

Tema 5: El Derecho Tributario: concepto y contenido. Las fuentes del Derecho Tributario. Administración Tributaria. Las obligaciones y deberes de la Administración Tributaria. Los principios del ordenamiento tributario español.

1. EL DERECHO TRIBUTARIO: CONCEPTO Y CONTENIDO

Concepto

El Derecho Tributario ha de encuadrarse dentro del sector del Derecho Público y más concretamente como una rama del Derecho Financiero.

El Derecho Tributario nació con la concepción moderna del tributo. Por tanto, la institución que da cohesión y sentido al Derecho Tributario es el tributo.

Éste viene definido en el artículo 2 LGT:

“Son prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración Pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho que la ley vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los medios económicos necesarios para el sostenimiento del gasto público”.

Se pueden distinguir dos partes en el Derecho Tributario:

- a) El Derecho Tributario material, que comprende el conjunto de normas jurídicas que disciplinan la relación jurídico-tributaria.
- b) El Derecho Tributario forma, que comprende el conjunto de normas jurídicas que disciplinan la actividad administrativa.

Contenido

Su contenido distingue una parte general y una parte especial.

- a) Parte general: Comprendería los aspectos materiales y procedimentales del Derecho Tributario. Por ejemplo: principios tributarios constitucionales, fuentes de las normas tributarias, aplicación temporal y espacial de las normas tributarias, interpretación, clasificación de tributos, procedimiento de recaudación, comprobación y revisión de actos administrativos, etc.
- b) Parte especial: El contenido de la misma vendrá determinado por las normas específicas de cada tributo.

2. LAS FUENTES DEL DERECHO TRIBUTARIO

Teniendo en cuenta la Constitución española y la Ley General Tributaria podrían citarse como fuentes del Derecho Tributario:

- a) La Constitución
- b) Las Leyes Orgánicas
- c) Las Leyes Ordinarias
- d) Los Decretos legislativos y Decretos- Leyes

- e) Los Reglamentos
- f) La costumbre
- g) Los Principios Generales del Derecho

2.1. La Ley como fuente del Derecho Tributario

Al referirnos a la Ley como fuente del Derecho Tributario, será preciso distinguir la Constitución de aquellas categorías de leyes con rango inferior a la misma.

a) La Constitución Española

Recoge una serie de preceptos que inciden en el ámbito de las fuentes del Derecho Tributario, como son el principio de reserva de Ley, corolario del principio de legalidad, el principio de generalidad tributaria y el principio de capacidad contributiva. (art. 31 y 133 CE, fundamentalmente)

b) Las Leyes Orgánicas

Con un rango inferior a la Constitución y viene regulado en el Art.81 CE:

“1. Son leyes orgánicas las relativas al desarrollo de los derechos fundamentales y las libertades públicas, las que aprueben los Estatutos de Autonomía y el régimen electoral general y las demás previstas en la Constitución.

2.La aprobación, modificación o derogación de las leyes orgánicas exigirá mayoría absoluta del Congreso en una votación final sobre el conjunto del proyecto.”

c) Las Leyes Ordinarias.

El procedimiento de elaboración de las Leyes Ordinarias se encuentra en los artículos 88 a 91 de la CE, fundamentalmente.

Subrayar, en cuanto a la iniciativa legislativa, que la iniciativa popular no es válida para presentar proposiciones de Ley en materia tributaria (art.87.3CE) y que la Ley de Presupuestos no puede crear tributos, aunque sí puede modificarlos cuando una Ley Tributaria sustantiva así lo prevea (art.134.7CE).

La Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria es el eje central del ordenamiento tributario donde se recogen sus principios esenciales y se regulan las relaciones entre la Administración Tributaria y los contribuyentes.

Art. 7 LGT recoge las Fuentes del ordenamiento tributario sin establecer prelación entre las mismas:

1. Los tributos se regirán:

- a) 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.
- 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.

- 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.

La preeminencia casi exclusiva de la Ley como fuente del Derecho Tributario y el principio de legalidad consagrado en la Constitución tienen su reflejo en la LGT. Así, el Art. 4 LGT establece que:

“1. La potestad originaria para establecer tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante Ley.

2. Las Comunidades Autónomas y las entidades locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las Leyes.”

3. Las demás entidades de Derecho Público podrán exigir tributos cuando una ley así lo determine.”

Por su parte, en el artículo 8 LGT se concreta el principio de legalidad que se hace referencia en el apartado 3º del Art.31 CE. Así, en dicho artículo 8 se concreta el principio de reserva de Ley.

d) Decretos Legislativos

Se puede definir como una disposición con rango de Ley dictada por el Ejecutivo en virtud de una delegación otorgada por el Parlamento.

