

**ELEMENTOS DE
DERECHO TRIBUTARIO I**

TULIO ROSEMBUJ
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
de la Universidad de Barcelona

El Fisco

SUMARIO

1. LA ACTIVIDAD FINANCIERA

- 1.1 El sector público**
- 1.2 El conocimiento de la actividad financiera**
- 1.3 El Derecho de la actividad financiera**
 - 1.3.1. Contenido
 - 1.3.2. Ramas del Derecho tributario
 - 1.3.3. El método del derecho tributario
 - 1.3.4. Derecho tributario material y formal

2. LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE JUSTICIA TRIBUTARIA

- 2.1. El principio de legalidad**
 - 2.1.1. La posición clásica
 - 2.1.2. La posición actual
 - 2.1.3. La reserva de Ley en el ordenamiento Tributario positivo.
 - 2.1.3.1. El concepto constitucional
 - 2.1.3.1.1. El precio público
 - 2.1.3.2. Con arreglo a la Ley
 - 2.1.3.3. Los beneficios fiscales
 - 2.1.3.4. La norma tributaria en las leyes de Presupuestos
 - 2.1.3.5. Los actos normativos : la ley
 - 2.2. **El principio de generalidad**
 - 2.3. **El principio de capacidad económica**
 - 2.4. **El principio de igualdad**
 - 2.4.1. La doctrina constitucional
 - 2.4.2. Igualdad en la aplicación de la ley
 - 2.4.3. La protección de la igualdad
 - 2.5. **El principio de progresividad**
 - 2.6. **El principio de no confiscatoriedad**
 - 2.6.1. Supuestos de confiscatoriedad progresiva

3. FUENTES DE LA NORMA TRIBUTARIA

- 3.1. **La norma tributaria**
- 3.2. **La ley**
- 3.3. **Leyes Orgánicas**
- 3.4. **Leyes Ordinarias**
- 3.5. **Decretos-Leyes**
- 3.6. **Legislación Delegada**
 - 3.6.1. Textos refundidos
 - 3.6.2. Textos articulados de leyes de bases
- 3.7. **Los reglamentos**
 - 3.7.1. Clases de reglamentos

- 3.8 **Circulares e instrucciones**
- 3.9 **Fenómenos paralegislativos**
- 3.10 **Convenios y tratados internacionales**
- 3.10.1 Los reglamentos de la C.E.E.
- 3.11 **La costumbre**
- 3.12 **Los principios generales del derecho**
- 3.13 **La jurisprudencia del Tribunal Constitucional**
- 3.14 **Las fuentes de las Comunidades Autónomas**
- 3.15 **Los reglamentos de las entidades locales**
- 3.16 **La Codificación.La Ley General Tributaria.
La Ley General Presupuestaria.**

4. LA EFICACIA DE LA NORMA EN EL TIEMPO

- 4.1 **Los efectos de la aplicación directa de la normativa comunitaria**
- 4.2 **Las disposiciones transitorias**
- 4.3 **La vigencia de la ley y su independencia de la ley presupuestaria**
- 4.4 **La retroactividad**
 - 4.4.1. La retroactividad y la Administración
 - 4.4.2. La retroactividad de las normas interpretativas
 - 4.4.3. Los derechos adquiridos
 - 4.4.4. La jurisprudencia constitucional en Alemania e Italia
- 4.5 **El aspecto temporal de los hechos imposables**
- 4.6

5. LA EFICACIA DE LA NORMA EN EL ESPACIO

- 5.1 **El artículo 21 de la LGT**
- 5.2 **La doble imposición**
 - 5.2.1. Los métodos
- 5.3 **Los principios de armonización fiscal en la CEE**

6. LA INTERPRETACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA

- 6.1 **El pensamiento de Grizziotti**
- 6.2 **Los corolarios**
- 6.3 **El lenguaje tributario**
 - 6.3.1 El derecho civil
- 6.4 **La integración.La analogía**

7. EL PODER TRIBUTARIO

- 7.1 **Potestad tributaria originaria**
 - 7.1.1. El párrafo 2 del artículo 133
- 7.2 **Potestad tributaria derivada**
- 7.3 **Hacienda General y Autonómica**
 - 7.3.1. Las leyes de armonización
- 7.4 **El poder tributario de las Comunidades Autónomas**
- 7.5 **El poder tributario de las Haciendas Locales**
 - 7.5.1. La teoría del fin funcional
 - 7.5.2. Algunos caracteres del poder tributario derivado
 - 7.5.3. Claves de ingresos

- 7.5.4. La reforma de las Haciendas Locales
- 7.5.5. Los límites del poder reglamentario local. La doctrina constitucional
- 7.5.6. Las Haciendas Locales en el País Vasco
- 7.5.7. Las Haciendas Locales en Navarra
- 7.5.8. Canarias
- 7.5.9. Ceuta y Melilla

8. EL PODER TRIBUTARIO DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS

- 8.1 La ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas**
 - 8.1.1. Principios rectores
 - 8.1.2. El Consejo de Política Fiscal y Financiera
- 8.2. Los recursos de las Comunidades Autónomas**
 - 8.2.1. Los tributos propios.
 - 8.2.2. Las CC.AA. y las Haciendas Locales
 - 8.2.3. La tasa
 - 8.2.4. Las tasas transferidas
 - 8.2.5. Las contribuciones especiales
 - 8.2.6. Potestad legislativa y administrativa tributaria
- 8.3. Los tributos cedidos**
 - 8.3.1. La normativa aplicable
 - 8.3.2. La pertenencia tributaria
 - 8.3.3. Los tributos cedibles
 - 8.3.4. La gestión de los tributos cedidos
 - 8.3.5. Los tributos cedidos. Derecho positivo
 - 8.3.6. Los puntos de conexión
 - 8.3.7. Gestión y recaudación
- 8.4. Los recargos sobre impuestos estatales**
- 8.5. La participación en los ingresos estatales**
- 8.6. Canarias**

9. EL CONCIERTO Y CONVENIO ECONÓMICO

- 9.1. El concierto Económico del País Vasco**
 - 9.1.1. Referencias históricas
- 9.2. Hacienda del País Vasco**
- 9.3. Los recargos de la Hacienda vasca**
- 9.4. Los principios y normas de armonización tributaria**
- 9.5. Principios del sistema tributario**
 - 9.5.1. Normas de coordinación
 - 9.5.2. Competencias exclusivas del Estado
 - 9.5.3. Colaboración interadministrativa
 - 9.5.4. Régimen tributario por impuestos
 - A. Impuesto sobre la Renta
 - B. Impuesto sobre el Patrimonio neto
 - C. Impuesto sobre Sociedades
 - D. Impuesto sobre Sucesiones
 - E. Impuestos Indirectos
 - F. Impuesto sobre el Valor Añadido
 - G. Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados
 - H. Tasas
 - 9.5.5. La Junta Arbitral
- 9.6. Navarra**
 - A. Impuesto sobre la renta
 - B. Impuesto sobre Sociedades
 - C. Impuesto sobre Sucesiones

- D. Impuesto sobre Valor Añadido
- E. Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados
- F. Impuestos Especiales
- G. Tasas
- 9.6.1. La junta Arbitral

10. LA POTESTAD TRIBUTARIA

- 10.1. **Principios generales**
- 10.2. **La discrecionalidad administrativa**
- 10.3. **Caracteres**
- 10.4. **Contenido**
- 10.5. **La potestad administrativa en el Estado**
- 10.6. **La competencia tributaria**
 - 10.6.1 Las cotizaciones de la seguridad social
- 10.7. **Las prerrogativas del sector público**

1. LA ACTIVIDAD FINANCIERA

La Hacienda Pública es la actividad administrativa organizada, de autoridad, de contenido económico, del sector público.

En el Estado social y democrático de derecho, fundado en la soberanía popular del cual emanan los poderes del Estado, la Administración no es una institución dotada de fines propios, sino un aparato al servicio del Estado y concebido como instrumento bajo la dirección del poder político: «La Administración pública sirve con objetividad los intereses generales» (103.1 C.E.).

La Administración pública se ofrece como un complejo organizativo al servicio de la sociedad, bajo los órganos de dirección política y cuya potestad deriva de la ley.

Actividad organizada u organizativa, dice Giannini, es aquella con la que la administración pública se organiza a sí misma. La actividad administrativa despliega una amplia función de organización a partir de sus propias necesidades, en cuanto a su funcionamiento orgánico, recursos humanos y materiales. La actividad organizativa pretende ordenar su propia estructura, disciplinar la actividad de cada uno de sus órganos, procurarse y organizar los bienes y servicios de los que tienen necesidad para el desarrollo de su función, en el bien entendido de su conformidad y adecuación a las normas legales.

13

Actividad organizada cuyo atributo externo determinante es su actuación como autoridad.

La Administración es poder público, ostenta supremacías, en palabras de García de Enterría, operantes como la posibilidad jurídica de crear normas vinculantes, obligaciones y deberes, inclusive de sacrificar eventual-mente sus propios derechos.

La actividad administrativa financiera es, salvo excepciones en los supuestos de sociedades estatales que actúan bajo régimen de derecho privado, función pública en sentido enfático, manifestación de autoridad.

La actividad financiera organizada con autoridad supone la actuación administrativa imperativa y coactiva, con la facultad atribuida de predominio de su voluntad por sobre la de los ciudadanos, en base a la ley.

La actividad administrativa organizada y autoritativa de la Hacienda Pública tiene contenido económico. O sea, la actividad del gasto público y la obtención de ingresos para la creación de bienes y servicios destinados a satisfacer necesidades irresueltas por el mercado.

La actividad económica fuera del mercado define el contenido de la Hacienda Pública.

1.1. El sector público

El concepto de sector público es relativamente moderno. En las teorías clásicas los ingresos y los gastos públicos no se configuraban como espacio acotado de otro sector que no fuera el propio Estado.

El crecimiento de la actividad pública económica y la multiplicidad de los fines de los que asume como objetivos de realización encuentran su espacio y territorio en la figura del sector público, entendido como aquella parte del aparato estatal que se expresa en la política fiscal, de gastos e ingresos.

De sector público cabe hablar en dos sentidos. En términos estrictos, el sector público administrativo es el que produce bienes o servicios no susceptibles de venta

14

mediante la recaudación coactiva de ingresos públicos.

En un sentido más amplio, el sector público incluye a las empresas públicas, comerciales, industriales y a las instituciones financieras y aseguradoras. La diferencia entre el sector público en sentido estricto y el amplio consisten en que éste último actúa en el mercado y sus funciones principales son las de producir bienes y servicios, financiar o asegurar para la venta. Las decisiones no son de autoridad ni imperio, sino de mercado, aun cuando los criterios determinantes de la fijación de precios no siempre correspondan a la lógica de la empresa privada (precios públicos, precios políticos).

La Constitución (128.2, 134.2) recoge el concepto de sector público.

En el artículo 128.2 se refiere al sector público como ejecutor de actividad económica empresarial o de gestión directa de recursos en el mercado. Sector público en sentido amplio.

En el artículo 134, en cambio, la referencia se dirige al sector público administrativo, no de mercado, caracterizado por organizar servicios que no son objeto de comercio.

A tenor del artículo 139 de la Ley General Presupuestaria, el sector público está formado por las Administraciones Públicas (Estado, Comunidades Autónomas, Entidades Locales) incluida la Seguridad Social, las Empresas Públicas y las Instituciones financieras públicas.

En línea de interpretación estricta, el sector público estatal se circunscribe al Estado, sus Organismos Autónomos y las sociedades estatales, dependientes de unas y otros.

A su turno, el artículo 128 C.E. contempla la figura del sector público como organizador de la producción de bienes y servicios para y en el mercado.

No obstante, la Ley Orgánica 2/1982 de 12 de marzo, del Tribunal de Cuentas, permite una reconstrucción del sector público más ajustada a la realidad.

15

En primer lugar, el sector público reúne en sí mismo actividad económica y financiera. Sea como empresario o como autoridad, el sector público debe actuar conforme a principios comunes de Administración pública: legalidad, eficiencia y economía (art. 9.1 C.E.).

El resultado es que el sector público está integrado por:

- La Administración del Estado.
- Las Comunidades Autónomas.
- Las Corporaciones Locales.
- Las entidades gestoras de la Seguridad Social.
- Los Organismos Autónomos.
- Las Sociedades Estatales y demás empresas públicas.

1.2. El conocimiento de la actividad financiera

El conocimiento de la actividad financiera puede afrontarse desde cuatro puntos de vista. En primer lugar, el conocimiento económico. En segundo lugar, el conocimiento político. En tercer lugar el conocimiento sociológico y, por último, el conocimiento jurídico.

Conocimiento económico: La Hacienda Pública es la disciplina que tiene por objeto el examen de la actividad económica de los entes públicos y se produce en el marco de esquemas de naturaleza coactiva, actividad económica fuera de mercado destinada a la satisfacción de necesidades públicas. La actividad financiera es un segmento de la economía pública y su examen y análisis requiere de útiles propios de la ciencia económica.

Conocimiento político: La actividad financiera es un espejo del dominio político en la sociedad, dirigido a sustraer a una de sus partes los medios necesarios para el triunfo de los intereses de otra u otras. Los hechos financieros expresan relaciones de fuerza entre gobernantes y gobernados que conducen a la explotación de los unos

16

por los otros en diverso grado y medida. El comportamiento político del poder y la sociedad, del gobierno y los ciudadanos se enfoca desde las perspectivas de la ciencia política.

Conocimiento sociológico: La actividad financiera provoca reacciones sociales, fenómenos colectivos e interacciones causales que interesan a fin de establecer reglas válidas desde el punto de vista de la sociología del comportamiento y conducta de grupos sociales.

El conocimiento de la actividad financiera, sea económico, político, sociológico, al cual debe sumarse el jurídico, da la pauta de la compleja trama del fenómeno social del poder financiero del Estado

13. El derecho de la actividad financiera

El concepto de Hacienda Pública que recoge la LGP ilustra el pórtico de la disciplina, objeto del conocimiento jurídico: conjunto de derechos u obligaciones de contenido económico cuya titularidad corresponde al Estado o a sus Organismos Autónomos (art. 2).

La singularidad económica de la actividad financiera del Estado alude a la consideración mediata de la misma en cuanto no está proyectada a fines propios, sino vicarios de la autoridad política del Estado. La actuación del ingreso o el gasto público tiene un carácter, sino instrumental, al menos preliminar respecto a los fines generales del Estado.

La consecuencia es doble. Por una parte, la actividad financiera es distinta y está separada de los fines que se pretende a su través. Por otra, es autónoma en su referencia a las demás actividades administrativas y requiere su específica definición.

Esta introducción es útil para plantear si el derecho financiero posee validez cognoscitiva o validez objetiva en el marco del ordenamiento jurídico.

17

Posee *validez cognoscitiva* un área de conocimiento*; que agrupa diversos institutos jurídicos y examina el modo en que se disciplinan cuando soportan distintas calificaciones jurídicas (v.g. Derecho de Transportes). ?

Posee *validez objetiva* aquel sector de la normativa positiva que puede elevarse a sistema, por su tradición jurídica, principios rectores, coherencia interna y congruencia filosófica (v.g. Derecho Civil, Derecho Penal).

Los efectos de la situación alternativa son relevantes. Un área de conocimiento dotado de validez cognoscitiva podrá aspirar a la autonomía didáctica o cultural, pero, en cambio, para responder a la exigencia de autonomía científica —de conocimiento científico—, debe responder a criterios de validez objetiva y a sectores normativos ordenados sistemáticamente y circundados por principios estables que les inspiren.

El Derecho Financiero ¿posee validez objetiva y, por tanto, autonomía científica?

La doctrina que sostiene la falta de validez objetiva del Derecho Financiero se basa en los siguientes argumentos :

- Falta de unidad entre las distintas agrupaciones normativas.
- Heterogeneidad entre los diferentes institutos jurídicos.
- Ausencia de sustantividad propia del sector financiero.

Las normas que disciplinan la actividad de los órganos de los entes públicos, dice Berliri, la recaudación del dinero y la regulación del gasto, tienen en común sola-mente la materia que disciplinan. A favor de la validez objetiva del Derecho Financiero se decanta Sainz de Bu-janda al sostener que conforma un conjunto orgánico que actúa sobre una realidad social bien acotada, su

articulación responde a principios propios y los institutos jurídicos que recoge están presididos por la homogeneidad necesaria a cualquier sistema de reflexión.

El presupuesto es el vértice de los tributos, deuda

18

ción programada de los ingresos y gastos para satisfacción de las necesidades públicas, constitucionalmente identificables.

1.3.1. *Contenido*

Así como las necesidades públicas descienden del mandato constitucional a los poderes públicos, —empleo, vivienda digna, asistencia sanitaria y seguridad social, etcétera—, también las instituciones del Derecho Financiero que conforman el contenido de la actividad financiera del sector público están integradas en el texto fundamental:

- Sistema tributario (31.1).
- Gasto Público (31.2).
- Régimen público de la Seguridad Social (41).
- Régimen del Patrimonio del Estado y de la Nación (132.3).
- Régimen de la deuda pública (135).
- Régimen de la empresa pública, sea o no monopólica (128.2).
- Régimen Arancelario y Aduanero (149.10).
- Régimen monetario y crediticio (149.11).
- Los presupuestos Generales del Estado (134).
- La planificación económica (131.1,38).
- Coordinación de las Haciendas Locales y Comunidades Autónomas.

