni establecen sus elementos esenciales (tipos de gravamen, bases, cuotas, etc.). Estas son cuestiones que corresponden al derecho interno de los Estados miembros. Los CDI establecen qué Estado está facultado (y en qué medida) para gravar una determinada renta o patrimonio. Pero una vez que se haya reconocido el derecho de un Estado a gravar dicha renta, esta se gravará conforme a la legislación fiscal interna del Estado competente.

En el caso que se plantea, el CDI confiere a España un derecho de gravamen sobre los dividendos de hasta un 15%. Este porcentaje no es un tipo de gravamen, sino un límite o techo hasta el cual el Estado está facultado para gravar estas rentas. Por tanto, para determinar el gravamen de los dividendos se debe aplicar la ley interna (IRNR) pero con la limitaciones derivadas del CDI. Si la ley interna establece un tipo de gravamen del 20%, España solo puede gravar los dividendos controvertidos al tipo del 15%. Sin embargo, si la ley interna establece un tipo del 10%, España debe aplicar este tipo de gravamen pues se encuentra dentro del límite permitido por el CDI. Lo mismo sucedería si hubiera una exención en la ley interna, en tal caso, los dividendos estarían exentos. No olvidemos que el 15% del CDI no es un tipo de gravamen, sino un límite que debe aplicarse siempre con arreglo a la legislación interna del Estado de la fuente.

12. En caso de extraordinaria y urgente necesidad, el decreto-ley se puede utilizar en materia tributaria siempre que no altere el régimen general ni aquellos elementos esenciales de los tributos que incidan en la determinación de la carga tributaria. Esto significa que no puede afectar sensiblemente la posición del obligado a contribuir según su capacidad económica en el conjunto del sistema tributario. Para ello, se debe analizar el tributo concreto y los elementos esenciales sobre los que incide el decreto-ley.

De acuerdo con esta doctrina del Tribunal Constitucional (entre otras, STC 245/2004, de 16 de diciembre) se deben analizar las medidas aprobadas por el Gobierno. En el análisis de estas medidas se deben valorar dos cuestiones: a qué tributo concreto afecta el decreto-ley y qué elementos del mismo resultan afectados. Con respecto a la primera, las medidas adoptadas por el Gobierno afectan al IRPF, a los IIEE y a un impuesto de nueva creación con fines extrafiscales. En cuanto a la segunda cuestión, las medidas afectan a elementos esenciales de los impuestos citados, tales como el tipo de gravamen del IRPF y de los IIEE o el hecho imponible con respecto al nuevo impuesto.

El Tribunal Constitucional ha señalado que estas cuestiones se deben analizar teniendo en cuenta la naturaleza, estructura y la función que cumplen los tributos dentro del conjunto

del sistema tributario, así como el grado o medida en que interviene el principio de capacidad económica. Así, el Tribunal ha declarado en numerosas ocasiones que el IRPF, por su carácter general y personal, y figura central de la imposición directa, constituye una de las piezas básicas de nuestro sistema tributario. El IRPF es el tributo en el que el principio de capacidad económica encuentran una más cabal proyección, por lo afecta sensiblemente al deber de contribuir. Esto no sucede sin embargo en relación con los IIEE.

Con fundamento en estos planteamientos, podemos concluir que no sería admisible la utilización de un decreto-ley para aumentar la tarifa del IRPF (SSTC 182/1997, de 28 de octubre y 189/2005, de 7 de julio). Sin embargo, en la práctica se ha utilizado el decreto ley para aumentar la tarifa del IRPF con carácter temporal para los ejercicios 2012 y 2013 con el objetivo de reducir el déficit público (disposición final segunda Real Decreto-Ley 20/2011 de 30 de diciembre). Por otro lado, el Tribunal Constitucional sí ha admitido la intervención de un decreto-ley para subir los tipos de gravamen de los IIEE (SSTC 137/2003, de 3 de julio y 108/2004, de 30 de junio). Con respecto al impuesto de nueva creación, podríamos aplicar también esta doctrina. Si el impuesto tiene una finalidad extrafiscal, es posible considerar que no afecta sensiblemente al deber de contribuir y que, por tanto, su creación por decreto-ley no plantea problemas de constitucionalidad. Las comunidades autónomas han utilizado el decreto-ley para crear impuestos de esta naturaleza. Por ejemplo, en Andalucía se ha utilizado el decreto-ley para crear el impuesto sobre las bolsas de plástico y el impuesto sobre depósitos en entidades de crédito (Decreto-ley 4/2010, de 6 de julio)

13. Los límites de la ley de presupuestos en materia tributaria han sido configurados de acuerdo con una abundante jurisprudencia constitucional (SSTC 27/1981, 126/1987, 116/1994, 174/1998, 130/1999 o 136/2011). Según el artículo 134.7 de la CE, la ley de presupuestos no puede crear tributos, solo podrá modificarlos cuando así lo prevea una ley tributaria sustantiva.

Las leyes de presupuestos pueden, por tanto, realizar modificaciones tributarias, incluso sustanciales y profundas, siempre que haya una ley habilitante que así lo prevea. En cambio, pueden realizar meras adaptaciones del tributo a la realidad sin necesidad de ley habilitante. El problema que se plantearía en este caso (aumento de los tipos de gravamen del IRPF y de los IIEE), sería determinar si estamos ante modificaciones para las que se requiere una ley habilitante o meras adaptaciones para las que no sería necesaria la misma. Esta doctrina del Tribunal Constitucional genera una gran inseguridad jurídica y no parece que tenga un claro respaldo constitucional. No ofrece dudas la creación de un impuesto, pues se prohíbe expresamente la creación de tributos mediante ley de presupuestos (artículo 134.7 de la CE)

En cuanto a la ley de acompañamiento, a pesar de todas las críticas que plantean este tipo de normas, el Tribunal Constitucional ha reconocido su conformidad con el orden constitucional (STC 136/2011, de 13 de septiembre). Además, los límites que se aplican a la ley de presupuestos (artículo 134.7 CE) no son trasladables a las leyes de acompañamiento. Por ello, podemos concluir que la regulación de las medidas controvertidas mediante una ley de acompañamiento, no plantearía problemas de constitucionalidad de acuerdo con la jurisprudencia actual del Tribunal Constitucional. En efecto, mediante leyes de acompañamiento se pueden crear tributos y modificarlos sin necesidad de ley tributaria sustantiva habilitante.