

TEMA 2. LAS FUENTES DEL DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO.

- 1.- Introducción.
- 2.- Las fuentes del derecho en general.
- 3.- El principio de jerarquía entre fuentes.
- 4.- La capacidad normativa de las Comunidades autónomas y de los Entes locales.
- 5.- Las órdenes interpretativas y otras disposiciones administrativas que no son fuente de derecho.
- 6.- La Ley General tributaria.
- 7.- Disposiciones especiales sobre las fuentes del derecho en materia tributaria.
- 8.- La capacidad normativa de las Comunidades autónomas y de los Entes locales.

1.- Introducción.

En sentido formal las fuentes del derecho son los modos o formas de generarse los mandatos de alcance general. Una fuente es un acto dispositivo que tiene capacidad de obligar con carácter general, es decir, a cualquier sujeto que se encuentre bajo el ámbito de su enunciado general, de su presupuesto de hecho, a diferencia de lo que sucede con un acto dispositivo que incorpora un mandato particular. (Ejemplo de fuente es una ley, o un reglamento. Ejemplo de acto particular es un acto de expropiación, o un acto que sanciona a un sujeto; en los casos de expropiación o sanción, el mandato se dirige exclusivamente a uno o varios destinatarios concretos, no a cualquier sujeto que eventualmente pueda encontrarse bajo su ámbito de definición general).

2.- Las fuentes del derecho en general.

La Constitución.

La Constitución es la norma superior del Ordenamiento jurídico, tiene carácter vinculante y existen procedimientos específicos que garantizan su supremacía en el caso de que se intente vulnerarla; de estos procedimientos conoce el Tribunal Constitucional:

El recurso de inconstitucionalidad contra leyes y disposiciones normativas con rango de ley, previsto en el artículo 161.1.a) de la Cs. En este caso se protege a la Constitución frente a la redacción inconstitucional de una ley.

El recurso de amparo, previsto para tutelar a los sujetos en los supuestos de violación del principio de igualdad o de los derechos fundamentales y libertades públicas, contemplado en el artículo 161.1.b) Cs.

Los tratados internacionales.

Los tratados internacionales, una vez aprobados por el parlamento español, pasan a formar parte del ordenamiento interno, y tienen una capacidad de obligar superior a la de las leyes.

El derecho de la unión europea.

En la actualidad el derecho de la Unión europea, aparte de los tratados correspondientes, se basa en dos tipos de normas, las directivas, que obligan a los Estados en cuanto a los fines, pero no en cuanto a los medios para conseguirlos, y los reglamentos, directamente obligatorios para cualquier sujeto en la Unión.

La ley. Leyes parlamentarias, orgánicas y ordinarias. Decretos legislativos. Decretos leyes.

Leyes parlamentarias, orgánicas y ordinarias.

Se puede entender la expresión "ley" en sentido general, como toda disposición normativa escrita, o en sentido estricto, como aquella disposición normativa emanada del Poder legislativo; en este último sentido, que es el más apropiado, se suele utilizar la expresión "ley formal" o "ley de Cortes".

Determinadas leyes de Cortes asumen por mandato de la Constitución el carácter de ley orgánica; son las relativas al desarrollo de los derechos fundamentales y libertades públicas, las que aprueban los estatutos de autonomía y el régimen electoral general y las demás previstas expresamente en la Constitución. Su aprobación, modificación o derogación exigen la mayoría absoluta del Congreso en una votación final sobre el conjunto del proyecto.

Decretos legislativos.

La ley formal responde al esquema básico del Estado de derecho, según el cual es el Poder legislativo el legitimado para emanar normas de alcance general y rango superior.

Ahora bien: la complejidad de las relaciones de gobierno ha impuesto formas de funcionamiento que se alejan de este esquema puro; de acuerdo con ellas el Poder ejecutivo puede, en ciertas ocasiones, y previa autorización o encomienda del legislativo, emanar normas con rango de ley. Los casos en que puede hacerlo dan lugar a los Decretos legislativos, que están previstos en el artículo 82 Cs. Se trata, pues, de supuestos en los que las Cortes autorizan al Gobierno a dictar normas que tienen el mismo rango y los mismos efectos que las leyes de Cortes.