Aplicando matizadamente la concepción de Sainz de Bujanda se puede considerar que las instituciones de Derecho Financiero son: el Tributo, la Deuda Pública, el Patrimonio del Estado, la Moneda, la Seguridad Social, la Empresa Pública.

1.3.2. *Ramas del Derecho Financiero*

La ordenación jurídica de los ingresos públicos y de los gastos públicos alimentan, según Rodríguez Bereijo, el contenido material del Derecho Financiero, nucleados en torno al tributo y al Presupuesto.

20

El derecho presupuestario tiene como eje el ciclo de preparación, aprobación, ejecución y control del Presupuesto del Estado y, asimismo el ejercicio de la potestad administrativa y los procedimientos de ejecución del gasto público.

El derecho tributario se conforma en base al concepto de tributo y los principios constitucionales que le configuran.

El derecho económico de la Hacienda Pública establecido con arreglo a la ley en base a la capacidad económica y que se concreta en una prestación coactiva patrimonial a cargo de los que contribuyen al gasto público.

Y, por otra parte, el análisis de la actuación de la norma que disciplina la función —potestad— tributaria desplegada por la administración consistente en la gestión, inspección, liquidación, recaudación, sanción y tutela contradictoria frente a la reclamación de los obligados tributarios. El derecho tributario —en la definición de Jarach— es, justamente, el conjunto de las normas y principios jurídicos que se refieren a los tributos.

1.3.3. *El método del Derecho Tributario*

El único método del Derecho Tributario es el método jurídico, en un sentido comprometido, apto para desvelar la compleja experiencia que origina y aplica la actividad tributaria.

No obstante, debe refutarse toda pretensión formalista exhaustiva. El derecho tributario adquiere concreción, profundidad y precisión mediante su vínculo con la economía, política y sociología. El método jurídico debe añadir la especificidad de una actividad en la cual las implicaciones políticas, económicas, sociales son no sólo inevitables, sino determinantes para la percepción de la realidad total, aparente y subyacente.

El fenómeno tributario es complejo y su conocimiento se logra integrando el aspecto jurídico, con el político, el económico y el técnico. Esto no significa la promiscuidad

21

metodológica, pero, sí su toma en consideración. El derecho tributario no es sociología, economía ni política, pero, sin la aproximación sistemática a los contornos metajurídicos no es posible la definición jurídica de la actividad tributaria.

El discurso de exclusión no sólo no sirve para purificar el método jurídico, sino que lo empobrece irremediablemente en un puro conceptualismo.

La relación de subordinación a los hechos o datos previos —economía, política, sociología— se manifiesta con un carácter acentuado en el derecho tributario y su conciencia es ineliminable sea para la interpretación de la norma cuanto para identificar la razón y causa de la definición normativa.

Al mismo tiempo, ratificando el método jurídico propio de la disciplina que regula en subordinación a los hechos previos, ha de tenerse en cuenta que el derecho tributario, como parte integrante del ordenamiento jurídico exhibe relaciones de cooperación en el empleo del utillaje teórico con otras ramas destacadas del derecho público —derecho administrativo, constitucional— y relaciones de correlación en la aplicación de conceptos, categorías y equivalencias con el derecho penal, derecho civil, derecho mercantil.

1.3.4. *Derecho tributario material y formal*

El derecho tributario material comprende las normas que disciplinan los elementos sustanciales del tributo, concebido como instituto jurídico y ajustado a la distribución constitucional de la carga tributaria. Es el derecho de las relaciones jurídicas entre el ciudadano y el Estado o, por decirlo como Hensel, del hecho imponible y sus consecuencias jurídicas.

El derecho tributario formal comprende las normas que se ocupan del procedimiento de actuación del tributo, del desarrollo de las relaciones jurídicas materiales y de las relaciones entre la administración y los particulares

22

vinculadas o conexas a ese fin. Y si bien está ideológicamente vinculado al derecho tributario material; ostenta una neta diferencia: el predominio de la supremacía administrativa en las relaciones con el ciudadano.

Paradójicamente, la *vis* expansiva de la actividad administrativa y su hiperdesarrollo orgánico en detrimento de la ley calificaría mejor la forma como materia que a la inversa. Las relaciones entre la autoridad administrativa y los obligados tributarios exhiben una situación más determinante que los deberes vinculados a la realización del hecho imponible o la cuantificación de

la deuda tributaria.

De este modo, y siguiendo la imagen de Hensel, la transformación administrativa del crédito del impuesto nacido sobre la base del derecho material ha dejado de ser una imagen especular de derecho administrativo.

La razón estriba en el creciente predominio del interés fiscal del sector público, tutelado por el deber constitucional de contribución al gasto público, sobre las garantías generales del ordenamiento jurídico de los derechos cívicos.

El interés fiscal, cuya finalidad es la obtención regular de recursos monetarios, desborda la estructura material o sustantiva del tributo, potenciando, en su dinámica de actuación, la aparición de excepciones y particularidades del orden tributario administrativo, con respecto al derecho civil, mercantil, procesal, penal.

En que momento el interés fiscal se convierte en «razón fiscal» y ceden las garantías del ciudadano frente a la arbitrariedad administrativa, es un dato que resulta imprevisible. Pero, lo que no lo es tanto, es la predisposición de contrapesos, de garantías que limiten al máximo la tentación de la arbitrariedad. Y esto, depende de la ley y del poder judicial. Para que no se pueda abusar del poder —afirma Montesquieu—, es necesario que por la disposición de las cosas, el poder frene el poder.

23

2. LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE JUSTICIA TRIBUTARIA

Los ciudadanos y los poderes públicos están sujetos a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico (9.1).

La Constitución, como norma suprema del ordenamiento jurídico, es inmediatamente vinculante y efectiva tanto para el legislador como para el gobierno y los ciudadanos. Las normas constitucionales establecen principios rectores cuya prioridad resulta insoslayable y, en sí mismas, concretan un modelo jurídico del que surgen modos de comportamiento válidos y vigentes para todos.

La Constitución —lejos de un ser catálogo de principios de no inmediata vinculación y de no inmediata cumplimiento hasta que no sea objeto de desarrollo por vía legal, es una norma jurídica, la norma suprema de nuestro ordenamiento y... es indudable que sus preceptos son alegables ante los Tribunales (S. 28-4-82).

2.1. El principio de legalidad

2.1.1. *La posición clásica*

La reserva de ley en materia tributaria tuvo su reconocimiento formal en las cartas constitucionales del últi-

25

mo medioevo, entre las cuales destaca la Carta Magna. Pero, puede afirmarse en términos generales que, cristalizó la posición de supremacía de la naciente burguesía, que al privar a la corona y señores feudales del poder de imposición absoluto e ilimitado, bloqueaba su empleo arbitrario en perjuicio de la libertad y propiedad del individuo.

La legalidad tributaria, en esa acepción, tiene por fundamento establecer una sólida barrera contra todo acto de autoridad del poder público encaminado a limitar la libertad patrimonial de los particulares.

Con el advenimiento del Estado liberal, el principio de legalidad recibió una configuración bien definida. Deriva de la atribución típica del poder legislativo, el Parlamento, de instituir tributos y que, a la vez, comprende la autorización del presupuesto, del gasto público, como modo de control de la actividad financiera del poder político. La forma del Estado del siglo xx, pronto calificada de Estado de derecho, *legal state*, se presentó históricamente como alternativa del Estado absolutista, fundándose como es notorio— en la clásica división de poderes, el respeto al principio de jurisdicción y la preeminencia de de la función legislativa sobre la actividad gubernamental y administrativa.

El subdito pasa a ser ciudadano y descartada la potestad irresponsable del príncipe; el Estado debe someter su actuación, al igual que el ciudadano, a la ley ordinaria, administrada por el juez. El postulado de gobierno de las leyes sobre el gobierno de los hombres, constituye la respuesta al *quod principii placet legis habe vigorem*. A lo largo de esta etapa, permeada por la filosofía liberal, adquiere singular relieve el principio de legalidad tributaria. Pero, es necesario aclarar, recibe la interpretación que resulta de un ambiente político signado por la *impronta* individualista: igualdad formal en la relaciones particulares y privadas y eliminación de cualquier autoridad supraindividual en las esferas privadas.

En esa perspectiva histórica que se señala, la reserva de ley está ordenada a garantizar la libertad (patrimonial)

26

del individuo, sustrayéndole así a la eventual arbitrariedad del poder administrador y político. La legalidad presupone un límite preciso al ejercicio del poder de imposición, cuya titularidad está en el sector público y tal límite tiene por causa asegurar que las intrusiones del poder público en la propiedad privada transiten sin mengua de su libertad.

La ley debe instituir los elementos esenciales de cada tributo —hecho imponible, sujetos pasivos, base imponible, tipo— porque representa la mejor garantía de la propiedad privada, entendida como libertad básica del individuo.

Hacia arriba la justificación de la legalidad se enlaza con la noción de soberanía. De la

soberanía, como atributo determinante del hacer del Estado, se deduce la soberanía de la ley. La ley es expresión de soberanía y, aún más, la concreta encarnación de la misma. Decir tributo equivale a decir prestaciones impuestas al ciudadano en ejercicio de la soberanía. Y éstas prestaciones sólo pueden establecerse mediante la ley, concebida como manifestación de la voluntad general.

El énfasis en la legalidad radica en su función garan-tista, tutelar de la esfera patrimonial del individuo, garantía que limita la actuación del ente público. Por otra parte, si el ejercicio del poder legislativo deriva de la soberanía, se trata de asegurar la creación de tributos por el órgano parlamentario, en su carácter de representante de la voluntad general.

La reserva de ley da una connotación particular a la prestación tributaria, no sólo en el sentido implícitamente sostenido que la materia esté sujeta a un tratamiento diferenciado respecto a las restantes materias legisladas, sino en cuanto a que la reserva de ley está dirigida a garantizar la propiedad privada, afectada por el tributo.

La reserva de ley explica la penetración imperativa del ente público en la vida patrimonial de los particulares, la intervención pública en la propiedad de los particulares. Esta situación no puede concebirse si no es a través de la ley.

27

Finalmente, la imposición irrumpe coactivamente, en virtud del poder de imperio administrativo, en un esquema teórico fundado en categorías opuestas: libertad individual, propiedad privada, igualdad ante la ley, igualdad entre los particulares.

La garantía legal carece de sentido en la medida en que no tienda a proteger esos valores frente a la potencial amenaza de su destrucción por el tributo. Precisamente, la imposición es patológica, anómala en relación a los dogmas del libre acuerdo de voluntades entre voluntades libres (contrato) y del acuerdo de voluntades individuales situadas en igualdad de posiciones, la fuente normal, típica de las obligaciones La propiedad privada, inviolable y libre, junto al contrato libremente pactado y con valor de ley son las dos bases sobre las que se edifica el orden liberal. La reserva de ley es una garantía para que la supremacía jurídica del poder público no desborde tales bases, pero siempre teniendo en cuenta que los términos del planteamiento presuponen que no existe en la sociedad civil otro poder de imperio que el ostentado por el poder público y ninguna otra prestación impuesta que no sea el tributo.

2.1.2. *La posición actual*

En la actualidad, la reserva de ley tributaria debe perfilarse con características bien distintas de las que originariamente se le atribuyeron. La pulverización del concepto se funda en la multidimensión adquirida por el despliegue del sector público en la sociedad civil, ya no sólo como sector público administrativo sino también como sector público empresario y gestor de servicios públicos.

A la clásica penetración imperativa del poder público en la libertad patrimonial de los particulares mediante el tributo se superponen otras formas de supremacía ejercidas por el Estado, actuando en el mercado y gestionando empresas públicas, como si fuera privado.

28

El poder de imposición, expresión del imperio público, pierde en esa disyuntiva el carácter exclusivo adjudicado y que justifica la reserva de ley en sentido clásico, puesto que en las relaciones jurídicas entre el sector público y los particulares surgen, a prescindir de las formas jurídicas de la relación y, a menudo, en razón de las mismas, numerosas prestaciones impuestas de origen puramente administrativo o aun de seudomercado, despojadas de la garantía de ley: el dominio de los denominados precios públicos, la gestión del precio del dinero, la organización cuasimonopólica de servicios necesarios.

La multidimensión del imperio público administrativo, actuando ora como autoridad o como sujeto de mercado no oculta la realidad que la libertad patrimonial del ciudadano se ve afectada en la actualidad, tanto por la típica intervención tributaria cuanto por la proliferación de formas paralegales de imposición que tiene como agente al propio sector público.

La emergencia multidimensional del sector público es paralela a la emergencia en el propio mercado de las prácticas de supremacía ejercitadas por agentes económicos privados, que llevan al ejercicio de la ley del más fuerte.

Si bien la reserva de ley difícilmente puede controlar los modos de acción de los intereses estrictamente particulares, para lo cual hay medios de control alternativos —defensa del consumidor, defensa del ambiente, defensa de la competencia—, no puede decirse lo mismo cuando se trata de establecer un control global sobre los modos de acción de la actividad financiera pública por parte del Parlamento como órgano de la voluntad general.

La exigencia actual de la reserva de ley tributaria obedece a la aptitud del procedimiento legal de realizar una función de control sobre la conducta del sector público en su actuación tributaria o en cualquiera de sus actos que impliquen prestaciones impuestas al ciudadano.

En otros términos, la reserva de ley debe tener como premisa que las prestaciones impuestas o coactivas no se agotan en las figuras tributarias sino que incluyen todas las prestaciones coactivas que pueden exigirse sin que

29

cuenta la voluntad del particular para su perfeccionamiento.

La garantía de la ley, en consecuencia, se debe extender a todas las prestaciones patrimoniales establecidas por el sector público, sean o no tributarias.

2.1.3. *La reserva de ley en el ordenamiento tributario positivo*

La Constitución garantiza el principio de legalidad (9.3). Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley (31.3).

La potestad legislativa del Estado la ejercen las Cortes Generales (66.2), representante del pueblo en general y, por tanto, depositarias de la soberanía nacional (1.2).

La garantía de legalidad significa que sólo las Cortes Generales o, en su caso, los Parlamentos de las Comunidades Autónomas, pueden ser titulares permanentes de la producción de actos normativos de naturaleza de ley, a través del procedimiento típico y formal previsto para su emanación. La garantía constitucional tributaria exige la ley con exclusión, de fondo y forma, de cualquier otro acto normativo no legal y originado por un procedimiento no previsto para su emanación.

Hay disciplinas cuya regulación sólo puede ser por ley y esta reserva sólo favorece a los órganos constitucionalmente habilitados para su producción regular y permanente: órganos depositarios de la soberanía —Cortes Generales— o de preferencia popular —Parlamentos autonómicos

2.1.3.1. El concepto constitucional

Solo pueden establecerse las prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley (31.3).

30

La primera diferencia corresponde a las llamadas prestaciones personales de las prestaciones patrimoniales. El contenido de las prestaciones personales es un comportamiento positivo que exige el despliegue de energía física e intelectual e inciden directamente sobre la libre disposición de la persona y de su actividad —servicio militar, servicio de protección civil en caso de accidentes o epidemias, servicio de trabajo en casos de guerra o catástrofes. El artículo 391 del Texto Refundido de las disposiciones legales en materia de Régimen Local, R.D.L. 781/1986 de 18 de abril, consiente a los Ayuntamientos, en Municipios de hasta 10.000 habitantes para imponer la prestación personal a sus residentes para la realización de determinadas obras o servicios públicos con el límite de quince días al año.

Las prestaciones personales podrían, como le demuestra el ejemplo, complementar o sustituir en ciertos supuestos, a las prestaciones patrimoniales de naturaleza tributaria. La aplicación de las prestaciones personales pueden constituir modos de contribución al gasto público. En la práctica histórica, la prestación personal es un antecedente inmediato de la prestación patrimonial.

En 1860, Proudhon escribía que el sistema de las *Corvee* y de las prestaciones personales se conservaban en la mayor parte de los países europeos. Por este medio Francia había creado, nivelado, rectificado y mejorado más de medio millón de kilómetros de caminos vecinales.

El tránsito de la sociedad prevalentemente agraria a la sociedad industrial supuso el cambio de

la prestación personal a la patrimonial, la disposición libre por dinero. No debería excluirse, de cara al futuro, en la sociedad posindustrial, basada en los servicios y el desarrollo tecnológico, la vuelta o el retorno a las prestaciones personales como modo de liquidación del deber de contribuir al gasto público.

Las prestaciones patrimoniales tienen por contenido el empobrecimiento económico del particular y el consecuente enriquecimiento del sector público por causa del tributo, empobrecimiento que normalmente se traduce en

31

la transmisión de sumas de dinero, recursos monetarios hacia la administración pública.

