

TEMA 4. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN EL ORDEN TRIBUTARIO. APLICACIÓN E INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS.

- 1.- Principios constitucionales en el orden tributario.
- 2.- Aplicación de las normas tributarias.
- 3.- Interpretación de las normas tributarias.

1.- Principios constitucionales en el orden tributario.

Con independencia de que las referencias indirectas pueden ser muchas, los principios que la Constitución establece para la creación y aplicación del Derecho tributario vienen contemplados en su artículo 31, puntos 1 y 3.

El punto 1 establece principios de carácter material, y se refiere a los siguientes:

Generalidad. El sistema tributario debe de estar diseñado de tal forma que no establezca excepciones injustificadas que pudieran permitir que sujetos, en condiciones de igualdad, tributen de forma discriminatoria.

Capacidad económica. Para que un sujeto tenga que tributar, la norma que imponga el tributo ha de basarse en la acreditación de una cierta capacidad económica. No se puede establecer la obligación de tributar si el hecho que origina esta obligación no revela, aunque sea de una forma leve, una cierta capacidad económica en el sujeto.

Justicia. Es difícil definir este principio, porque es el culmen y el resumen ideal de todos los demás. La justicia se ha de intentar alcanzar mediante el diseño y la aplicación del sistema tributario basados en los principios de igualdad y de progresividad.

El principio de progresividad implica que, atendido el conjunto del sistema, (no tributo por tributo), la resultante ha de ser que tributan más que proporcionalmente más los que más riqueza o capacidad demuestran. La capacidad económica, así, tiene dos dimensiones: una absoluta, según la cual o existe o no; esta dimensión se ha tenido en cuenta por la norma, porque sin ésta no se puede establecer un tributo. Una relativa, progresiva o cuantitativa, que implica que a más capacidad económica, hay que tributar más que proporcionalmente más, (por ejemplo, un sujeto con capacidad económica 1000 tributa en total un 20%: 200, uno con capacidad económica 2000, no tributa 400, sino un porcentaje mayor, el 25%: 500).

No confiscatoriedad. La Constitución establece que el sistema no puede tener alcance confiscatorio. Tiene alcance confiscatorio cuando implica que se tribute sin haber demostrado capacidad económica, o que se tribute de forma desmesurada.

Como se puede apreciar, los principios son algo difusos, hasta el punto de que muchos expertos negarían parte de las explicaciones que se acaban de exponer; ahora bien, lo cierto es que, por separado o formando una unidad, son perfectamente perceptibles. Otra cosa es que su apreciación es relativa, y depende de la sensibilidad de cada comunidad humana, (por ejemplo, para ciertas sociedades una tributación del 70% es perfectamente aceptable, mientras que otras no la aceptarían jamás). Es el

Tribunal Constitucional el que en cada caso ha de decidir acerca de si el sistema, o un tributo concreto, respetan los principios.

El artículo 3 LGT se refiere a estos principios; reitera los constitucionales y además se refiere a los de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones por parte del obligado tributario. Son costes indirectos aquellos que no vienen impuestos por la ley como un concepto tributario o sancionador, pero que existen como consecuencia de la complejidad del cumplimiento de las obligaciones tributarias, (llevar a cabo de registros, cumplimentación de declaraciones y liquidaciones complejas, etc).

El principio de reserva de ley.

El punto 3 del artículo 31 de la Constitución establece un principio formal, que se aplica caso por caso, y que tiene una importancia trascendental: el de reserva de ley.

El principio constitucional de reserva de ley afecta a todas las figuras tributarias, (tasas, contribuciones especiales e impuestos). De acuerdo con él, el establecimiento de cualquier tributo, la modificación o la derogación, deben de realizarse mediante una norma con rango de ley. El principio de reserva de ley afecta no sólo a las decisiones básicas o elementales sobre un tributo, sino a las que afectan a sus elementos configuradores o esenciales, (los elementos determinantes de la identidad del obligado, la identificación de la prestación, su cuantificación). Dispone la Constitución de forma expresa que todo beneficio fiscal o exención deberá establecerse en virtud de ley. Además, y sin relación a ningún tributo concreto, afecta a las principales cuestiones de procedimiento o relación, (prescripción, ciertos derechos y obligaciones de las partes en el procedimiento, etc). El artículo 8 LGT determina el ámbito del principio de reserva de ley en materia tributaria.