El más importante de los efectos del Decreto legislativo es que tiene rango de ley en lo que no rebase el ámbito normativo cubierto por la ley delegante que lo autoriza, por lo cual sólo se va a poder modificar por otra norma que tenga rango de ley. Existen dos clases de Decretos legislativos:

1.- Textos articulados: en estos supuestos una ley de bases fija el objeto y alcance de la delegación, así como los principios y criterios que han de desarrollarse. El texto articulado desarrolla los principios y criterios que se fijan en la ley de bases que dictan las Cortes.

2.- Textos refundidos: el Gobierno sólo está autorizado a estructurar en un texto único disposiciones que ya se encuentran vigentes, aunque dispersas en una pluralidad de textos normativos.

El Decreto ley.

Su regulación básica se establece en el artículo 86.1 Cs. Las cuatro notas que caracterizan al Decreto-ley como fuente del derecho son:

1.- Es una disposición legislativa provisional, pues para que se lleve a cabo su incorporación definitiva al ordenamiento jurídico ha de ser expresamente convalidada por las Cortes Generales.

2.- Es un acto normativo del Gobierno, no del Parlamento.

3.- Sólo se puede dictar en casos de extraordinaria y urgente necesidad.

4.- No puede regular aquellas materias que le están vedadas expresamente por el artículo 86.1 y que son las siguientes: derechos, deberes y libertades de los ciudadanos recogidos en el Título I, régimen de las Comunidades autónomas y derecho electoral general. Si el Decreto ley no se convalida por las Cortes en el plazo de treinta días desde su promulgación, pierde su eficacia; si se convalida, permanece como tal Decreto ley con la eficacia prevista en él.

El reglamento.

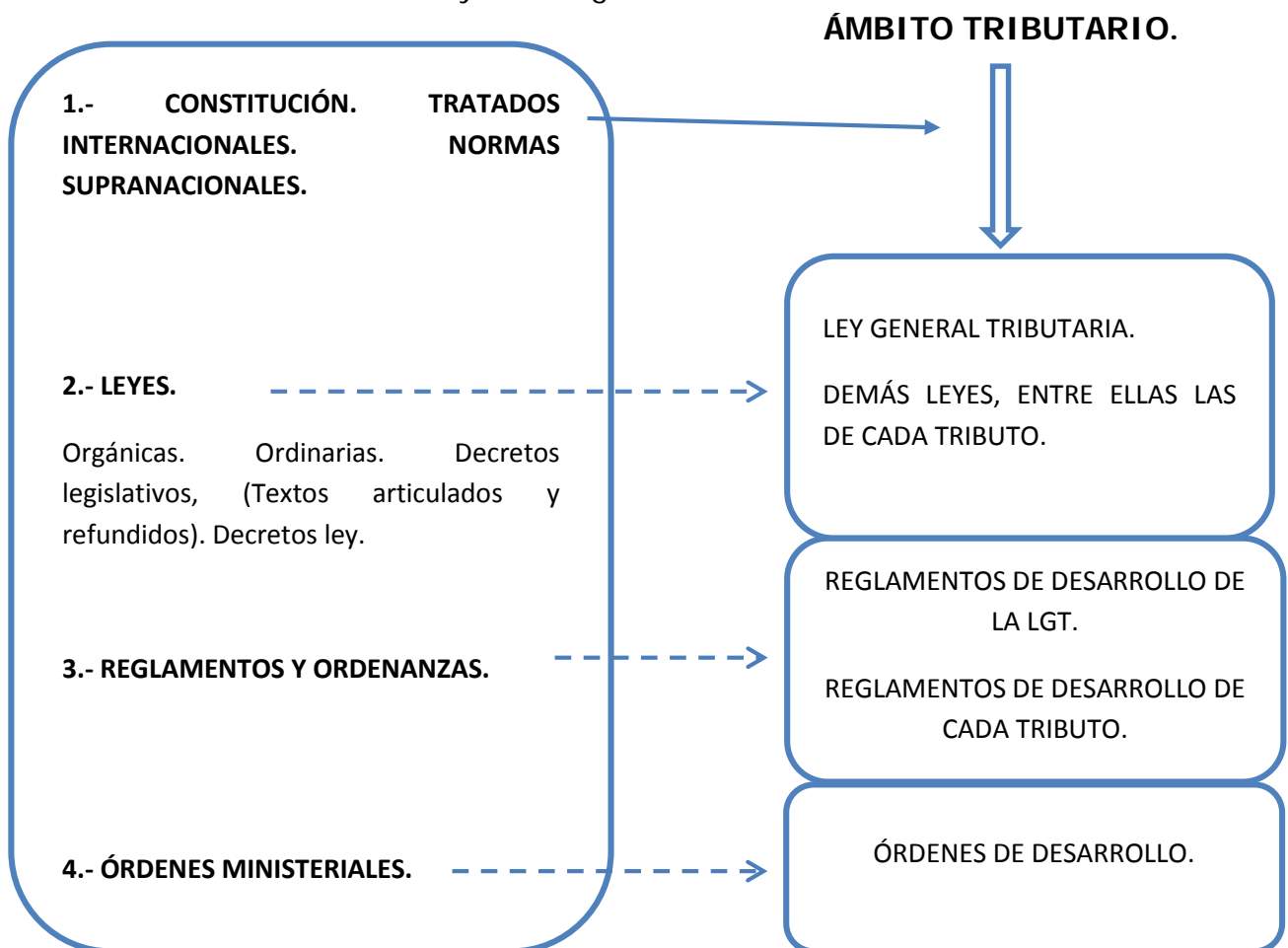
El reglamento es una disposición de carácter general aprobada por el Poder ejecutivo, que forma parte del Ordenamiento español, tiene alcance general y es por tanto fuente de derecho.