Hasta aquí, la lectura constitucional confirma, que la reserva de ley comprende prestaciones de naturaleza personal y patrimonial, sin que entre ellas quepa apreciar diferencia sustancial, tratándose de medios complementarios o alternativos de contribuir al gasto público.

Las prestaciones previstas no se acaban en las tributarias, sino que comprenden todas las prestaciones coactivas que pueden exigirse, prescindiendo de la voluntad del ciudadano. En suma, la Constitución recoge la reserva de ley en sus términos actuales, abarcando a las prestaciones que implican privación de bienes o derechos o restricciones a la persona física y no necesariamente de carácter tributario.

La excepción, en cualquier caso, afecta a la expropiación por causa justificada de utilidad pública o interés social, que exige la correspondiente indemnización y su conformidad a las leyes que la regulan (33.3).

La función del artículo 31.3 es la de tutelar la libertad patrimonial de los ciudadanos y actuar el control sobre los modos de acción de la autoridad pública y su ámbito de aplicación se extiende a todas las prestaciones impuestas, coactivas, sean personales o patrimoniales.

2.1.3.1.1. El Precio público

El precio público se presenta, en Hacienda Pública, como un precio que es por lo menos igual al coste del servicio o actividad de que se trata. Pero, su singularidad consiste en que su distribución entre los usuarios se produce en forma discriminada. El ente público fija el precio público de modo de hacer pagar a algunos de los usuarios más del coste medio unitario, a otros menos o el propio coste medio.

El precio público forma parte de un esquema de coacción o coercitivo. Se trata de un ingreso que se puede establecer sólo mediante la coacción, pues, como afirma Cos-ciani, se puede manifestar o en la prohibición a otros

32

de producir el bien o servicio determinado o en la prohibición para los que quieren comprar de hacerlo a un precio distinto al establecido por el ente público.

La coacción no se extiende hasta el deber de compra, que es un acto voluntario, pero, se manifiesta plenamente desde el momento en que el acto se materializa y perfecciona, puesto que el precio público está fijado en una cuantía rígida y no influenciada por la voluntad del usuario. Los precios públicos integran la categoría de prestaciones impuestas, de contenido patrimonial y, en consecuencia, deben establecerse con arreglo a la ley.

Los componentes del precio público como prestación impuesta se configuran en base a los siguientes requisitos:

Primero, debe existir una determinación anticipada de contenido autoritativo de la disciplina, en la que esté ausente el acuerdo de voluntades. El artículo 49 del Proyecto de Ley Reguladora de las Haciendas Locales establece que el establecimiento del precio público corresponde al Pleno de la Corporación, sin perjuicio de la delegación en la Comisión de Gobierno, que debiera, esto último, corregirse, por la causa de discrecionalidad que lleva.

Segundo, la predeterminación engloba, esencialmente, la cuantía del precio del servicio o actividad, una fijación no modificable por la voluntad del consumidor.

Tercero, la solicitud o recepción voluntaria del servicio o actividad, sin perjuicio de la esencialidad del mismo y su imposibilidad de sustitución, la espontaneidad de la utilización de la actividad pública, no altera el carácter coactivo del recurso ni, tanto menos, que debe seguir la base de ley que le da origen.

La diferencia entre la tasa y el precio público es la disciplina formal tributaria de la primera con respecto al segundo y, por tanto, su necesaria vinculación con los criterios obligatorios que desvelan los caracteres del tributo. La tasa no puede y, sí, el precio público, despegarse de la capacidad económica de los sujetos pasivos que demandan o solicitan el servicio o actividad pública. Lo que apa-

33

rece evidente es que la distinción ya no puede basarse en los conceptos de legalidad, aplicable a ambos tipos de recursos, o de coacción u obligatoriedad, que no influye sobre el presupuesto de hecho de ninguna de las dos figuras.

La única diferencia reside en que una de ellas, la tasa, es un tributo y, en tanto esto es así, sometido a la disciplina formal de los tributos, en su establecimiento y exigencia, lo cual implica la necesidad que la cuantía de la tasa, y no en modo discrecional, siempre debe respetar la capacidad económica de los sujetos pasivos que la solicitan. Por último, la susceptibilidad o no de su realización por el sector privado resulta un elemento escasamente relevante; hay muy pocas actividades, en la actualidad, que no solo no pueda prestar el sector privado, sino que hasta convendría que lo hiciese.

El destinatario de las prestaciones impuestas es el sector público. En principio, el que ya denominamos sector público en sentido estricto; pero, sin excluir la posibilidad de configurar como destinatario de prestaciones impuestas de carácter público a determinados segmentos o figuras del sector público en sentido amplio.

El carácter público de las prestaciones alude, por una parte, a aquellas cuya disciplina está legalmente predeterminada por una decisión de autoridad, de poder público, que impida el que puedan anularse o alterarse sus efectos por la voluntad de los particulares y por otra, a la necesidad de establecer por ley prestaciones impuestas no tributarias cuyo destinatario sea el sector público.

En cualquier caso, las prestaciones impuestas poseen carácter público, inderogable por la voluntad de los particulares que deben ajustar su conducta a lo prescrito por la ley, sin opción para anular o modificar sus efectos, siendo su destinatario el sector público.

2.1.3.2. Con arreglo a la ley

Legalidad supone que la institución, modificación o

34

derogación de las prestaciones impuestas, entre las cuales sobresalen las tributarias, se debe establecer con arreglo a la ley, pero ¿cuál es el ámbito de cada tributo sujeto a ley?

La sentencia del T.C. de 4-2-83 se pronuncia en el sentido que la reserva de ley debe entenderse referida a los criterios o principios con arreglo a los cuales se ha de regir la materia tributaria: la creación *ex novo* de un tributo y la determinación de los elementos esenciales o configuradores del mismo, que pertenecen siempre al plano de la ley y no pueden dejarse nunca a la legislación delegada y menos todavía a la potestad reglamentaria.

La ley debe, entonces, contener los elementos esenciales o configuraciones del tributo y la remisión a fuentes secundarias sólo es válida, cuando deja inalterada la voluntad del legislador para afectar congruentemente la manifestación de capacidad económica que constituye la raíza de cada tributo y siempre que señale los criterios y límites precisos, para que no se traicione la justificación de la figura tributaria.

La ley puede recurrir a una normativa de desarrollo ulterior, normas secundarias, elaborada por la Administración, para la disciplina de elementos no esenciales, complementarios, estableciendo los criterios y la dirección a seguirse.

En resumen, la previsión legal debe contener los elementos esenciales que identifican el tributo, cuyos elementos accesorios o adjetivos podrá completar la Administración, pero, esto no afectará su configuración principal: hecho imponible, los sujetos pasivos, los procedimientos de

cuantificación de la deuda tributaria.

Excepcionalmente, véase artículo 12 de la LGT, se faculta al gobierno no sólo para aumentar o disminuir los tipos impositivos sino suprimir el gravamen cuando recae sobre importaciones o exportaciones o gravar actos de tráfico de bienes. Es evidente que esta facultad excede totalmente el mandato constitucional y, con evidencia, resulta inconstitucional desde la perspectiva del principio de legalidad.

35

La Constitución establece que las prestaciones patrimoniales o personales se establecerán con arreglo a la ley, y, por tanto, el legislador debe fijar los elementos esenciales del tributo y despejar con la suficiente determinación los aspectos de detalle librados al poder reglamentario de la Administración.

Lamentablemente, se advierte con inusual repetición que, el legislador, abdicando de su prerrogativa constitucional, entrega parcelas sustanciales del contenido de ley al reglamento, vaciando de materia el impulso legal que se pretende en salvaguardia de los derechos y libertades del ciudadano.

2.1.3.3. Los beneficios fiscales

Los beneficios fiscales que afecten a los tributos del Estado deben establecerse en virtud de ley (133.3). Asimismo, los tributos locales deben contener en sus ordenanzas reguladoras las exenciones, reducciones y demás beneficios legalmente aplicables (art. 185.3,a) TRRL).

De este modo, los beneficios fiscales también requieren de previsión legal para su introducción; removiéndose un antiguo prejuicio doctrinario que reclamaba la vía secundaria, no legal, para los beneficios fiscales, fundada en que la ley no era necesaria cuando no se perjudica al ciudadano, sino todo lo contrario.

No obstante, la doctrina constitucional, entiende que la supresión o reducción de exenciones no constituye alteración de elementos esenciales del tributo (S. 4-2-83).

Es evidente que la exculpación de capacidad económica que supone la exención o reducción para el beneficiario puede ceder cuando culmina el fundamento que le sirve de razón o el interés político que lo justifica. Pero, resulta claro que la deslegalización propiciada, abriendo el coto normativo primario al ejercicio del poder reglamentario administrativo, degrada la virtualidad de la reserva de ley y, lo que es peor, no asegura las garantías

36

aptas que excluyan la arbitrariedad y la inseguridad jurídica.

La brecha entre beneficio fiscal y privilegio sólo la colma la programación equitativa del gasto público (31.2), subordinando la extensión y profundidad de los incentivos tributarios a objetivos transparentes y legítimos. Los beneficios fiscales son gastos fiscales (públicos) y, por tanto, sujetos a programación eficiente y económica en los Presupuestos Generales del Estado que deben consignar su importe (134.2).

Por una parte, los beneficios fiscales sólo pueden establecerse por ley y, asimismo, debieran extinguirse, en razón de tutela de la arbitrariedad administrativa y, por otra, consignarse en los Presupuestos Generales del Estado, como expresión de programación eficiente y equitativa del gasto público.

2.1.3.4. La norma tributaria en las leyes de presupuestos

El artículo 134.7 de la C.E. establece que la Ley de Presupuestos no puede crear tributos. Podrá modificarlos cuando una ley tributaria sustantiva así lo prevea.

En la sentencia del T.C. de 20-7-81 se diferencia entre aquellas modificaciones que deben estar previstas en las leyes tributarias sustantivas y la «mera adaptación del tributo a la realidad» o «mera adecuación circunstancial del mismo», que pueden realizarse sin necesidad de autorización previa, en base al carácter de instrumento de política económica de la Ley de Presupuestos.

Asimismo, entiende como ley sustantiva a aquella ley distinta de la de Presupuestos que «regule elementos concretos de la relación tributaria». En otros términos, el Tribunal no entiende

por ley tributaria la ley propia de cada tributo, sino cualquier otra ley, siempre que discipline elementos concretos —esenciales— de la relación jurídica tributaria.

37

2.1.3.5. Los actos normativos: la ley

El concepto de «ley» puede apreciarse desde diferentes perspectivas. En primer término, se hace referencia a las leyes producidas por las Cortes Generales en la forma y modo previsto para su realización. En particular: leyes orgánicas y leyes ordinarias. En segundo lugar, comprende las disposiciones legales de las Comunidades Autónomas en ejercicio de su propio poder tributario. En tercer lugar, las disposiciones del ejecutivo con fuerza de ley, en caso de urgencia, ejemplificadas en decretos leyes. En este caso, la sentencia de 4-2-1983 clarifica un punto en su momento ambiguo referido a la virtualidad de los decretos leyes en materia tributaria y su conclusión es que los tributos no pueden establecerse por Decreto-Ley en sus elementos típicos y esenciales, pero, puede regular el resto de la disciplina fiscal. En cualquier caso, hay que tener presente, en la línea de reflexión ya anunciada, que las prestaciones impuestas no se terminan en la materia tributaria y, por tanto, hay que ratificar que el Decreto-Ley no puede, como lo establece la Constitución, afectar los derechos, deberes y libertades regulados por el Título I.

Finalmente, la Constitución habilita para que el gobierno pueda ejercer por delegación la potestad de dictar decretos legislativos con rango de ley, ajustados a las directrices y control del órgano legislativo delegante.

2.2. El principio de generalidad

Todos deben contribuir al sostenimiento del gasto público (31.1). Todos aquellos que realicen algunos de los hechos imponibles previstos en el ordenamiento jurídico tributario deben contribuir al gasto público.

El deber de contribuir al gasto público se funda en la ventaja o la pertenencia política, económica o social al Estado, sin discriminación por razones de nacionalidad. La actividad financiera crea o facilita situaciones de ven-

38

taja que justifican las prestaciones tributarias. La generalidad implica cantidad (substantiva) antes que calidad (ab-ietiva): la realización de los supuestos de hecho previstos en la ley originan el deber de contribuir al gasto público. Por eso, las únicas excepciones o afectan a otros Estados y sus representantes diplomáticos y bienes o derechos de su propiedad o a organismos u organizaciones internacionales, sus funcionarios y bienes y derechos de su propiedad. En ambos casos, la excepción obedece a criterios de reciprocidad, recogidos en convenciones internacionales.

La reserva del derecho de reciprocidad significa que el tratamiento favorecedor se aplica cuando el Estado concede un tratamiento análogo al Estado que lo propicia. O esta se desprende de la adhesión a organizaciones internacionales. Esto viene a significar que los Estados y sus representantes legales no se consideran como sujetos pasivos de obligaciones tributarias. Ejemplo de ello son los Convenios de Viena sobre relaciones diplomáticas y consulares o la Convención sobre privilegios e inmunidades de las Naciones Unidas y sus organismos.

La generalidad de la contribución al gasto público no debe confundirse con la predicable de la norma tributaria que, bien pudiera no existir. Puede establecerse una norma tributaria que afecte a un único sujeto pasivo, siempre que el hecho imponible tipificado le sea, al mismo tiempo, sólo imputable a él mismo.

Tampoco hay relación aparente entre las exenciones y el principio de generalidad, puesto que la norma de exención incrustada en el tributo podrá o no reprocharse de cara al principio de capacidad económica y de igualdad, pero, difícilmente, aplicando el principio de generalidad. La razón es evidente: el sujeto exento o los hechos exentos implican que actividad y personas son potencialmente aptos para contribuir al gasto público y si no lo hacen es en virtud de la norma que los exime.

En realidad, el deber cívico de generalidad apunta a la configuración de la cosa pública como la cosa de todos Y el deber de concurrir a la acción común con el propio sacrificio personal (Vanoni). El contenido del deber de

generalidad es el participar en el gasto público en base a la propia capacidad económica. Y una consecuencia: la transgresión al deber cívico de generalidad vulnera el interés fiscal.

En otros términos, el deber de contribuir al gasto público resulta la formalización constitucional del deber-público subjetivo de sostener las necesidades financieras del sector público. Cuando se vulnera el deber público de contribuir se está afectando un interés jurídico protegido del sector público. Este interés no es otro que el interés fiscal: la afluencia regular y continua de recursos monetarios para la conservación institucional y su aplicación conforme a los objetivos políticos del gobierno.

2.3. El principio de la capacidad económica

Todos deben contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica (31).

La norma constitucional ofrece un criterio de distribución de la carga tributaria entre todos los que contribuyen al gasto público. Este criterio impone el límite vinculante al legislador en el sentido de que las prestaciones patrimoniales tributarias deben responder a hechos o supuestos de hecho susceptibles de valoración económica.

Por una parte, la capacidad económica significa una calificación política de la riqueza de cada sujeto en su relación con los supuestos de hecho demostrativos de su abstracta idoneidad de participación y concurso en el gasto público. Por otra, restringe el campo de la propia calificación política del legislador impidiendo que adopte manifestaciones que no sean expresión de fuerza o poder económico.

Cada tributo se materializa en prestaciones patrimoniales impuestas a ciertos sujetos en el momento que llevan a cabo determinados presupuestos de hecho, indicativos de capacidad económica.

La configuración particular que adopten las distintas

40

figuras tributarias no impide que, de cara a su justificación constitucional, todas ellas, sea cual sea su estructura, deban responder a la capacidad económica.

De este modo, la capacidad económica se presenta como un canon de legitimación y justificación del tributo

creado por ley.

No resulta fácil aducir el criterio de capacidad económica con carácter general sobre cada clase de tributo, y, en particular, con referencia a la tasa.

En efecto, tanto el impuesto como la contribución especial son evidencia de manifestaciones de riqueza y, por tanto, indicativos de capacidad económica. Pero, la tasa tiene perfiles que la desdibujan como tal expresión o manifestación, lo cual ha llevado a parte de la doctrina a responder negativamente a la necesaria justificación como tributo de la tasa, en cuanto participación al gasto público fundada en la capacidad económica.

Por de pronto, hay que anticiparse, el Tribunal Constitucional en su sentencia del 16-11-1981 no deja lugar a dudas en cuanto a considerar a la tasa como tributo y sometida al principio de legalidad como cualquier otro, «de manera que aunque su establecimiento concreto quede remitido a una disposición reglamentaria, ésta haya de producirse dentro de los límites fijados por el legislador». Si la tasa es un tributo, su canon de justificación y legitimación debe ser similar al de todos los demás tributos, sin perjuicio de las peculiaridades que le son propias.

El fundamento de la tasa no es el de la correlación cuantitativa entre el pago de la misma y los servicios públicos que se solicitan, o sea el criterio de la contraprestación o autofinanciación.