La Constitución prevé, con carácter general, la posibilidad de que las Cortes Generales deleguen en el Gobierno la potestad de dictar normas con rango de Ley (art.82.1 CE) y ello es perfectamente aplicable al marco tributario. Por ejemplo, el Texto Refundido del IRPF o del IS.

e) Decretos-Leyes

Art.86 de la CE:

“1. En caso de extremada y urgente necesidad, el Gobierno podrá citar disposiciones legislativas provisionales que tomarán la forma de Decreto-Leyes y que no podrán afectar al ordenamiento de las instituciones básicas del Estado, a los derechos, deberes y libertades de los ciudadanos regulados en el Título I de la Constitución, al régimen de las CCAA ni al Derecho electoral general.

2.Los Decretos-leyes deberán ser inmediatamente sometidos a debate y votación de totalidad al Congreso de los Diputados, en el plazo de 30 días siguientes a su promulgación.

3.Durante el plazo establecido en el apartado anterior, las Cortes podrán tramitarlos como proyectos de ley por el procedimiento de urgencia.”

f) Los Reglamentos

Se pueden definir como normas que proceden del Poder Ejecutivo con valor subordinado a la Ley.

Art. 106 CE:

“1. Los Tribunales controlan la potestad reglamentaria y la legalidad de la actuación administrativa, así como el sometimiento de esta a los fines que la justifican.”

Los Reglamentos se pueden clasificar desde dos puntos de vista:

- a) Por su relación con la Ley pueden ser ejecutivos o independientes.
- b) Por su procedencia, los Reglamentos pueden ser: estatales, de las Comunidades Autónomas o de las Corporaciones Locales.

- Impugnabilidad reglamentaria:

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

- Competencia para dictar Reglamentos:

Art. 7.1 e) LGT corresponde al Ministerio de Hacienda y Función Pública dictar disposiciones de desarrollo en materia tributaria.

- Reglamentos de las Comunidades Autónomas

Art. 17 LO 8/1980 de financiación a las CCAA: *“Las Comunidades Autónomas regularán por sus órganos competentes, de acuerdo con sus estatutos... los Reglamentos generales de sus propios tributos.”*

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

- Reglamentos de las Corporaciones Locales

Art. 4.2 LGT: *“... Las entidades locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las Leyes.”*

Dentro del marco de la legislación de régimen local, tanto la Hacienda provincial como la municipal desarrollan reglamentariamente las normas que han de regirlas en un cuerpo normativo que recibe la denominación de “Ordenanzas Fiscales”, regulada en la disposición adicional cuarta, apartado tercero.

- g) Circulares e instrucciones

Las circulares e instrucciones producen su efecto sin necesidad de publicación y vinculan tan solo al funcionario subordinado. Tienen efectos internos dentro de la Administración.

2.2. La costumbre

Habría que diferenciar la costumbre de algunas figuras jurídicas anexas pero diferentes como son los precedentes y las prácticas administrativas, ya que mientras la costumbre es norma jurídica, las dos anteriores no tienen carácter normativo.

No obstante, no parece pertinente aplicar esta fuente del Derecho en el campo del Derecho Tributario.

2.3. Principios Generales del Derecho

Art. 1.4 del Código Civil:

“Los principios generales del Derecho se aplicarán en defecto de Ley o costumbre, sin perjuicio de su carácter informador del ordenamiento jurídico.”

2.4. Tratados internacionales

Artículo 1.5 del Código Civil:

“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.”

3. ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Artículo 5 LGT establece:

“1. A los efectos de esta Ley, la Administración Tributaria estará integrada por los órganos y entidades de Derecho Público que desarrollen las funciones reguladas en sus Títulos III, IV, V, VI y VII.

2. En el ámbito de competencias del Estado, la aplicación de los tributos y el ejercicio de la potestad sancionadora corresponde al Ministerio de Hacienda, en tanto no haya sido expresamente encomendada por ley a otro órgano o entidad de Derecho Público.

3. Las Comunidades Autónomas y las Entidades Locales ejercerán las competencias relativas a la aplicación de los tributos y el ejercicio de la potestad sancionadora derivada de dicha aplicación, así como la función revisora en vía administrativa de los actos dictados en el ejercicio de aquellas.

(...)

5. Asimismo, podrán establecerse fórmulas de colaboración para la aplicación de los tributos entre las entidades locales, así como entre estas y el Estado o las comunidades autónomas.”

4. LAS OBLIGACIONES Y DEBERES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

En el artículo 30 de la LGT:

“1. La Administración tributaria está sujeta al cumplimiento de las obligaciones de contenido económico establecidas en esta ley. Tienen esta naturaleza la obligación de realizar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, la de devolución de ingresos indebidos, la de reembolso de los costes de las garantías y la de satisfacer intereses de demora.”