El de reserva de ley:

1.- Es un principio esencial para que se cumpla la separación de poderes, y constituye un límite no sólo para el Poder ejecutivo sino también para el legislativo, ya que éste no puede abdicar de unas funciones que le han sido atribuidas, delegándolas en otros; tiene que ser él quien regule dichas cuestiones.

2.- Garantiza el principio de autoimposición, en virtud del cual los ciudadanos no pagan más tributos que aquellos a los que sus legítimos representantes han otorgado su consentimiento en el parlamento.

3.- Es un principio que garantiza el derecho a la propiedad del ciudadano frente a posibles intromisiones arbitrarias.

4.- Es un principio que sirve a la seguridad jurídica o certeza del derecho, ya que dada la publicidad de la ley, el contribuyente puede conocer con más claridad el alcance de sus obligaciones fiscales que si éstas dependieran de normas de rango inferior.

5.- Además, obliga a que las principales decisiones tributarias se discutan en el parlamento, mediante un procedimiento contradictorio, de discusión pública.

Evidentemente, las decisiones tributarias de importancia menor quedan en manos de normas de rango inferior: reglamentos e incluso órdenes ministeriales.

Consecuencias del principio de reserva de ley.

Como el Estado y las Comunidades autónomas pueden dictar normas con rango de ley, pueden crear tributos, siempre que respeten el resto de límites que establece la Constitución. Los ayuntamientos sólo pueden crear normas de rango reglamentario, (ordenanzas), y por tanto no pueden crearlos, sólo pueden desarrollarlos en aquellos aspectos que no sean esenciales sino más secundarios.

Los principios constitucionales sólo son efectivos si se disponen en la propia Constitución. Aunque la LGT se refiera, como se ha dicho con anterioridad, a estos, sus artículos sólo tienen una labor de desarrollo o aclaración. Si los principios que se analizan en este epígrafe constasen sólo en leyes normales, otra podría derogarlos en cualquier momento, cosa que no sucede con la Constitución. No obstante, sí tiene una cierta utilidad que la LGT los mencione, porque una vez que dispone que una cuestión que podría ser dudoso que se tenga que regular por ley, como es una norma legal, ningún reglamento puede ya regularla; a este efecto se le suele conocer como "congelación de rango".

2.- Aplicación de las normas tributarias.

Vigencia temporal de las normas tributarias. Efecto retroactivo.

Esta es una cuestión regulada en el artículo 10 LGT. Las normas tributarias entran en vigor y están vigentes de acuerdo con los principios generales establecidos en el Código civil: si disponen otra cosa, en el momento en que dispongan, y si no la disponen, a los veinte días de su publicación completa. Salvo que la norma disponga que va a estar vigente durante un plazo determinado, su vigencia es indefinida: hasta que otra de igual o superior rango la derogue, bien estableciéndolo expresamente, o bien regulando la cuestión de forma diferente.

Las normas tributarias sí pueden ser retroactivas, con la única condición de que lo dispongan expresamente. Esta regla tiene una importante excepción: en los casos de normas que regulen infracciones y sanciones, así como recargos, siempre tendrá efecto retroactivo la norma más favorable para el sujeto;

Criterios de sujeción a las normas tributarias.

Cuestión regulada en el artículo 11. A la hora de determinar si una norma es de aplicación a una determinada situación, los criterios fundamentales son dos. El de residencia, según el cual la norma se aplica a los residentes en un determinado territorio, por ejemplo España. Son residentes los que de hecho pasan más tiempo en dicho territorio, (por ejemplo, tienen que contribuir por IRPF los sujetos que, tengan la nacionalidad que tengan, residen en España, es decir, pasan en España más de 183 días en el año natural, que comprende desde 1 de enero a 31 de diciembre). El de territorialidad, según el cual se aplica la norma a los hechos o actos producidos en un territorio, (por ejemplo, tienen que tributar por una transmisión los sujetos cuando, residan donde residan, y tengan la nacionalidad que tengan, el elemento que se transmite está radicado en España).

La Hacienda Pública como sujeto.