La tasa, como figura tributaria, se justifica en base a la capacidad económica. Y si esto es claro entre las tasas que discriminan entre el mayor o menor poder económico de disposición de los sujetos pasivos, resulta menos obvio cuando la consistencia o fuerza económica no conforma un elemento de diferenciación aparente. Tanto la LOFCA (7.3) como el TRRL (204) establecen que la fijación de las tarifas de las tasas cuyas características lo

41

permitan tendrán en cuenta la capacidad económica de las personas que deben satisfacerlas.

Esto significa que pueden existir supuestos de tasas inconstitucionales, no ajustadas en lo

posible a la capacidad económica de los que demandan el servicio público, o tasas cuyas características técnicas impiden su razonable y objetiva adecuación a la misma. En este último caso, la justificación constitucional no está tanto en la justificación directa e inmediata al principio de capacidad económica cuanto en su establecimiento por ley y el procedimiento reglado de su gestión y su alejamiento del criterio de contraprestación: la vinculación de la tasa, como precio, al coste del servicio público solicitado. Pero, la discriminación positiva o negativa debe orientar a la tasa hacia la capacidad económica del solicitante.

La última hipótesis está en la utilización indeterminada de conceptos jurídicos que consienten de denominar como tasa lo que en verdad es un precio público, auténtica contraprestación a una actividad o servicio público. Pero, en este caso no hay figura tributaria, la contraprestación tiene naturaleza de prestación coactiva impuesta.

En suma, la contribución al gasto público en base a la capacidad económica comprende los tributos, cualquiera que sea su estructura. La capacidad económica sirve de fundamento y límite a la actividad del legislador y ello no sólo con respecto a la selección de manifestaciones de riqueza determinadas sino, también, condicionándole en cuanto a la razonabilidad y congruencia en la relación entre el hecho imponible y los restantes elementos esenciales que conforman el tributo: la identificación de los sujetos pasivos, la determinación y valoración de la base imponible y la cuantificación de la deuda tributaria.

De este modo, la capacidad económica adquiere acento objetivo, mensurable, porque la riqueza seleccionada no se agota en el objeto del tributo, sino que debe influir y trasvasarse en cada uno de sus elementos integrantes.

La capacidad económica vincula al legislador orientando su elección hacia manifestaciones económicas susceptibles, por los sujetos que las realizan, de generar in-

42

tributarios. Estas manifestaciones determinadas de riqueza pueden ser múltiples y variadas —renta, patrimonio consumo, transmisiones patrimoniales—, y sirviendo de legitimación constitucional suponen, asimismo, un límite cuantitativo puesto que la prestación tributaria no podrá ser sino una parte de la manifestación de capacidad económica elegida.

Los efectos son destacables. Por una parte, la deuda tributaria, en cualquier caso, debe resultar proporcionada a la dimensión económica del hecho imponible, soslayando la eventual confiscatoriedad. Por otra, es incoherente utilizar la capacidad económica como elemento de graduación de multas por infracciones tributarias, aun las graves, porque no hay vinculación entre la violación de los deberes tributarios y el o los hechos imposables que se realizan: son casos y situaciones diferentes. La capacidad económica es una medida de la contribución al gasto público basada en el presupuesto de hecho del tributo y no puede aplicarse como medida de sanción, puesto que ésta siempre estará relacionada con la violación o el incumplimiento de los deberes tributarios, vinculados o no al hecho imponible.

La alteración de la capacidad económica mediante la introducción de sanciones impropias (De Mita), rompe el necesario ligamen entre la prestación tributaria y el hecho imponible, subordinándola al incumplimiento de deberes del contribuyente.

El concepto de capacidad económica, supone una valoración del legislador del poder disposición de bienes y derechos de los sujetos, justificatorios de la imposición. De este modo, las manifestaciones de capacidad económica, elegidas por el legislador como fundamento de cada tributo, equivalen a manifestaciones de poder económico institucionalizado sobre bienes o derechos, elevadas a hechos imposables de los tributos.

Naturalmente, el tributo no puede afectar manifestaciones que no sean susceptibles de valoración económica. Y, además, las que lo sean pueden gravarse siempre y cuando no resulten arbitrarias, sancionatorias, irracionales

43

o persecutorias de determinados grupos o categorías de ciudadanos.

En suma, la capacidad económica es vinculante para el legislador y causa o fundamento de cada tributo, pudiendo concebirse como la expresión de poder económico del que es titular el contribuyente en la sociedad, elevado a hecho imponible, y representativo de la idoneidad de contribuir al gasto público.

En este sentido, la capacidad económica es un principio que persigue el fin social del financiamiento del gasto público (Maffezzoni).

2.3.1. *Fines extrafiscales*

La capacidad económica es función del financiamiento social del gasto público, uno de los criterios determinantes de justicia tributaria. Pero, si ésta es la finalidad relevante del sistema tributario, no es menos cierto que el legislador puede pretender legítimamente fines extrafiscales acordes con los objetivos de política económica que pretende y que el ordenamiento jurídico tutela.

Es evidente que las actuales exigencias de política fiscal pueden perturbar la función legitimadora de la capacidad económica, como criterio exclusivo de participación al gasto público. Pero, también pueden integrarla. Los fines extrafiscales no son, por definición, contradictorios con la función de financiamiento del gasto público. Raramente la capacidad económica, no se traduce en obligada convivencia con otros criterios destinados a influir en la política económica en general o la política fiscal en particular. La pura fiscalidad no existe, así como tampoco la extrafiscalidad pura. Los efectos de los tributos no son identificables por separado y, en alguna medida, coexisten funciones recaudatorias y reguladoras, con distinta intensidad conforme a la naturaleza propia de cada tributo. En cierto sentido interpone un obstáculo económico a la actividad sujeta a imposición en comparación con otra que no lo está. Así, el poder de imposición es un instru-

44

mentó disponible para el gobierno para lograr objetivos distintos a los de recaudación pura y dura (Blough).

El conflicto se verifica toda vez que los fines extra-fiscales no estén incluidos en la programación del gasto público o, en otras palabras, si su finalidad no es digna de tutela desde el punto de vista del ordenamiento jurídico financiero.

Así lo entiende la doctrina constitucional cuando afirma que es cierto que la función extrafiscal del sistema tributario no aparece explícitamente reconocida en la Constitución, pero dicha función puede derivarse directamente de aquellos preceptos constitucionales en los que se establecen principios rectores de política social y económica dado que tanto el sistema tributario en su conjunto como cada figura tributaria concreta forman parte de los instrumentos que dispone el Estado para la consecución de los fines económicos y sociales constitucionalmente ordenados... A ello no se opone tampoco el principio de capacidad económica establecido en el artículo 31.1 de la Constitución pues el respeto a dicho principio no impide que el legislador pueda configurar el presupuesto de hecho del tributo teniendo en cuenta consideraciones extrafiscales (S. 26-3-87).

En efecto, también los fines extrafiscales del tributo deben respetar el principio de capacidad económica, puesto que tiene que tener como presupuesto un hecho económico, un hecho que sea manifestación de riqueza.

En la sentencia mencionada se abunda en tal dirección:

el Impuesto sobre Tierras Infrautilizadas no lesiona el principio de capacidad económica sólo porque recaiga sobre la utilización insuficiente o la obtención de rendimientos inferiores al óptimo legalmente señalado para las fincas rústicas, pues este hecho de significado social y económicamente negativo es por sí mismo revelador de la titularidad de una riqueza real o potencial o de una renta virtual cuya dimensión mayor o menor determina la mayor o menor cuantía del Impuesto.

45

2.3.2. *Capacidad económica relativa*

Sí la contribución al gasto público supone valorar la abstracta idoneidad de los sujetos que realizan los presupuestos de hecho de cada tributo para ello (capacidad económica absoluta); la cuantificación del específico poder de disposición sobre bienes y derechos de cada sujeto (capacidad económica relativa) se traduce en la determinación de la deuda tributaria individual. Y en este punto que afecta directamente la actividad administrativa de aplicación de la disposición legal, hay que tener presente que, en ningún supuesto, el modo de actuación de la Administración tributaria debe alterar la cuantía del tributo vinculado al hecho imponible, índice de capacidad económica.

Es decir, la deuda tributaria debe enlazarse al hecho imponible probado y comprobado y evitar, por una parte, la utilización de la capacidad económica como sanción impropia y, por otra, que el sujeto que demuestra dicha capacidad económica pueda ser víctima de la actuación entrópica de la administración, sea a través de disposiciones reglamentarias contradictorias, doctrina administrativa cambiante y tornadiza o, por último, arbitrariedad en la actividad de Inspección, métodos todos que alejan la deuda tributaria de su causa.

La gestión tributaria no debe ser, sino el medio para determinar la capacidad económica relativa gravada por el tributo.

2.4. El principio de igualdad

El principio de igualdad tributaria es corolario del concepto de capacidad económica y supone, para el legislador, la necesidad de establecer paridad de tratamiento a paridad de capacidad económica —a situaciones iguales corresponde igual tributación— y disparidad de tratamiento a disparidad de capacidad económica —a situaciones distintas corresponde una tributación diferente.

46

La disposición normativa afecta dicho principio en tanto opere en modo irracional o arbitrario discriminaciones entre situaciones objetivamente iguales o, a la inversa, opere discriminaciones entre situaciones objetivamente diversas.

Se lesiona el principio de igualdad cuando no sea posible encontrar para un trato igual o una diferenciación establecida por el legislador un fundamento razonable... cuando la regulación dispuesta por el legislador tenga que calificarse de arbitraria (Paulick).

El fundamento razonable a la discriminación, a la diferencia, impuesta al legislador que corresponde a los hechos jurídicamente relevantes se establece por la noción de capacidad económica.

Los distingos subjetivos, arbitrarios o caprichosos por parte del legislador, regulando en modo dispar lo que es igual o igual lo que es diverso se deben apreciar en base al criterio de capacidad económica que definirá la legitimidad o ilegitimidad constitucional de la discriminación efectuada por el legislador.

Naturalmente, la realización de objetivos de política económica interrumpen la consideración elemental o lineal de igualdad-capacidad económica; en la medida en que la discriminación impuesta en la ley cuente con el apoyo de los fines o valores constitucionales que se pretenden tutelar.2.4.1. *La doctrina constitucional*

El artículo 14 de la Constitución establece la igualdad de los españoles ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión, opinión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social.

La doctrina constitucional declara que el artículo 14 mencionado establece un derecho subjetivo a obtener trato igual, lo que impone a los poderes públicos una obligación de llevar a cabo trato igual, sin que ello

47

signifique otra cosa que a supuestos de hecho iguales deben serles aplicadas unas consecuencias jurídicas que sean iguales y que para apreciar diferencias entre los supuestos de hecho, tiene que existir una suficiente justificación de tal diferencia que *aparezca* al mismo tiempo como fundada y razonable (S. 16-5-84).

Puede el legislador diferenciar los efectos jurídicos que haya de extraer de supuestos de hecho disímiles en atención a la consecución de fines constitucionalmente lícitos.

Tratándose de tributos de carácter local, nada impide que las normas que los ordenen, atiendan a esta diferenciación de situaciones y finalidades a conseguir, estableciendo regímenes jurídicos que puede ser, por lo menos, parcialmente distintos. La diversificación de los tipos impositivos para las contribuciones territoriales que examinamos puede por ello, concebirse en abstracto como acomodada a las exigencias del principio de igualdad, siempre que posea un fundamento justificado y racional y arranque de situaciones que puedan legítimamente considerarse como diversas... (Sentencia 17-2-82).

El principio de igualdad tributaria asume como fundamento justificado y racional, como justificación suficiente, la capacidad económica que opera, en lo específico, como sentido tributario de la igualdad de todos ante lo ley.

2.4.2. *Igualdad en la aplicación de la ley*

Pero yendo aún más lejos la doctrina constitucional encuentra desarrollo de la igualdad en la aplicación de la ley:

e! cambio de criterio en la aplicación de la ley por un mismo órgano judicial no puede ser arbitrario sino fundado y motivado y debe ser también manifiesto, aunque no necesariamente haya de ser en forma expresa: regla que se cumple con tal de que pueda inferirse con certeza o, al menos, con relativa seguridad que el cambio objetivamente perceptible es consciente

48

y que de él queda excluida tanto la arbitrariedad como la inadvertencia (S. 21-5-84, 28-3-85, 30-4-86).

La interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos obliga a que las soluciones ofrecidas a los casos individualizados obedezcan a un criterio general de interpretación y aplicación de la legalidad (S. 21-5-84).

Las consecuencias de la doctrina constitucional en materia tributaria adquieren destacada importancia, si, al ejemplo, pudieran extenderse sus conclusiones a la actuación arbitraria e imprevisible de los órganos de gestión de la administración y, en particular, a las liquidaciones tributarias dictadas al amparo de interpretaciones contradictorias, casuales, contrarias a doctrinas administrativas precedentes, sin fundamento ni motivación manifiesta o aparente.

No resulta complicado consentir en que la igualdad en la aplicación de la ley puede efectuarse, desde un órgano judicial cuanto desde un órgano administrativo con facultades parajurisdiccionales o meramente aplicador del marco legal y reglamentario vigente. La frecuente modificación del cuadro normativo, la proliferación reglamentaria y secundaria, la expresión de orientaciones legales como doctrina administrativa de interpretación auténtica, debida, por lo común, a meras exigencias recaudatorias, convierten la igualdad en la aplicación de la ley por los órganos administrativos tributarios en piedra de toq

Y sería razonable y meditado como reflejo de la voluntad constitucional de justicia tributaria, admitir cláusulas generales, indicaciones a tener en cuenta que provienen del ámbito civil y que son apropiadas para rechazar la arbitrariedad o su culto, cláusulas generales como el principio de buena fe, que se presenta no sólo como un medio para dimensionar las recíprocas posiciones de las Partes intervinientes en la obligación tributaria, sino, también, como un instrumento de defensa del ciudadano contra los actos puros de autoridad realizados al amparo de una potestad de supremacía.

49

La Administración no puede gravar ni imponer sanciones, cuando cambia de orientación, los hechos anteriores. Así, se viola el principio de buena fe que se funda en los principios constitucionales (Benatti).

La práctica administrativa no puede vaciar de contenido el principio de igualdad mediante la desviación en la aplicación de la ley, con olvido de la buena fe que debe presidir su actuación y en base a su posición de supremacía en la relación con el contribuyente. La pura afirmación de autoridad debe adaptarse y conciliarse con la razonabilidad.

2.4.3. *La protección de la igualdad*

Las discriminaciones que realiza el legislador no son arbitrarias cuando los órganos jurisdiccionales, sin entrar a valorar ni enjuiciar los fines políticos perseguidos por el legislador, estiman que o no son congruentes o útiles al fin para el que se predisponen, en el sentido de facilitar o favorecer dicho fin o, si lo son, entran en conflicto con valores superiores del ordenamiento constitucional (por ejemplo, la libertad de iniciativa económica).

La jurisprudencia americana, en materia de uniformidad y cláusula de igualdad, ha desarrollado el llamado «rational basis test» en virtud del cual si un impuesto en particular infringe un interés considerado como fundamental, por ejemplo gravando a entidades religiosas, los tribunales exigen al gobierno si el impuesto es necesario para el interés público y está sustancialmente relacionado para lograr dicho interés. La discriminación es válida si la norma propuesta supera dicho test, pudiendo calificarse de razonable la defensa del interés público.

2.5. El principio de progresividad

El principio de progresividad inspira el sistema tributario. El concepto de progresividad es polivalente. En

50

primer lugar, califica a aquellos tributos en los que, al incremento de la base imponible acompaña un correlativo aumento del tipo de gravamen, relación implantable bajo diversos mecanismos técnicos (por tramos, por escalones, continua). En segundo lugar, califica la distribución de la carga tributaria de acuerdo al predominio, en la recaudación total de los ingresos, de los impuestos directos sobre los indirectos. En tercer lugar, califica los efectos económicos de los impuestos conforme se grave a los grupos sociales que detentan mayores rentas con respecto a aquellos otros menos favorecidos.

La progresividad es un corolario del principio de capacidad económica. El sistema tributario, con aspiración de justicia, debe afectar progresivamente (más) a los titulares de un mayor poder de disposición económico sobre bienes y derechos.

El principio de capacidad económica no impide, sin embargo, que las distintas figuras tributarias puedan justificarse técnicamente en base a criterios diferentes a los que supone la progresividad. No todos los tributos pueden ser progresivos, en el sentido que a cada aumento de base imponible crezca el tipo de gravamen.

El sentido de la progresividad se aplica al conjunto del sistema tributario. Desde un punto de vista estricto, el sistema tributario puede considerarse progresivo cuando predominan cuantitativamente tributos progresivos. O sea, no es necesario que todos los tributos sean progresivos, pero sí que lo sean los de más envergadura cuantitativa y que los restantes o cumplan, en lo posible, el ajuste de progresividad o tengan una función, dentro del sistema tributario, complementaria.

La progresividad implica que haya tributos que permitan gravar más a los que son titulares de mayor poder de disposición, para que su contribución al gasto público responda a la capacidad económica relativa de los mismos. La progresividad en su acepción original —entendida como el aumento de tipo de gravamen que se produce a cada aumento de la base imponible— aparece como un método propio de los impuestos personales, sean so-

51

bre la renta, patrimonio o sucesiones. No obstante, las funciones extrafiscales a las que hemos hecho referencia podrían consentir la utilización de la progresividad en impuestos reales, si con ello se quiere, por ejemplo, estimular la productividad de las tierras infrautilizadas y en ese contexto.