Tiene siempre un rango inferior a la ley.

El reglamento tiene un doble límite: por un lado la Constitución, que lo limita tal y como hace con las leyes; por otro lado está limitado por la propia ley. El reglamento no puede, ni directa ni indirectamente, establecer preceptos contrarios a lo dispuesto en la ley. El titular de la potestad reglamentaria es el Gobierno, (artículo 97 Cs).

Las órdenes ministeriales.

Con independencia de lo anterior, los Departamentos ministeriales, por sí solos, pueden, cuando una ley o un reglamento lo autorizan o encomiendan, dictar Órdenes ministeriales de desarrollo de la ley o del reglamento.



3.- El principio de jerarquía entre fuentes.

1. En el primer lugar del orden jerárquico de las fuentes se encuentran la Constitución y los tratados internacionales.
2. Las Leyes de Cortes, tanto ordinarias como orgánicas, los Decretos legislativos y los Decretos leyes en el segundo escalón.
3. Los reglamentos, siempre, por debajo de todos estos.

Según el principio de jerarquía, las normas de rango inferior nunca pueden prevalecer en su aplicación sobre las de rango superior, y no pueden modificarlas ni derogarlas.

La relación entre ley ordinaria y ley orgánica se basa en el principio de reserva de ley orgánica: la Cs establece, como se ha dicho, que ciertas cuestiones sólo pueden regularse mediante ley orgánica, por lo que cuando una ley ordinaria establece un mandato distinto al de la orgánica en cuestiones reservadas a ésta, prevalece la orgánica. Las disposiciones de leyes orgánicas que regulen cuestiones no reservadas a ley orgánica tienen rango de ley ordinaria; es frecuente que una ley orgánica contenga en su seno preceptos orgánicos y ordinarios.

4.- La capacidad normativa de las Comunidades autónomas y de los Entes locales.

Las Comunidades autónomas, en el ámbito de las competencias que tienen atribuidas, tienen la capacidad de dictar normas con rango de ley, leyes formales. También emanan Decretos legislativos y Decretos leyes. Además, tienen la capacidad de dictar normas de rango reglamentario, y órdenes a través de sus distintas Consejerías.

Los Entes locales, entre ellos los ayuntamientos, no tienen la capacidad de dictar normas con rango de ley, sólo normas de rango reglamentario.

5.- Las órdenes interpretativas y otras disposiciones administrativas que no son fuente de derecho.