Dispone el artículo 5 LGT que la Administración tributaria está constituida por los órganos y entidades de derecho público que desarrollan las funciones relacionadas con la aplicación de los tributos. En el ámbito estatal, el Ministerio de Hacienda, o de Economía y Hacienda, y la Agencia Estatal de Administración Tributaria, que es un ente público que depende de dicho Ministerio. En el ámbito de las Comunidades autónomas, y de los ayuntamientos, también hay departamentos encargados de la misma labor.

A estos entes se refiere el tema 1 cuando habla de Hacienda pública en sentido subjetivo, como sujeto.

Impugnabilidad de los actos de aplicación de los tributos dictados por las Administraciones y agencias. (Art. 6 LGT).

Los actos que dictan los entes públicos que aplican el Derecho tributario, así como los de imposición de sanciones, están plenamente sometidos a la ley, y son reglados, no discrecionales, lo que quiere decir que no hay margen de apreciación según la voluntad del aplicador. Si un sujeto considera que el acto no respeta la norma correspondiente, puede impugnarlo, primero recurriendo contra él en vía administrativa, y una vez agotada la vía administrativa sin obtener satisfacción, ante los Tribunales de Justicia.

3.- Interpretación de las normas tributarias. (Arts. 12 a 16 LGT).

Criterios de interpretación.

Los criterios de interpretación de las normas tributarias son los dispuestos con carácter general para todo el ordenamiento por el Código civil. Hay que tener, no obstante, una cosa en cuenta: cuando una norma tributaria utiliza términos o define conceptos, la definición tributaria prevalece, a los solos efectos tributarios, sobre la común o usual, o sobre la definida por el derecho supletorio común que sea de aplicación. Si no es así hay que atender, si hay una definición jurídica en el derecho supletorio común, a ésta, y si no a la acepción técnica o la usual, en función de las circunstancias. (Por ejemplo, si la ley del IVA establece una serie de requisitos para ser considerado empresario, a los efectos de IVA y sólo de IVA será empresario sólo quien cumpla dichos requisitos; si la ley tributaria a aplicar no lo define hay que atender al derecho que regula el estatuto del empresario, que es el Derecho mercantil, para determinar si el sujeto en cuestión es empresario o no).

Calificación.

Calificar es determinar la naturaleza jurídica de una situación y sus consecuencias. Las operaciones tributarias se deben de calificar de acuerdo con su verdadera naturaleza, y no con su apariencia o la denominación que las partes les hayan dado, (por ejemplo, si se califica como compraventa la transmisión de un bien valorado en 1000, a cambio de un precio de 5, a los puros efectos tributarios, la operación es de venta en 5, pero de donación en 995).

Analogía.

No cabe la utilización del criterio de interpretación analógico en el ámbito del hecho imponible, exenciones, ni beneficios o incentivos fiscales. Es decir, en caso de duda sobre la interpretación de un precepto, o en caso de falta de contemplación de una situación, no se puede acudir a otra norma que tenga identidad de razón con la interpretada para concluir en que también le es de aplicación lo dicho en esta otra norma; (si la norma que regula el IRPF establece un beneficio fiscal para los empresarios personas físicas, pero el Impuesto sobre sociedades no lo establece para las personas jurídicas, no se puede aplicar dicho beneficio a las personas jurídicas, que tributan por Impuesto sobre sociedades, sólo porque ambos supuestos son parecidos).

Conflicto en la aplicación de la norma tributaria y simulación.

La LGT contiene normas para prevenir estas dos situaciones. El conflicto en la aplicación de la norma se da cuando los sujetos, en condiciones normales, deberían de haber utilizado una fórmula para obtener un objetivo concreto, (por ejemplo, la transmisión de un bien), pero utilizan otra muy artificiosa que no tiene ventaja económica o jurídica o social alguna, pero genera una tributación menor. Los sujetos no engañan, pero utilizan una forma que es muy rebuscada y sólo útil a los efectos de ahorrar impuestos.

En el caso de la simulación sí hay un engaño: se camufla o viste una operación de forma que su apariencia no deje conocer la realidad, (por ejemplo, disfrazar una donación como compraventa, para tributar menos; en este caso se documenta una compraventa cuando en realidad no hay pago real del precio). En estos casos, la ley ordena que la operación tribute de acuerdo con la realidad que supone.