Finalmente, debe excluirse de la contribución al gasto público mediante impuestos personales a aquellos que están en el umbral numérico de subsistencia. La exclusión del mínimo vital del campo de actuación de los impuestos progresivos conforma, justamente, dotar de progresividad al conjunto del sistema tributario.

La exclusión del mínimo vital es el reverso de la confiscatoriedad.

2.6. El principio de no confiscatoriedad

Los tributos progresivos no pueden alcanzar la confiscatoriedad. Aun cuando el presupuesto de hecho del tributo demuestre capacidad económica, puede desprenderse un efecto de no correspondencia de la aplicación efectiva del tributo y la manifestación de capacidad económica.

El tributo posee carácter confiscatorio cuando no es posible aplicar el tipo de gravamen en la determinación de la base imponible sin lesionar sustancialmente la capacidad económica relativa indicada por el hecho imponible del tributo.

La capacidad económica no puede ser sustancialmente anulada o menoscabada por los tributos progresivos. «El poder de imposición es amplio, pero la distinción entre los impuestos y confiscación debe aún observarse» (Burnet y Wells, 289 US Supreme Court, 678, 683).

El impuesto será confiscatorio a partir del momento en que suprime completamente la ganancia y violenta la sustancia del patrimonio, colocando al sujeto pasivo en una situación de inegibilidad de la prestación tributaria (Kruse).

En verdad, los tributos progresivos jamás pueden ser

52

confiscatorios, so pena de autodestruir su función. La pro-esívidad es consustancial al principio de capacidad económica y, por tanto, nunca posee carácter confiscatorio porque la discriminación cuantitativa que pretende es fisiológica dentro del sistema tributario. La progresividad con-fiscatoria alteraría gravemente el deber de contribuir al gasto público en general y en particular afectaría el contenido esencial de la libertad patrimonial del sujeto (propiedad y libertad de iniciativa económica), lo cual prohíbe la Constitución (53).

Esto no excluye que haya islas de confiscatoriedad dentro de tributos progresivos, ora como manifestación patológica del interés fiscal ora como voluntad política de anular la capacidad económica que se grava. Pero, estas excepciones confirman la hipótesis que sirve de premisa: el tributo progresivo no puede *alcanzar* carácter confiscatorio y si ello se produjera siempre será como supuesto aislado, determinado, específico y sólidamente motivado por el legislador.

Los tributos progresivos no pueden poseer carácter confiscatorio porque inspiran al sistema tributario, modelando, con regularidad, una determinada forma de contribuir al gasto público mediante la capacidad económica. Son, por así decirlo, elementos típicos para el diseño del sistema tributario justo. La confiscatoriedad por obra de la progresividad sería, entonces, una expresión viciada, patológica del tributo, una tensión corrompida de su función y, por tanto, difícilmente justificable en el marco constitucional.

Y esto que resulta aplicable a los tributos progresivos pudiera verse en otro modo cuando se trata de tributos no progresivos que realizan fines extrafiscales. En efecto, el sacrificio sustancial del bien o el derecho del ciudadano —la confiscación— fundada en fines extrafiscales o con apoyo en el principio de igualdad real y efectiva (9.2), por obra de tributos no progresivos justificarían la confiscatoriedad en razón de principios ajenos a la distribución de la carga fiscal. En el bien entendido que, si aún esto se aceptara, debiera ser en respeto de la libertad patri-

53

monial del ciudadano tutelada constitucionalmente. Si el fundamento consiste en el principio de igualdad real o efectiva es necesario que exista una razonable proporción entre la acción y la satisfacción del interés social —congruencia—, tratándose de disposiciones normativas.

En cuanto a los supuestos excepcionales de confiscatoriedad que pueden emerger del interior de los propios tributos progresivos será la valoración jurisdiccional la que los estime, sea en base a la relación tipo de gravá-men-base imponible o por la utilización de medios de valoración de bienes que pueden exceder los fines del tributo.

2.6.1. *Supuestos de confiscatoriedad progresiva*

En el interior de cada tributo debe prevalecer la congruencia entre sus distintos elementos: la razonable simetría entre las partes, a juzgar desde la manifestación de capacidad económica elegida por el legislador.

La ruptura de la congruencia y coherencia interna de la capacidad económica puede verificarse en distintos puntos del tributo.

El recurso a hipótesis subrogatorias del hecho imponible, con el fin de prevenir el fraude de ley o la evasión, mediante el expediente de asimilar tratamientos a situaciones diferentes entre sí y, lo que es más grave, algunas de las cuales representan comportamientos anómalos, pero no indican capacidad económica, limita con la arbitrariedad y supone desconectar, dentro del tributo, la prestación exigible del presupuesto de hecho del tributo.

Y esto enlaza con la utilización cada vez mayor de presunciones absolutas, que no admiten prueba en contrario, transformadas en certezas completas en sí mismas, imperativas y, asimismo, despegadas de la definición del hecho imponible respectivo. Las presunciones absolutas, que son medios de prueba, en lugar de ello se convierten en sustitutas del hecho imponible, asumiéndose como tal, hechos que sólo tienen la función de representar supues-

54

tos gravados definidos de otro modo y, fundamentalmente, por su vinculación al principio de capacidad económica.

Como tiene dicho la jurisprudencia constitucional italiana: viola el principio de capacidad contributiva la norma que transforme las previsiones lógicamente válidas y atendibles en certezas

absolutas, sin admisión de prueba en contrario (S. 200/1976).

Las hipótesis subrogatorias, ya definidas por Hensel, como instrumentos para impedir la elusión tributaria, mediante el establecimiento preventivo de barreras que impidan la utilización de vías laterales para el fraude de ley, mediante locuciones legales del estilo de «Se consideran también sujeto al impuesto.» o «El deber del impuesto no excluye a...» y, al límite, las presunciones absolutas pueden configurar el divorcio entre capacidad económica y tributo, abriendo el camino a la confiscatoriedad en el seno de los tributos progresivos.

Asimismo, la aplicación de métodos indiciarios de determinación de la base imponible, sean de estimación objetiva singular como, en particular, de estimación indirecta de naturaleza puramente administrativa, confinan con la línea expuesta.

La confiscatoriedad, como supuesto perverso de la tributación progresiva, no sólo se consagra en la relación tipo de gravámen-base imponible. Toda vez que los supuestos legales excluyan, de modo tajante y completo, la subordinación de la prestación tributaria a la capacidad económica que se elige como índice de riqueza gravable aparecerá una suerte de confiscatoriedad, transparente o larvada, a partir de la equiparación o asimilación forzada entre hechos imposables y hechos representativos de los mismos.

55

3. FUENTES DE LA NORMA TRIBUTARIA

3.1. La norma tributaria

Hubo una época y algunos autores (Orlando, Lolini) que negaban el carácter de norma jurídica de la ley tributaria. En la actualidad el tema ya no suscita gran interés. La norma tributaria es una norma jurídica, igual en su origen, procedimiento y forma, a cualquier otra norma.

De modo que, en este aspecto, vale para el derecho tributario la consideración de norma elaborada por la teoría general del derecho, en particular, hay que considerar que el elemento caracterizador de la norma (tributaria) es cada acto que se entiende idóneo por el ordenamiento para innovar el sistema de las normas preexistentes (Sandulli).

No parecen esenciales, sin embargo, los requisitos de generalidad y abstracción. Una ley que prevé el deber tributario para un único sujeto pasivo estará justificada constitucionalmente, de frente al principio de igualdad, cuando el hecho imponible establecido sólo pueda ser realizado por determinados sujetos.

Y es aplicable, en ese sentido, la doctrina constitucional que contempla las denominadas leyes de caso único:

el dogma de la generalidad no es obstáculo insalvable¹ que impida al legislador dictar con valor de ley pre-

57

ceptos específicos para supuestos únicos o supuestos concretos (S. 19-12-86).

La imperalividad de la norma tributaria puede contener mandatos restrictivos o permisivos, como cuando somete la conducta y la realización de actividades regladas a premio o estímulo positivo, en la forma de beneficios fiscales. Las denominadas sanciones positivas.

En suma, la norma tributaria tiene el atributo de su capacidad innovadora en el ordenamiento jurídico preexistente, modificador o derogatorio del derecho vigente.

La innovación jurídica de la norma tributaria puede ser sustancial o formal.

La norma de innovación sustancial es la que crea o extingue el tributo, o altera en modo expreso alguno de sus elementos esenciales.

La norma de innovación formal es la que disciplina la actuación o dinámica del Iributo: gestión administrativa, inspección, liquidación, recaudación y revisión.

Esta distinción califica como sustancial la disciplina jurídica de los actos normativos conforme a los principios constitucionales de contribución al gasto público. Y, al mismo tiempo, caracteriza como formal aquellos otros que no influyen ni afectan la distribución de la carga tributaria en base a la

capacidad económica, ni disciplinan los fines legítimos extrafiscales.

La *ratio* del tributo permite diferenciar la forma de la sustancia. Lo que no sirve al propósito que inspira al tributo como instituto jurídico no es sustantivo. Sólo tiene un sentido formal, cuyo sentido es la de actuar la norma tributaria.

La doctrina constitucional precisa que la ley tributaria sustantiva es una ley que regula los elementos concretos de la relación tributaria, eludiendo cualquier generalización... y no su parte formal (S. 20-7-81).

La norma tributaria es *instrumental*. Es decir, un medio dirigido a facilitar la financiación de las necesidades del sector público. La contribución al gasto público tu-

58

lela el interés fiscal consistente en facilitar la recaudación de los ingresos tributarios porque permite el funcionamiento regular de los servicios públicos. La protección del interés fiscal es lo que produce la tensión entre el derecho del ciudadano y la Administración.

La particularidad del derecho tributario, señala De Mita, se funda en el interés fiscal, que lleva implícito la derogación o modificación de normas del derecho civil, administrativo o procesal para no obstruir la recaudación. Pero, asimismo se afirma, el equilibrio entre el interés fiscal y la tutela del ciudadano no implica arbitrio ni sacrificio del principio de capacidad económica a las exigencias recaudatorias administrativas.

La norma tributaria está caracterizada por su *movilidad*, expuesta a frecuentes cambios y acompañada a la situación económica y política del momento, movilidad que se pretende neutralizar mediante los intentos de codificación, los cuales pretenden una misión difícil como es la de fijar, estabilizar, dar certidumbre, a los contenidos mínimos, esenciales del derecho tributario o de los tributos singulares, con vocación de permanencia. La fluidez de la normativa tributaria convierte la nieta de la codificación en inalcanzable o de eficacia limitada, sin perjuicio de obtenerse ventajas del orden de la unidad de conceptos, definición terminológica, estructura de información-guion que facilita el examen legal. Pero, en general, debe relativizarse la idea de atribuir a la norma escrita codificada un papel definitivo que, actualmente, no tiene. La norma tributaria, finalmente, está expuesta a la *plasticidad* de conceptos, es decir, a la incorporación positiva de conceptos imprecisos o indeterminados, pertenecientes a la cultura económica, financiera, empresarial y de encaje problemático en su interpretación; plasticidad de conceptos que está estrechamente unida a la movilidad del derecho positivo.

La jerarquía de las normas (9.3) conforma uno de los postulados del Estado de derecho. Esto significa atribuir diverso valor y fuerza a cada una de las fuentes del ordenamiento jurídico. Las fuentes son los hechos y

59

actos de producción jurídica, hechos a los que el ordenamiento vincula el nacimiento de normas jurídicas (San-dulli).

Las fuentes del derecho tributario son, en esencia, las mismas que atañen al derecho público, pero, quizás, hayan de destacarse algunos aspectos materiales, rasgo propio que afecta a la producción normativa tributaria, y que sin apartarse en demasía de la teoría general de las fuentes del derecho, precisan la irrupción de peculiaridades inherentes a la naturaleza, función y ámbito de relaciones que disciplina la norma tributaria.

3.2. La Ley

Sólo pueden establecerse prestaciones tributarias con arreglo a la ley (31.3). Los beneficios fiscales que afecten a los tributos deben establecerse en virtud de ley (133.3).

En principio, la reserva de ley constitucional es relativa y no absoluta, puesto que a la actividad del legislador sigue una actividad de ejecución y desarrollo. En efecto, una reserva de ley es absoluta cuando su aplicación o ejecución descende de la propia Constitución al Poder Judicial, con exclusión de cualquier competencia de la Administración (Bachelet).

La doctrina constitucional afirma que cuando el artículo 31.3 de la Constitución proclama que sólo podrán establecerse prestaciones patrimoniales de carácter público con arreglo a la Ley, está

dando entrada la norma fundamental no a una legalidad de carácter absoluto —pues no se impone allí que el establecimiento haya de hacerse necesariamente por medio de Ley—, sino, con mayor flexibilidad, a la exigencia de que ordene la ley los principios y criterios con arreglo a los cuales se ha de regir la materia tributaria y concretamente, la creación *ex novo* del tributo y la determinación de los elementos esenciales o configura-dores del mismo (S. 4-2-83, 16-11-81, 19-12-85, 17-2-87).

Y en cuanto a la esencial configuración del tributo, la propia doctrina constitucional ha tenido ocasión de manifestarse en un punto particular, cual es el de las

60

exenciones y bonificaciones tributarias. En ese sentido, se afirma que la reserva de ley constitucional incluye el establecimiento de exenciones y bonificaciones tributarias, pero no cualquiera otra regulación de ellas ni la supresión de las exenciones o su reducción o la de las bonificaciones, porque esto último no constituye alteración de elementos esenciales del tributo (S. 4-2-83).

En realidad, el alto Tribunal habilita como vía de supresión de exenciones y bonificaciones tributarias al De-creto-Ley, pero, no a las disposiciones reglamentarias del gobierno: los beneficios fiscales deben establecerse en virtud de ley, pero, pueden extinguirse por Decreto-Ley.

3.3. Leyes Orgánicas

Son leyes orgánicas las relativas al desarrollo de los derechos fundamentales y de las libertades políticas, las que aprueban los Estatutos de Autonomía y el régimen electoral general y las demás previstas en la Constitución. La aprobación, modificación o derogación de las leyes orgánicas exige mayoría absoluta del Congreso, en una votación final sobre el conjunto del proyecto (81).

La doctrina disiente sobre la posición de la legislación orgánica en la jerarquía de fuentes. El interrogante consiste en si las leyes orgánicas, que requieren un procedimiento de aprobación más estricto que el relativo a leyes ordinarias y, a la vez, pueden derogarse mediante otras de la misma naturaleza y a través de un procedimiento igualmente riguroso, poseen una mayor jerarquía que las leyes ordinarias.

Parece convincente la opinión de García de Enterría en virtud de la que la ley ordinaria no puede modificar o derogar una ley orgánica, no porque sea jerárqui"amen-te inferior, sino porque en razón del principio de competencia, la Constitución veda su acceso a materias sujetas a reserva absoluta de ley orgánica. La única duda que puede expresarse es que así como la Constitución reconoce el criterio de jerarquía normativa no sucede otro

61

tanto con el de competencia, en razón de lo cual la forma y procedimiento de aprobación y derogación de la ley orgánica indicaría no sólo una reserva absoluta en favor de determinadas materias, sino también una superioridad jerárquica en el sistema de fuentes sobre la ley ordinaria.

La doctrina constitucional sostiene que las leyes orgánicas y ordinarias no se sitúan propiamente en distintos planos yuxtapuestos, sino, sobre todo, porque las primeras quedan constitucionalmente informadas por un principio de especialidad, de tal modo que no podrán extender su normación más allá del ámbito que en cada caso les haya sido reservado, sin perjuicio de la eventual incorporación de normas ordenadas de materias «conexas». Si bien sería disconforme con la Constitución la ley orgánica que invadiera materias reservadas a la ley ordinaria pueden establecerse colaboración entre normas que no diferirán de la relación que en los casos de reserva de ley puede establecerse entre ésta última fuente y el Reglamento (Sentencias 13-2-81, 6-11-86).

Los reflejos en la disciplina tributaria se refieren básicamente a la legislación financiera y de ordenamiento económico de las Comunidades Autónomas, por ejemplo, la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autó-mas; de control del gasto público, la del Tribunal de Cuentas o de reforma del Código Penal en materia de delitos contra la Hacienda Pública.

3.4. Leyes Ordinarias

La ley ordinaria desarrollada la función legislativa primaria y su contenido debe configurar los elementos esenciales de creación de tributos, extinción y el desarrollo de la potestad administrativa de imposición.

El artículo 75 de la Constitución establece que las Cámaras funcionarán en Pleno y por Comisiones. Las Cámaras pueden *delegar* en las Comisiones Legislativas Permanentes la aprobación de proyectos o proposiciones de ley, con excepción de lo relativo a la reforma constitu-

62

cional, las cuestiones internacionales, las leyes orgánicas y de bases y los Presupuestos Generales del Estado.