- **Devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo**

Artículo 31 LGT:

“1. La Administración tributaria devolverá las cantidades que procedan de acuerdo con lo previsto en la normativa de cada tributo.

Son devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo las correspondientes a cantidades ingresadas o soportadas debidamente como consecuencia de la aplicación del tributo.

2. Transcurrido el plazo fijado en las normas reguladoras de cada tributo y, en todo caso, el plazo de seis meses, sin que se hubiera ordenado el pago de la devolución por causa imputable a la Administración Tributaria, ésta abonará el interés de demora regulado en el artículo 26 de esta Ley, sin necesidad de que el obligado lo solicite. A estos efectos, el interés de demora se devengará desde la finalización de dicho plazo hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución

- **Devolución de ingresos indebidos**

Artículo 32 LGT:

“1. La Administración tributaria devolverá a los obligados tributarios, a los sujetos infractores o a los sucesores de unos y otros, los ingresos que indebidamente se hubieran realizado en el Tesoro Público con ocasión del cumplimiento de sus obligaciones tributarias o del pago de sanciones, conforme a lo establecido en el artículo 221 de esta ley.

2. Con la devolución de ingresos indebidos la Administración Tributaria abonará el interés de demora regulado en el artículo 26 de esta Ley, sin necesidad de que el obligado tributario lo solicite. A estos efectos, el interés de demora se devengará desde la fecha en que se hubiese realizado el ingreso indebido hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución.”

- **Reembolso de los costes de las garantías**

Artículo 33 LGT:

“1. La Administración tributaria reembolsará, previa acreditación de su importe, el coste de las garantías aportadas para suspender la ejecución de un acto o para aplazar o fraccionar el pago de una deuda si dicho acto o deuda es declarado improcedente por sentencia o resolución administrativa firme. Cuando el acto o la deuda se declare parcialmente improcedente, el reembolso alcanzará a la parte correspondiente del coste de las garantías.

(...)

2. Con el reembolso de los costes de las garantías, la Administración tributaria abonará el interés legal vigente a lo largo del período en el que se devengue sin necesidad de que el obligado tributario lo solicite. A estos efectos, el interés legal se devengará desde la fecha debidamente acreditada en que se hubiese incurrido en dichos costes hasta la fecha en que se ordene el pago.”

5. LOS PRINCIPIOS DEL ORDENAMIENTO TRIBUTARIO ESPAÑOL

5.1. Principios Tributarios Constitucionalizados

- Generalidad

En la esfera tributaria supone la necesidad de que todos los ciudadanos contribuyen a hacer frente a las cargas públicas mediante el pago de impuestos. El único límite tolerable es el que deriva de su compatibilidad con el de capacidad económica.

Viene recogido en el Art. 31 CE: *“Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica...”*.

- Justicia y capacidad económica

La formulación en el ámbito tributario de dicha idea de justicia es el principio de igualdad. Ahora bien, la verdadera igualdad exige el tratamiento desigual de las personas que se encuentran en situaciones desiguales. El criterio tradicionalmente establecido para lograr tal tratamiento es el de la capacidad económica.

Con arreglo al mismo, el art. 31.1 CE menciona:

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

- Principio de solidaridad y coordinación

Regulado en el artículo 156.1 CE:

“Las Comunidades Autónomas gozarán de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias con arreglo a los principios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles.”

- Principio de legalidad y reserva de Ley

Regulado en el artículo 31.3 CE:

“Solo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la Ley.”

Artículo 133 CE:

“1. La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado mediante Ley.

2. Las Comunidades Autónomas y las Corporaciones Locales, podrán establecer y exigir tributos de acuerdo con la Constitución y las leyes.”

(...)

4. Todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deberá establecerse en virtud de Ley.”

Artículo 134.7 CE:

“La Ley de Presupuestos no puede crear tributos. Podrá modificarlos cuando una Ley Tributaria sustantiva así lo prevea.”

- Principio de seguridad jurídica

Consagrado en el artículo 9.3 CE:

“La Constitución garantiza el principio de legalidad, la jerarquía normativa, la publicidad de las normas, la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, la seguridad jurídica, la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos.”

- Principio de sistematización

Según Albiña es de destacar que el artículo 31.1. de la Constitución remite la aplicación de varios principios al “sistema tributario”, no a los tributos que lo conforman, lo cual se considera loable, ya que no se puede concebir los tributos si no es formando un sistema en el que estén racionalmente articulados o vertebrados, según las respectivas capacidades económicas por ellos gravadas.

5.2. Principios tributarios de la LGT

En el artículo 3.1 LGT se consagran los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributario y no confiscatoriedad.

Mientras que en el apartado 2 se hace incidencia en que:

“La aplicación del sistema tributario se basará en los principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos del cumplimiento de obligaciones formales y se asegurará el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios.”