Ordenes interpretativas. Emanan de órganos de dirección y consultivos de la Administración, y aclaran las leyes y demás disposiciones en materia tributaria. La interpretación que se recoge en las mismas no es norma reglamentaria. No son fuente de derecho, y sólo vinculan a los órganos de la propia Administración. Por tanto, no son vinculantes ni para los Tribunales ni para los ciudadanos.

Otras disposiciones administrativas. Es frecuente que los órganos superiores de la Administración publiquen documentos en los que se interpretan y analizan normas legales o reglamentarias o se imparten directrices u órdenes a los órganos jerárquicamente dependientes. Estos documentos tienen distintas denominaciones (circulares, instrucciones, resoluciones). Carecen de carácter normativo, deben entenderse como una interpretación administrativa de una determinada norma, sin que puedan vincular a los ciudadanos ni a los Tribunales de justicia.

6.- La Ley General Tributaria.

La Ley 58/2.003, de 17 de diciembre, General Tributaria, (LGT), es la norma que regula con carácter general todas las cuestiones que son de aplicación a cualquier tipo de tributo. Existen normas que regulan tributos concretos, pero la LGT es la ley que con carácter general regula las cuestiones relacionadas con las normas tributarias, define las clases de tributos, sus características y fines, regula las normas de aplicación y revisión, el régimen de infracciones y sanciones, o la revisión en caso, por ejemplo, de impugnaciones. Es de aplicación a todas las Administraciones tributarias de España.

Sus Títulos son:

Título I Disposiciones generales del ordenamiento tributario.

Título II Los tributos.

Título III La aplicación de los tributos.

Título IV La potestad sancionadora.

Título V Revisión en materia administrativa.

7.- Disposiciones especiales sobre las fuentes del derecho en materia tributaria.

A las fuentes del derecho en el ámbito tributario se refiere el artículo 7 LGT, titulado Fuentes del ordenamiento tributario.

En su número 1 viene a reproducir la pirámide jerárquica que se ha visto con anterioridad.

"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 Regulatoras 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".

En su número 2 se refiere al derecho supletorio:

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

El “derecho común” en una materia es el que por naturaleza regula dicha materia; el Derecho tributario regula incidencias sobre hechos, actos o situaciones que están regulados por otras ramas del ordenamiento; por ejemplo, regula la tributación de los rendimientos del trabajo, o de los contratos de seguro. Además, se basa en su aplicación en actos y procedimientos administrativos. Además, determina ciertas infracciones y sanciones. Pues bien, en cada uno de estos casos el Derecho tributario puede establecer ciertas particularidades, y regular una cuestión, pero puede, o bien dar por supuesta la situación de base, sin realizar ninguna regulación de ésta, o bien dar lugar a dudas en su aplicación. En estos casos la calificación de las cuestiones que se susciten se tiene que basar en la rama del derecho que, por naturaleza, regula dicha situación; por ejemplo, si determina la tributación de los rendimientos del trabajo y da por supuesto el concepto de trabajo, o en su aplicación se plantean dudas, es el Derecho del trabajo el que ha de ser aplicado para calificar la situación; en el caso de ausencia de regulación o de dudas acerca del contrato de seguro, lo normal es que sea el Derecho mercantil el que ayude a calificar la cuestión, que es el que estudia el contrato de seguro.

Además de lo anterior, existen dos ramas del derecho que cumplen una función supletoria general:

El Derecho civil, que regula todas las cuestiones relativas a las fuentes del derecho, y los criterios generales de interpretación y aplicación de las normas.

El Derecho administrativo, porque el Derecho tributario, (que es una suerte de Derecho administrativo especial), se desenvuelve mediante decisiones que son actos administrativos, y mediante procedimientos administrativos especiales; en todo lo no regulado de forma especial en relación con estas cuestiones en el Derecho tributario, o en las cuestiones que den lugar a dudas, las normas y los criterios a aplicar son los del Derecho administrativo general.

Identificación y derogación expresa de las normas tributarias.

El artículo 9 LGT establece:

“Identificación y derogación expresa de las normas tributarias.

1. Las leyes y los reglamentos que contengan normas tributarias deberán mencionarlo expresamente en su título y en la rúbrica de los artículos correspondientes.

2. Las leyes y los reglamentos que modifiquen normas tributarias contendrán una relación completa de las normas derogadas y la nueva redacción de las que resulten modificadas”.