El Pleno, no obstante puede recabar, en cualquier momento, el debate y votación de cualquier proyecto o proposición de ley que haya sido objeto de delegación.

Con las excepciones mencionadas, que no hacen referencia a la norma tributaria, pueden producirse Leyes de Pleno y Leyes de Comisión.

Señala Pérez Royo que no existe objeción alguna de principio, a la regulación de tributos mediante leyes de Comisión, considerando plausible el mecanismo, en tanto introduce una técnica útil de división de trabajo parlamentario y, al mismo tiempo, reflejando las Comisiones la correlación de fuerzas existentes en el Pleno, las votaciones serían «fungibles» en relación al mismo.

Sin embargo, no está tan claro que, sin solución de continuidad, se refleje en las Comisiones el mismo clima que en el Pleno, entre otros motivos, porque los partidos políticos representados no son bloques homogéneos y disciplinados sino, también, centro de atracción de distintas posiciones dentro de los mismos, con lo cual la Comisión podría sesgar el debate político abierto en el Pleno, convirtiéndolo en mero discurso tecnocrático, sin encaje inmediato en la representación parlamentaria de partido.

De cualquier forma, el tema carece de interés práctico. La experiencia, durante el régimen político preconstitucional, señala un uso mínimo de las leyes de Comisión.

Sin duda hubiera sido preferible incluir la legislación tributaria entre las materias no delegables. Al fin y al cabo, el Pleno está obligado a tratar los Presupuestos Generales del Estado y las leyes orgánicas o de bases de contenido tributario. No se trata de ninguna degradación de la reserva de ley, pero, sí de un debilitamiento del sentido de la tributación como discurso político general.

Otros principios que interesan a la materia tributaria contenidos en la Constitución son:

1. No procede la iniciativa popular en materia tributaria para la presentación de proposiciones de ley (87.3).

63

El fundamento está en que se considera que la reserva de ley es garantía suficiente para la expresión de la voluntad general, tanto como para no requerir una expresión directa de los representados...

«la regulación de los ámbitos de libertad que corresponden a los ciudadanos depende exclusivamente de la voluntad de sus representantes, garantía esencial que entraña el principio de reserva de ley» (S. 24-7-84 7-4-87).

2. Aprobados los Presupuestos, el Gobierno puede presentar proyectos que impliquen el aumento del gasto público o la disminución de ingresos. A su vez, el Gobierno debe dar conformidad a toda proposición o enmienda que suponga aumento del gasto público o disminución de ingresos. Con lo que se pretende que la política fiscal resida exclusivamente en el gobierno, sin perjuicio del control político previo y posterior parlamentario.

3.5. Decretos-Leyes

En caso de extraordinaria y urgente necesidad, el gobierno puede dictar disposiciones legislativas y provisionales, que tomarán la forma de Decreto Leyes y que no pueden afectar al ordenamiento de las instituciones básicas del Estado, a los derechos, deberes y libertades de los ciudadanos regulados en el Título I, al régimen de las Comunidades Autónomas ni al Derecho electoral general (86).

Los Decretos-Leyes deben ser inmediatamente sometidos a debate y votación de totalidad, al Congreso de 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. Durante el plazo establecido las Cortes pueden tramitarlos como proyectos de ley por el procedimiento de urgencia.

El Decreto-Ley es una norma con rango de ley que emana del Poder Ejecutivo, con carácter excepcional, en supuestos de extraordinaria y urgente necesidad.

Los Decretos-leyes no pueden afectar los deberes de los ciudadanos regulados en el Título I de la Constitución. Justamente, el Título I contiene el deber de contribuir al gasto público. Su utilización en materia tributaria ocasiona diferentes posiciones, a partir de la discusión constituyente.

En efecto, durante la etapa constituyente, se perseguía evitar la regulación por la vía del Decreto-Ley del establecimiento, modificación y supresión de tributos, lo cual condujo a la inclusión del término «deberes» con lo que se llega al texto finalmente aprobado y vigente, distinto de la propuesta inicial referido sólo a «derechos y libertades».

La prohibición pura y simple establecida en el artículo 86-1.º, afirma Javier Salas, impedirá tanto la emanación legítima de Decreto-leyes en el ámbito de los derechos, deberes y libertades de los ciudadanos como la renovación de la polémica sobre la licitud de la adopción de tal técnica en materia tributaria.

Esta posición, apegada a los antecedentes, plantea drásticamente la exclusión del Decreto-ley como disciplina en materia tributaria.

La doctrina constitucional, en cambio, a partir de la consideración de la reserva de ley relativa, admite el Decreto-Ley en materia tributaria en aquellas parcelas no protegidas por la legalidad estricta.

El instituto del Decreto-Ley, afirma la doctrina constitucional, se encuentra regulado por el artículo 86.1 de la Constitución, que permite el Gobierno utilice este tipo de instrumento y dicte este tipo de disposición, aunque lo somete a unos estrictos límites y a unas concretas coordenadas, entre las cuales hay que recordar, como las más destacadas, que exista una situación que pueda calificarse como de «extraordinaria y urgente necesidad» que en ningún caso se afecte al ordenamiento de las instituciones básicas del Estado, al de los derechos, deberes y libertades de los ciudadanos regulados en el Título I, al régimen de las Comunidades

Autónomas y al Derecho electoral general y que las normas así creadas sean inmediatamente sometidas a debate y votación en el Congreso de los Diputados, el cual ha de pronunciarse sobre su convalidación o derogación.

De este modo —prosigue el Tribunal Constitucional— nuestra Constitución ha adoptado una solución flexible y matizada respecto del fenómeno del Decreto-Ley que, por una parte, no lleva a su completa proscripción en aras del mantenimiento de una rígida separación de los poderes ni se limita a permitirlo en forma totalmente excepcional en situaciones de necesidad absoluta, entendiendo por tales aquellas en que puede existir un peligro inminente para el orden constitucional. Nuestra Constitución ha contemplado el Decreto-Ley como un instrumento normativo, del que es posible hacer uso para dar respuesta a las perspectivas cambiantes de la vida actual siempre que su utilización se realice bajo ciertas cautelas... en todos aquellos casos en que hay que alcanzar objetivos marcados para la gobernación del país que por circunstancias difíciles o imposibles de prever requieren una acción normativa inmediata o en que las coyunturas económicas exigen una rápida respuesta (S. 4-2-83).

El Tribunal Constitucional admite, en consecuencia el empleo del Decreto-Ley siempre que no se dirija a la creación de los tributos y a su configuración esencial. Al respecto, hay que añadir, que la doctrina constitucional acepta la supresión de exenciones o su reducción o la de las bonificaciones mediante Decreto-ley, entendiendo que ello no constituye alteración de elementos esenciales del tributo y que el mandato constitucional se refiere exclusivamente al establecimiento de los beneficios fiscales (S. 4-2-83, 20-5-83, 14-6-83).

3.6. Legislación delegada

Las Cortes Generales pueden delegar en el gobierno la potestad de dictar normas con rango de ley, sobre materias no regulables por leyes orgánicas.

La delegación legislativa debe otorgarse mediante una

ley de bases, cuando su objeto es la formación de textos articulados o por una ley ordinaria, cuando se trata de refundir varios textos legales en uno solo.

La delegación legislativa ha de otorgarse al gobierno de forma expresa para materia concreta y con fijación de plazo para su ejercicio.

La delegación se agota por el uso que de ella haga el gobierno, mediante la publicación de la norma correspondiente. No se entiende concedida de modo implícito o por tiempo indeterminado, ni es subdelegable a autoridades distintas del propio gobierno.

Las leyes de bases deben delimitar con precisión el objeto y alcance de la delegación y los principios y criterios para su ejercicio.

Las leyes de bases no pueden autorizar la modificación de la propia ley de bases ni facultar para dictar normas con carácter retroactivo.

La autorización para refundir textos legales debe determinar al 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, armonizar los textos legales que han de ser refundidos (82.1,2,3,4,5 y 83).

Mientras que el Decreto-Ley es un instrumento normativo que permite al gobierno asumir espontáneamente, y no por delegación, el poder legislativo, en supuestos excepcionales; el Decreto legislativo es una autorización del poder legislativo al gobierno para que pueda producir normas con rango de ley: la delegación consiste en la transferencia al gobierno de una potestad propia del Poder Legislativo, conservando éste la titularidad y transfiriendo exclusivamente el ejercicio (Calvo Ortega).

3.6.1. *Textos refundidos*

El poder legislativo autoriza al gobierno para refundir textos legales, bifurcando la autorización en dos hipótesis: mera formulación de un texto único o incluyendo

67

la regulación, aclaración y armonización de los textos legales a refundir.

Los textos refundidos son fuentes de conocimiento, un medio para conocer las normas refundidas, si se agotan en la mera formulación de un texto único. Pero, si incluyen la agilización, aclaración y armonización de los textos legales a refundir se verifica una actividad creativa del gobierno, convirtiendo la fuente de conocimiento en fuente de derecho creativa.

Los textos refundidos, con facultades creativas, pueden significar un apartamiento de la reserva de ley por cuanto se difiere a la Administración su interpretación auténtica de la legislación resultante.

El principal efecto del texto refundido consiste en sustituir a las leyes refundidas que dejan de ser aplicables.

El control de la legislación delegada, en cualquier caso, corresponde al Poder Judicial, el cual debe determinar la conformidad o disconformidad de la actuación de la Administración a los mandatos de la ley de delegación.

3.6.2. *Textos articulados de leyes de Bases*

Las leyes de Bases sientan un esquema directriz, debiendo delimitar con precisión el objeto y alcance de la delegación o autorización y los criterios que han de presidir su ejercicio por parte del gobierno para la elaboración del texto articulado de la ley.

El exceso del gobierno, traspasando mediante el Decreto Legislativo los límites de la delegación o autorización implica la pérdida del rango y fuerza de ley de los preceptos emanados y su conversión a meras disposiciones administrativas, con todas las limitaciones que impone la actividad reglamentaria.

68

3.7. **Los reglamentos**

Los reglamentos son actos normativos del gobierno, que ejerce la potestad reglamentaria de acuerdo con la Constitución y con las leyes (97).

El reglamento es una fuente normativa secundaria, hallándose subordinada a la forma primaria emanada de los órganos legislativos representativos.

La validez y eficacia de los actos reglamentarios está sometida a la superioridad de la ley. Los tribunales, según el artículo 106 de la Constitución controlan la potestad reglamentaria y la legalidad de la actuación administrativa, así como el sometimiento de ésta a los fines que la justifican.

La función de los reglamentos consiste en integrar la disciplina de los tributos respetando la reserva de ley y sin poder alterar o derogar las normas legales que deben complementar.

El Gobierno es el titular de la potestad reglamentaria y su desarrollo debe propiciar la actuación concreta de disposiciones legales precedentes y subordinado a su observancia.

La competencia para emanar reglamentos corresponde al Gobierno. La atribución constitucional reside, entonces, en el Consejo de Ministros. Cada uno de los Ministros, en singular, carecen de potestad reglamentaria, salvo en cuanto se refiere a cuestiones organizativas, domésticas, correspondientes a su Departamento.

No obstante, el Ministro puede ser receptor de facultades reglamentarias en sentido estricto, mediante habilitación legal específica y ello por cuanto la propia Constitución reconoce el ejercicio del poder reglamentario del Gobierno de conformidad con las leyes y éstas pueden atribuir su desarrollo y concreción a un Departamento ministerial en particular.

La doctrina constitucional establece que la reserva de ley no excluye la posibilidad de que las leyes contengan remisiones a normas reglamentarias, pero si que tales remisiones hagan posible una regulación in-

69

dependiente no claramente subordinada a la ley (Sentencias 7-4-87, 24-7-84). Las remisiones a normas infra-ordenadas no pueden provocar, por su indeterminación una degradación de la reserva reformulada por la Constitución en favor del legislador (24-7-84). Esto significa ciertas exigencias en cuanto al alcance de las remisiones o habilitaciones legales a la potestad reglamentaria que pueden resumirse en el criterio de que las mismas sean tales que restrinjan efectivamente el ejercicio de esa potestad a un complemento de la regulación legal que sea indispensable por motivos técnicos o para optimizar el cumplimiento de las finalidades propuestas por la Constitución o por la propia ley.

3.7.1. *Clases de reglamentos*

Según el órgano que lo dicta los reglamentos exhiben distinta jerarquía. El artículo 23 de la LRJAE establece una clasificación útil, si bien sin garantía de jerarquía normativa tratándose de una ley ordinaria, que se gradúa en: Decretos del Consejo de Ministro, Órdenes de las Comisiones Delegadas del gobierno, Órdenes ministeriales, disposiciones de autoridades y órganos inferiores.

Las normas reglamentarias inferiores están subordinadas a las de nivel superior y éstas pueden modificar o derogar a aquéllas.

Los Decretos son la forma obligada para los reglamentos generales de ejecución y desarrollo de las leyes, los reglamentos propios de cada tributo y la reglamentación de los beneficios fiscales.

Las Órdenes de la Comisión Delegada por el gobierno para asuntos económicos requieren habilitación legal específica.

Las Órdenes ministeriales son competencia, en principio, del Ministerio de Economía y Hacienda, aun cuando, mediante habilitación legal, podría atribuirse dicha facultad a Departamentos Ministeriales diferentes. De hecho, en la práctica, otros Ministerios, además del de Economía y Hacienda, emanan Órdenes con reflejos tributarios, sin que se plantee la validez y legalidad de las mismas (Tejerizo López).

70

El reglamento típico en materia tributaria, en cuanto a su contenido es el reglamento de ejecución, cuya función es la de precisar, complementar y desarrollar las disposiciones legales.

Alguna doctrina sostiene la posibilidad que se dicten reglamentos autónomos o independientes, sobre todo, en la actuación de la norma tributaria, llegándose a preconizar que la materia que regula la aplicación formal del tributo pueda considerarse como objeto de los reglamentos autónomos o independientes, destinados a regular aspectos no reservados exclusivamente a la ley y autosustentados en su propia fuerza jurídica, al margen de la autorización legal (Vanoni).

También algún autor alude a la legalidad de las disposiciones reglamentarias de autoorganización, que dicta el sujeto con capacidad reglamentaria sin específico apoyo legislativo y que no supone un aumento de la presión tributaria.

Es evidente, que la autoorganización del sector público requiere un margen de regulación abierta de su estructura y gestión, con relación a las disposiciones legales, pero, no lo es menos, que la organización administrativa no puede ni debe permitir efectos jurídicos externos, sobre terceros, a sus propias necesidades, mediante la autodisposición de materias sin previa habilitación legal o criterios legales suficientes que garanticen la superioridad permanente de la reserva de ley en la disciplina tributaria.

Los reglamentos independientes, sean organizativos o autónomos de la ley, no tienen justificación legal y su admisión puede significar el desborde del interés fiscal por sobre el principio de legalidad.

Porque resulta evidente, la presencia de una relación intensa entre el interés fiscal y la potestad reglamentaria. Así como legalidad y capacidad económica inspiran un sistema tributario justo; el fundamento de la potestad reglamentaria del gobierno tiene por fundamento el interés fiscal.

El gasto público exige una recaudación fluida y regular de los ingresos tributarios y la finalidad del interés fiscal

71

sirve de base a la actuación administrativa sobre el modo y el tiempo de la extinción de las obligaciones tributarias. La competencia reglamentaria opera sobre el puro desarrollo del interés fiscal, con los consecuentes riesgos para la garantía de la reserva de ley y de capacidad económica, que pueden verse afectados o limitados por el ejercicio reglamentario.

3.8. Circulares e instrucciones

Las circulares e instrucciones son manifestaciones de la potestad reglamentaria aplicables como normas internas en razón de la jerarquía de los órganos. Su paulatino incremento refleja un fenómeno potencialmente peligroso para el ciudadano en la medida en que las instrucciones administrativas para sus agentes y funcionarios sobre las disposiciones legales, se convierten en fuente única de interpretación normativa. Las normas internas que, en principio, solo vinculan a sus destinatarios, por efecto de la opinión administrativa, se convierten también en normas de efectos externos sobre los ciudadanos.

La doctrina constitucional establece que las denominadas instrucciones, al igual que las circulares, no alcanzan propiamente el carácter de fuente de derecho, sino tan solo el de directivas de actuación que las autoridades superiores imponen a sus subordinados en virtud de las atribuciones propias de esa jerarquización... cuyos efectos jurídicos consisten en su cumplimiento por los destinatarios, incurriendo en responsabilidad disciplinaria en caso contrario... (S. 19-2-86).

En este sentido, no siendo las circulares o instrucciones una especial manifestación de potestad reglamentaria sino de autoridad jerárquica, la norma interna no puede producir efectos externos mediante opinión, interpretación o manifestación contenida en la misma, sobre el alcance y términos de las disposiciones legales.

No obstante, resulta evidente que las circulares representan una opinión administrativa determinante con respecto a los ciudadanos y los órganos jurisdiccionales.

72

Y esto obliga a una particular atención, puesto que la interpretación contenida en las circulares administrativas, poco a poco, se convierten en la interpretación auténtica y exclusiva de las disposiciones legales. La administración ejerce, a través de sus normas internas, un verdadero poder o facultad de interpretación que desplaza a las demás opiniones e inclusive los términos y alcances de normas de jerarquía superior. Los cambios de orientación de la llamada doctrina administrativa y la atribución de efectos a sus posiciones jerárquicas sobre los ciudadanos, son, hoy por hoy, uno de los riesgos más claros de la vigencia de la reserva de ley y de los principios constitucionales. Sería necesario que la Administración, ajustándose al Derecho y a las leyes, siguiera a la doctrina constitucional de igualdad en la aplicación de la norma y la vigencia del principio de buena fe, cuando cambia de orientación o establece criterios que se imponen no sólo a los funcionarios, sino a los ciudadanos y a los jueces.

3.9. Fenómenos paralegislativos

Hay fenómenos paralegislativos que sin alterar formalmente el orden jerárquico de producción normativa pueden conducir a la sustancial desvalorización de la ley (Martín Mateo). En primer término, la técnica de la remisión normativa (o autorización normativa), cuyo contenido permite al gobierno dictar las disposiciones necesarias para el desarrollo de las leyes; la atribución a la Administración para dictar normas de ejecución de las leyes.

La remisión o autorización normativa en materia tributaria acostumbra a vaciar de contenido a la propia ley: el abuso de la técnica de remisión se configura como un modo perverso de desalojo de la reserva de ley.

Las remisiones a reglamentos de todos aquellos puntos que suponen más que un

complemento indispensable de la ley degradan la legalidad.

En segundo término, la técnica de la deslegalización, por lo que es la propia ley la que autoriza al gobierno a

73

producir normas de su primitiva competencia desvirtuando el rango de la materia regulada a nivel de reglamento.

Hay algún ejemplo concreto, el artículo 12 de la Ley General Tributaria ya citada, cuya vigencia debe darse por clausurada a partir de la Constitución.

La Constitución, puede concluirse, sólo acepta reglamentos de ejecución excluyendo la existencia de reglamentos independientes, y fortaleciendo la resistencia de la ley y su rango frente a la intervención paralegislativa del gobierno y la Administración.

3.10. Convenios y tratados internacionales

La prestación del consentimiento del Estado para obligarse por medio de tratados o convenios requiere la previa autorización de las Cortes Generales en los casos, entre otros, de:

- Tratados o convenios que impliquen obligaciones financieras para la Hacienda Pública.
- Tratados o convenios que afecten a los derechos o deberes fundamentales establecidos en el Título I.
- Tratados o convenios que supongan modificación o derogación de alguna ley o exijan medidas legislativas para su ejecución (94.c,d,e).

El carácter previo de la autorización de las Cortes para las obligaciones a asumir por el Estado (libertad de formas) expresa la vigencia de la reserva de ley en este ámbito, si bien en su aspecto de control de los representantes de la voluntad general, de la actuación del Gobierno.

Los tratados internacionales válidamente celebrados formarán parte del ordenamiento interno, una vez publicados oficialmente en España. Sus disposiciones sólo pueden ser derogadas, modificadas o suspendidas en las formas previstas en los propios tratados o de acuerdo con las normas generales de Derecho Internacional (96).

74

La Constitución afirma la recepción automática en el derecho interno de las normas contenidas en los tratados o convenios internacionales excluyendo la necesidad de una norma de transformación o de ejecución.

Por otra parte, el tratado sólo podrá derogarse o alterarse por el Tribunal Constitucional, pero si éste no declara su inconstitucionalidad la discusión en torno al tratado queda excluida de las atribuciones de los órganos con potestad normativa típica, en base al principio de competencia.

3.10.1. Los reglamentos de la CEE

Mediante ley orgánica se puede autorizar la celebración de tratados para los que se atribuya a una organización o institución 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 (93).

La cláusula de transferencia de derechos y competencias constitucionales a entes supranacionales, vinculada a la adhesión de España a la C.E.E., significa la habilitación constitucional abstracta, no concreta, para el eventual ejercicio de competencias legislativas por parte de dichos entes u organismos supranacionales, con efectos inmediatos y directos sobre los ciudadanos. En particular, la prioridad del derecho comunitario sobre el derecho interno en su carácter original —Tratado de Roma— como de ejecución —reglamentos y directivas.

El artículo 189 del Tratado de la CEE señala como instrumento del Consejo y de la Comisión para el cumplimiento de sus fines a: los reglamentos, las directivas, las decisiones y las recomendaciones.

En cuanto a los reglamentos comunitarios cabe afirmar que tienen efecto directo en cada Estado miembro.

La corte Constitucional italiana tuvo ocasión de decla-

75

rar que no viola la reserva de ley el artículo 189 del Tratado de la CEE, al permitir que se dicten reglamentos y directivas comunitarias que contienen prestaciones patrimoniales impuestas, ya que deben corresponderse a los principios y criterios establecidos por el Tratado instituido de la Comunidad Europea.

Asimismo, las disposiciones de la CEE, que satisfagan los requisitos de la inmediata aplicación, deben entrar y permanecer en vigencia en el territorio italiano, sin que la esfera de su eficacia pueda ser afectada por la ley ordinaria del Estado, sin que importe si la ley es anterior o sucesiva (S. 170/1984).

3.11. La costumbre

La costumbre no constituye fuente del derecho tributario, puesto que vulneraría el ámbito de reserva de ley. Sin embargo, el peso de la actividad administrativa de cauce a una efectiva práctica en la actuación y aplicación de las normas que por su carácter externo y su aparente espontaneidad, pueden desintegrar la garantía de la ley y la vigencia de los principios constitucionales.

Así, nota Cortés, la tradición práctica de la Administración puede configurarse como la imagen auténtica de la voluntad legal, sobreponiéndose a sus extremos o degradando sus alcances. En este sentido, resulta sumamente importante la doctrina constitucional de la igualdad en la aplicación de la ley que, en su dirección administrativa antes que judicial, impondría la motivación y la razonabilidad en las resoluciones que suponen cambio de interpretación o aplicación de las disposiciones, respecto a casos similares.

Al mismo tiempo, la declinación de las fuentes formales del derecho, otorga prioridad al derecho no escrito cuya fuente está en el gobierno y la Administración, prevaleciendo en la realidad sobre el derecho positivo, o forzando su orientación en base a actos paralegales o de naturaleza no legislativa.

76

La práctica administrativa completa una visión poco satisfactoria de los principios constitucionales, en la medida que convierte en ilusoria o vana las garantías escritas y vigentes; vaciando de contenido la seguridad jurídica y la corrección e imparcialidad de sus actuaciones, que siempre deben estar subordinadas al Derecho y a las leyes.

3.12. Los principios generales del derecho

Los principios generales del derecho, integrados en el texto y el fondo de la Constitución (9.1, 103.1) conforman el fundamento informador del ordenamiento jurídico.

Los principios generales del derecho que se desprenden de la norma fundamental conforman una toma de posición determinante frente al mero formalismo jurídico, que sirve, tanto para reconducir la actividad administrativa al mínimo de arbitrario y máximo de legalidad; cuanto para facilitar la contribución al gasto público en modo justo y equitativo.

El principio de justicia que debe inspirar al sistema tributario (31) es la base del deber de contribuir de los ciudadanos y de los límites del interés fiscal tutelado, sirviendo de fundamento para la interpretación de las leyes que se han de aplicar y como fuente, en caso de insuficiencia o imprecisión de la ley.

Es evidente, y así se expone en las orientaciones de la teoría general del derecho, la presencia de los principios generales del derecho en la aplicación de las leyes. Así, señala Perelman, el reconocimiento a los principios generales del derecho, en ausencia de cualquier texto escrito, su carácter vinculante, ha superado la tradicional contraposición entre el derecho positivo y el derecho natural. Justamente, los principios generales del derecho deben inspirar a los jueces en relación a la emergencia del derecho no escrito y la creciente influencia paralegal de la Administración.

77

3.13. Jurisprudencia del Tribunal Constitucional

Las sentencias del Tribunal Constitucional tienen el valor de cosa juzgada y contra ellas no cabe recurso alguno. Aquellas que declaran la inconstitucionalidad de una ley o de una norma con fuerza de ley y todas las que no se limitan a la estimación subjetiva de un derecho, tienen plenos efectos frente a todo (164). El Tribunal es un legislador negativo, al eliminar la ley

inconstitucional o el reglamento ilegal.

Las sentencias recaídas en procedimiento de inconstitucionalidad tienen el valor de cosa juzgada, con vinculantes respecto a todos los poderes públicos y producen sus efectos generales desde la fecha de su publicación en el Boletín Oficial del Estado (38.1 LOTC).

La doctrina constitucional tiene valor normativo para la jurisdicción ordinaria (art. 5.1 LOPJ), la cual debe ajustarse a su interpretación.

La sentencia de declaración de inconstitucionalidad de una ley tiene un efecto no propiamente jurisdiccional, sino legislativo. El efecto normativo de las sentencias de inconstitucionalidad le otorga un valor indudable de fuente de derecho, completando el ordenamiento jurídico en modo intrínseco y en base a su propia eficacia.

Las consecuencias jurídicas de las sentencias vinculan a todos los poderes públicos y produce la nulidad de pleno derecho de la ley, reputada inconstitucional, desde el momento en que la misma se dictó.

El límite del efecto *ex nunc* de la sentencia lo marca la propia legislación orgánica del Tribunal Constitucional ya que no permite revisar procesos fenecidos, mediante sentencia con fuerza juzgada en los que se hayan aplicado la normativa inconstitucional, salvo, y esto es pertinente en el ámbito tributario, en los supuestos de sentencia de imposición de penas o de sanciones administrativas, si como consecuencia de la nulidad de la norma aplicada resulta una exclusión de responsabilidad o una reducción de la sanción (40 LOTC) .

78

3.14. Las fuentes de las Comunidades Autónomas

Estatuto-Ley Orgánica

Los Estatutos son la norma institucional básica de cada Comunidad Autónoma, amparados y reconocidos por el Estado como parte de su ordenamiento jurídico (147).

Los Estatutos son leyes orgánicas del Estado que sólo se subordinan a la Constitución. Pero, deben caracterizarse como actos complejos, en cuya elaboración y determinación de contenido resulta esencial la participación social de los ciudadanos de las respectivas Comunidades.

Leyes

Los Parlamentos de las Comunidades Autónomas ejercen la potestad legislativa mediante la elaboración de leyes, cuyo ejercicio puede delegarse con igualdad de alcances que los previstos en la Constitución, para las Cortes.

Decretos Leyes

La facultad de dictar Decretos Leyes no aparece recogida en ningún Estatuto de Autonomía y ello inclina a una valoración restrictiva respecto a su aplicación por parte de los gobiernos autonómicos, puesto que se trata de un instrumento de excepción, de necesaria previsión en el derecho positivo si se considera su empleo.

Reglamentos

La potestad reglamentaria debería estar prevista y regulada en el respectivo Estatuto de Autonomía. Por ejemplo, en el Estatuto de Autonomía de Cataluña aparece recogida la atribución al Consejo Ejecutivo de dictar normas

79

y disposiciones reglamentarias. El Estatuto del País Vasco reconoce al gobierno funciones ejecutivas y administrativas. Pero, el Estatuto de Galicia no establece la función ni la materia de la potestad reglamentaria. No obstante, si las CC.AA. pueden legislar, nada impide que puedan reglamentar.

3.15. Los reglamentos de las entidades locales

Las entidades o corporaciones locales pueden establecer y exigir tributos. El desarrollo constitucional, que veremos, exige una legislación que perfeccione la forma y contenido del poder tributario de las mismas.

El instrumento mediante el cual se articula el poder tributario local es el reglamento. Las corporaciones locales son titulares de una potestad reglamentaria que se transunta en las denominadas Ordenanzas Fiscales reguladoras de sus tributos propios.

Las Ordenanzas reguladoras de los tributos locales deben contener los elementos esenciales que configuran a cada tributo, así como los plazos y formas de declaración e ingresos, el régimen de infracciones y sanciones, las fechas de su aprobación y del comienzo de su vigencia (art. 185 del Texto Refundido de las disposiciones vigentes en materia de régimen local, R.D.L. 781/1986).

La relación del reglamento de las Corporaciones Locales con la ley es idéntica a la de cualquier otro reglamento. Son actos subordinados a la normativa primaria y por tanto, incurren en nulidad si están en manifiesta contradicción con la ley.

Sin embargo, debe aceptarse que los reglamentos locales, hasta la entrada en vigencia de la Constitución, tenían un carácter *praeter legem* y no se limitaban a completar por vía secundaria normas con rango de ley.

Pero, en la actualidad, no puede sostenerse que las ordenanzas de exacciones locales sean una clase de reglamentos delegados o autorizados destinados a integrar o modificar la disciplina legislativa en materias cubiertas por

80

el principio de legalidad. En otros términos, una autorización al reglamento para que, sin perder su rango, intervenga en la regulación de la materia reservada a la ley (Pérez Royo).

Los Ayuntamientos carecen, según doctrina constitucional, de potestad legislativa (S. 19-12-85). Y esto supone un ámbito exclusivo de disciplina reglamentaria, complementaria de la legislación primaria.

3.16. La codificación. La Ley General Tributaria. La Ley General Presupuestaria

La codificación tributaria puede manifestarse en dos modos diferentes. Por un lado, el sistema de la *Reich abgabenordnung* (RAO) de 1919 de Alemania, que consiste en la regulación de las normas y principios aplicables a todos los tributos; reuniendo en un solo texto legal las normas generales en torno al tributo y por otro, el sistema del *Code General des Impots* de Francia que ordena las disposiciones especiales relativas a cada impuesto o grupo de impuestos.

La codificación española opta por el primero de ellos, y reúne las normas tributarias en general, que disciplinan la actuación de todos y cada uno de los tributos, excluyendo las disposiciones específicas sobre los tributos singularmente considerados.

La codificación no es materia pacífica en el derecho público. Hay razones para creer que la movilidad de las disposiciones legales y los cambios constantes derivados de la aplicación normativa reducen los efectos de la codificación. Pero, por otra, no deja de señalarse que la codificación favorece la ordenada aplicación de las leyes y el mejor desarrollo del sistema tributario, estimulando la ciencia del derecho tributario y su elaboración científica (Vanoni).

81

La Ley General Tributaria

La Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963 aspira a «informar con criterio de unidad, las instituciones y procesos que integran la estructura del sistema tributario, en cuanto no requiere ordenación específica excepcional. También se propone incorporar a nuestro ordenamiento un esquema de sistematización de las normas reguladoras de los tributos que oriente la legislación y, en su día, facilite su codificación» (Exposición de Motivos).

Su contenido comprende: los principios generales del orden tributario; el régimen jurídico de las normas tributarias; los tributos: sus clases; el hecho imponible; el sujeto pasivo tributario; base y deuda tributaria; las infracciones tributarias; los órganos de gestión tributaria; procedimiento de gestión; recaudación; inspección de los tributos; jurados tributarios; la revisión de actos en vía administrativa.

La Ley General Tributaria es una ley ordinaria y por tanto susceptible de reforma por el procedimiento legislativo típico derivado. Pero, no obstante, hay algunos elementos que le otorgan una cierta diferencia dentro del derecho positivo. El principal elemento es la convicción en el legislador sobre su permanencia, vale decir, la Ley General Tributaria es el paradigma de codificación. Podrá alterarse o modificarse, pero, su permanencia en el sistema jurídico aparece consolidada.

Por otra parte, y como consecuencia de lo anterior, la Ley General Tributaria actúa como efectiva norma de coordinación territorial, hecho que se manifiesta, por ejemplo, en su aplicación en

cuanto a sistemática, terminología y conceptos respecto al Concierto Económico con el País Vasco (Ley 12/1981 de 13 de mayo, art. 4.1.º) o en la Ley de Cesión de Tributos (Ley 30/1983).

De este modo, su actividad normativa excede la propia dimensión jurídica que posee, convirtiendo a la Ley General Tributaria en ordenamiento sectorial de derecho tributario.

En este sentido, más allá de su rango de ley ordinaria,

82

resulta persuasivo creer que la codificación general tributaria está vinculada a un cierto aire común con las codificaciones tradicionales del derecho civil, mercantil o penal, en un sentido muy preciso: es un instrumento de autolimitación del poder tributario legislativo, un medio para disciplinar la adecuación del administrador a la ley, y, en fin, una salvaguardia escrita de los derechos de los ciudadanos en el marco de la relación jurídica con el Estado.

La LGT ha sufrido modificaciones parciales, primero en 1978 con la eliminación de los Jurados Tributarios; después, mediante la ley 10/1985 de 26 de abril que introdujo modificaciones sustantivas en algunos de sus aspectos, tales como, las infracciones y sanciones tributarias, responsabilidad de los sujetos pasivos, elementos de la deuda, regímenes de estimación indirecta, objetiva singular.

La importancia de la Ley General Tributaria radica en la ordenación sistemática del derecho tributario material, formal, procesal y penal y la función estimulante que su introducción cumplió en el ámbito de la ciencia tributaria y el conocimiento de los principios generales que inspiran al derecho tributario.

La emergencia del orden constitucional y la reforma tributaria iniciada en 1978 alteran en modo manifiesto algunos de sus contenidos estructurales y, al mismo tiempo, diversas incrustaciones últimas erosionan el método y la coherencia que puso de manifiesto. No obstante, es uno de los mejores textos legales propiciados por el derecho tributario moderno. Parafraseando a Bühler puede decirse que, por su construcción coherente y su buena elaboración constituye una de las leyes de más alto significado en campo del derecho público.

La Ley General Presupuestaria

La Ley General Presupuestaria de 4 de enero de 1977 contiene los principios generales de la actuación del go-

83

bierno y la administración; los derechos y obligaciones de naturaleza económica del Estado y del sector público estatal y la disciplina del presupuesto; el Tesoro Público; la Deuda Pública; el Control financiero interno y la Contabilidad Pública; la responsabilidad de las autoridades y funcionarios públicos y los presupuestos, intervención y contabilidad de la Seguridad Social.

El R.D.L. 1.091/1988 de 23 de septiembre aprueba el Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria para ajustar la misma a la nueva configuración constitucional del Estado.

Es importante acotar que la LGP regula la administración y contabilidad de la Hacienda Pública del Estado y sus organismos autónomos.

Las distintas leyes de Hacienda Pública de las Comunidades Autónomas son el complemento de codificación financiera, a lo establecido por la Ley General Presupuestaria.

Cataluña: Ley 10/1982 de 12 de julio de Finanzas Públicas.

Baleares: Ley 1/1988 de Finanzas de 5 de febrero.

Aragón: Ley 4/1986 de la Hacienda Pública.

Valencia: Ley 4/1984 de Hacienda Pública.

País Vasco: Ley 12/1983 de Principios Ordenadores de la Hacienda General.

Andalucía: Ley 5/1983 de la Hacienda Pública.

Asturias: Ley 6/1986 de régimen económico y presupuestario.

Canarias: Ley 5/1984 de la Hacienda Pública.

Cantabria: Ley 7/1984 de Finanzas.

Castilla-León: Ley 7/1986 de la Hacienda.

Extremadura: Ley 3/1985 General de la Hacienda Pública.

Galicia: Ley 3/1984 de Gestión económica y financiera pública

84

4. LA EFICACIA DE LA NORMA EN EL TIEMPO

La ley tiene eficacia durante un cierto tiempo y en un determinado espacio. Se aplica en tiempo y lugar. Los problemas de la eficacia de la ley en el tiempo se presentan bajo un triple aspecto, según Berliri:

- el momento en que la ley comienza su vigencia;
- el momento en que cesa su aplicación;
- la determinación de las situaciones jurídicas subjetivas reguladas por la ley durante su vigencia.

En España, con carácter previo, hay que partir de la influencia temporal sobre el ordenamiento jurídico de la Disposición Derogatoria de la Constitución de 1978, que deroga cuantas disposiciones se opongan a los principios establecidos en la norma constitucional.

El alcance de la Disposición Derogatoria, según García de Enterría, implica la derogación de todas las normas reguladoras de aquellas materias en que la Constitución actúa en forma inmediata y directa: derechos fundamentales y parte organizatoria y habilitante de los poderes públicos.

De acuerdo a esta línea de reflexión hay temas y preceptos contenidos en la legislación tributaria que habrían perdido vigencia y virtualidad jurídica por la actuación de

85

la Disposición Derogatoria constitucional. Concretamente, toda aquella materia relativa a los principios generales y la distribución del poder tributario en el Estado contemplados en la Ley General Tributaria de 1963 o aún en la misma Ley General Presupuestaria de 1977, que ya tuvo remedio en su reciente actualización, mediante Texto Refundido de 23 de septiembre de 1988, en base al respeto del principio de seguridad jurídica (9.3).

Es evidente que los textos legales tributarios que afectan la nueva organización del Estado o sus principios constitucionales están abrogados directa, inmediatamente y concretamente en las disposiciones opuestas o en contradicción con las normas constitucionales.

Las normas tributarias comienzan su vigencia con la publicación en el Boletín Oficial del Estado, con una *vacatio legis* de veinte días, para que la ley pueda ser conocida antes de su aplicación, a menos que la propia norma decida lo contrario (art. 2.1.º del Código Civil).

Es distinto en el ámbito de las Haciendas locales. Los acuerdos definitivos de imposición de tributos y las correspondientes Ordenanzas reguladoras se deben publicar íntegramente en el Boletín Oficial de la provincia y no entran en vigor hasta que transcurra el plazo de quince días hábiles a partir de la recepción de la comunicación del acuerdo por la Administración del Estado o la Comunidad Autónoma.

La extinción de la norma tributaria puede proceder o bien por el transcurso de su período de vigencia o bien por derogación. El primero de estos casos es típico del derecho público económico.

La movilidad normativa se adecúa a las modificaciones de la realidad social o económica, de plazo incierto y normalmente imprevisible. Las causas de la movilidad normativa están vinculadas al objeto o finalidad económica de las estructuras jurídicas (Farjat).

La revisabilidad pertenece a la función del derecho económico. Pero, aún más, al ámbito de los beneficios fiscales o sanciones positivas tributarias, rara vez permanentes o indefinidos, sino vinculados a un tiempo de ac-

86

tuación determinado por el propósito que persigue el estímulo fiscal, conforme a las cualidades objetivas o subjetivas del incentivo.

La derogación puede ser expresa cuando la ley posterior señala explícitamente, las disposiciones legales que abroga o tácita cuando sin mayor precisión, el contenido de la nueva ley innova (C.C. 2.2.º) y en sentido diferente o contrario a las disposiciones precedentes.

El artículo 16 de la LGT dispone que toda modificación de leyes o reglamentos tributarios debe contener una redacción completa de las normas afectadas.

El cese de la ley tributaria puede producirse, también, por virtud de sentencia de inconstitucionalidad del Tribunal Constitucional. En efecto, la sentencia que declara la inconstitucionalidad de la ley o de actos con fuerza de ley tiene eficacia *erga omnes*, concluyendo con la eliminación de la norma que no se conforma a la Constitución. La sentencia constitucional implica la nulidad de la norma como contraria al ordenamiento supremo.

El Tribunal Constitucional como intérprete superior de la Constitución puede determinar, mediante las sentencias de inconstitucionalidad, la nulidad de leyes o actos con fuerza de ley en materia tributaria. Estas sentencias producen la eliminación de la disposición legal impugnada desde el momento en que se dictó.

Esta eventualidad plantea el problema de las relaciones tributarias surgidas al amparo, de la legislación declarada inconstitucional.

La doctrina italiana, en supuestos similares, coincide en señalar que la declaración de inconstitucionalidad no altera situaciones subjetivas «agotadas», definitivas, sea por existir cosa juzgada o por efecto de actos administrativos no impugnables o por el transcurso de los plazos de caducidad o prescripción.

Después de la publicación de la sentencia de la Corte Constitucional, la Administración no puede proceder a ningún acto de liquidación o recaudación que suponga la aplicación de la norma declarada inconstitucional. El contribuyente podría solicitar la devolución de todas las

87

sumas ya pagadas y abstenerse de pagar las que le fueran comprobadas o exigidas cuando el deber de pago tenga por causa la norma inconstitucional (Berlín).

4.1. Los efectos de la aplicación directa de la normativa comunitaria

Las normas comunitarias de efectos directos, esto es, que atribuyen a los nacionales de los Estados miembros, derechos y obligaciones, una vez promulgadas o publicadas tienen un efecto abrogatorio sobre las normas nacionales contrarias sin necesidad de un acto posterior que las abrogue (Mangas Martín). En el caso de normas comunitarias no directamente aplicables se necesitará un acto legislativo complementario para ajustar el derecho estatal o autonómico a la prescripción comunitaria.

No obstante hay que diferenciar entre reglamentos y otros instrumentos normativos comunitarios.

Los reglamentos a partir de su entrada en vigor pasan a integrar los ordenamientos jurídicos de los Estados miembros, donde serán aplicables como las disposiciones de derecho interno, pero dotados de la supremacía del derecho comunitario.

La directiva, en cambio, no goza del mismo efecto de aplicabilidad directa, puesto que queda en el dominio de cada Estado la elección de las formas y medios a emplear para alcanzar el resultado que en ella se establece. El efecto abrogatorio de las disposiciones de una directiva no se verifican si el Estado la ha complementado adecuadamente y dentro de los plazos fijados.

La garantía del cumplimiento de los tratados y de las resoluciones emanadas de los organismos internacionales o supranacionales de la cesión corresponde a las Cortes Generales o el Gobierno según los casos (93.1).

Las normas comunitarias —por ejemplo, los reglamentos— incompatibles con normas estatales preexistentes producen la abrogación de la norma interna.

Las sentencias del Tribunal de Justicia de la CEE en

88

«Van Gend Loos» de 1963 y en «Costa» de 1964 son concluyentes en cuanto a la validez y aplicabilidad directa de las normas comunitarias y su supremacía sobre el derecho nacional. Asimismo, queda en claro que el ordenamiento comunitario no es solo vinculante para las instituciones comunitarias y los Estados miembros, sino también y directamente para los órganos jurisdiccionales y administrativos de los Estados y sus ciudadanos.

4.2. Las disposiciones transitorias

La movilidad de la producción normativa origina un fenómeno acusado en materia tributaria: la permanencia de transiciones jurídicas que encauzan diversamente las situaciones jurídicas subjetivas

a lo largo de su existencia. Las normas transitorias pretenden ser el *by-pass*, el puente entre lo derogado y la norma de innovación, que aplicará sus efectos a presupuestos típicos previos y antecedentes al cambio legislativo.

Las disposiciones transitorias, frecuentes pórticos a la retroactividad oculta, constituyen un ejemplo luminoso de la precariedad de la certeza en el derecho tributario, de la fragilidad de la seguridad jurídica, sometida a una variabilidad prácticamente incontrolable.

Las disposiciones transitorias son un esfuerzo del ordenamiento jurídico de adaptación o adecuación a las mudables circunstancias que obligan a rectificar lo legislado, para ratificar la conexión con la experiencia jurídica de la realidad que se aspira a disciplinar.

La disposición transitoria es, en este sentido, un difícil pacto entre la seguridad jurídica y la nueva legislación inspirada en el interés fiscal; la resolución temporal de conflictos de intereses tutelados en modo distinto y cuya supervivencia debe garantizar el legislador. Por un lado el interés fiscal, por otro, los derechos fundamentales de los ciudadanos y el principio de la seguridad jurídica.

89

4.3. La vigencia de la ley y su independencia de la ley presupuestaria

La norma tributaria entra en vigor sin que precise ser revalidada por la ley de los Presupuestos Generales del Estado. La creación o institución del tributo no tiene carácter ocasional, vinculado en su vigencia anual a la vida de los Presupuestos Generales del Estado. La legislación tributaria sustantiva tiene carácter permanente y no requiere su convalidación anual presupuestaria.

Otros ordenamientos ,como por ejemplo el de Francia, exigen la autorización anual, mediante ley de finanzas, para la recaudación tributaria. De este modo , si los presupuestos generales no se votan, tampoco, podría el gobierno percibir los impuestos. No es ésta la situación en el ordenamiento español donde las disposiciones legales tributarias rigen con independencia de las vicisitudes anuales de la legislación presupuestaria.

4.4. La retroactividad

La determinación de la norma aplicable, en caso de sucesión de leyes, salvo lo que disponga la propia legislación, está básicamente referida al momento en que se realiza el hecho imponible o los distintos supuestos de hechos a lo largo del procedimiento de imposición: la ley aplicable, vigente en el momento, es la de la realización de los presupuestos de hechos o los actos bajo cuyo imperio se verifican.

Las leyes no tienen efecto retroactivo si no disponen lo contrario (C.C., 2.º, 3.º).

La Constitución... garantiza la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales (9.3).

La doctrina constitucional interpreta que el artículo 9.3 prohíbe la retroactividad entendida como incidencia de la nueva ley en los efectos jurídicos ya producidos de situaciones anteriores, de suerte que la

90

incidencia en los derechos, en cuanto a su proyección futura, no pertenece al campo estricto de la irretroactividad sino al de la protección que tales derechos en el supuesto que experimenten alguna obligación hayan de recibir. La regla no supone la imposibilidad de dotar de efectos retroactivos a las leyes que colisionen con derechos subjetivos de cualquier tipo. De hecho la expresión restricción de derechos individuales ha de equipararse a la idea de sanción (S. 10-4-86).

La irretroactividad constitucional sólo se refiere a las disposiciones sancionadoras. La ley tributaria, si no es sancionadora, goza de la misma consideración que cualquier otra norma del ordenamiento jurídico y le resulta aplicable el artículo 2.º, 3.º del Código Civil: las leyes no tienen efecto retroactivo si no disponen lo contrario.

El tributo, cuyo fundamento debe hallarse en la solidaridad social, no supone sanción por la realización de algún tipo de injusto ni restricción de derechos individuales, sino un medio de contribución general al sostenimiento de los gastos públicos, a su vez, tutelado como interés fiscal digno de protección constitucional.

La legislación tributaria no tiene un carácter odioso, aunque, efectivamente, podría adquirirlo si su proyección normativa o de aplicación se dirige a agravar derechos fundamentales de los ciudadanos, por ejemplo, el derecho de propiedad o la libre iniciativa económica.

No está demás señalar la inutilidad de una comparación entre la norma penal y la norma tributaria, a la cual era asimilada por su carácter odioso, comparación a la cual se recurría para desestimar, respecto a esta última, la aplicación de la retroactividad o la interpretación analógica de la ley.

La norma tributaria al crear el tributo y establecer prestaciones coactivas patrimoniales no hace más que actuar el deber público subjetivo de concurrir al gasto público, exponente del interés público del sector estatal y que atañe al sujeto en cuanto miembro de una comunidad organizada o, metafóricamente, por necesidad de coexistencia en común y coexistencia de necesidades comunes.

Aun cuando el legislador instituyera una verdadera pe-

91

nalización de naturaleza tributaria a cargo de determinados, actividades o categorías sociales, no se desprendería su naturaleza sancionadora, si fuera compatible o conforme a alguno de los principios o institutos constitucionales, que es, al final, lo único relevante.

La ley tributaria, en consecuencia, no cae bajo la prohibición del artículo 9.3, por definición, y si lo hace es a consecuencia de violar, con disposiciones sancionadoras los derechos individuales, como cualquier otra ley.

La retroactividad no está prohibida por el ordenamiento para las leyes tributarias, si éstas la previenen, habida cuenta que el principio general del ordenamiento consiste en que la ley dispone sólo para el futuro.

A ello debe añadirse un único supuesto prohibitivo y es el que afecta a las leyes de bases que en ningún caso pueden facultar para dictar normas con carácter retroactivo (83.b).

La ley tributaria, como se ha dicho al igual que cualquier otra disposición legal no sancionadora puede afectar situaciones jurídicas subjetivos presentes extendiendo sus efectos al pasado, si bien, el principio general es que la ley tiene eficacia *ex nunc*, hacia el futuro. Y será retroactiva porque afecta e incide sobre «relaciones consagradas» y «situaciones agotadas» (S. 10-4-86).

En resumen, la doctrina constitucional inhabilita la retroactividad de las leyes sancionadoras o restrictivas de derechos individuales. Acepta, en cambio, la retroactividad de las leyes ordinarias, bajo el fundamento que la interdicción absoluta de cualquier tipo de retroactividad conduciría a situaciones congelado-ras del ordenamiento jurídico, a la petrificación de situaciones dadas, consecuencias que son contrarias a la concepción que fluye del artículo 9.2 (B. 4-2-83).

En una primera aproximación, cabe hablar de retroactividad cuando la ley determina la prestación coactiva tributaria en base a hechos verificados en el pasado, anteriores al momento de su entrada en vigor o cuando innova, altera o modifica con efecto retroactivo los elementos de los cuales dicha prestación extrae sus atributos esencia-

92

les y con efecto previo a la propia vigencia de la ley.

En ocasión de manifestarse, la doctrina constitucional establece que la disposición transitoria 2.^a b) del Real Decreto Ley 11/1979 de 20 de julio no ha producido una eficacia retroactiva de carácter pleno sobre derechos o situaciones existentes con anterioridad a su entrada en vigor. Los preceptos cuestionados reglan, en materia de viviendas de protección oficial, los efectos de las situaciones tributarias que se producen con posterioridad al 1 de enero de 1980, es decir, con posterioridad a su entrada en vigor. No posee, por tanto, un efecto retroactivo de grado máximo ni tampoco la retroactividad llamada de grado medio, que incide sobre efectos jurídicos ya producidos y todavía no agotados o consumados de las situaciones que perviven tras el cambio legislativo.

Aunque admitiéramos hipotéticamente que el Real Decreto-Ley afectó con una retroactividad de grado mínimo al régimen de las bonificaciones tributarias de las viviendas de protección oficial, ello no implicaría por sí solo que tal tipo de retroactividad constituya una vulneración del principio enunciado en el artículo 9.3 de la Constitución (S. 4-2-83).

La doctrina constitucional afirma que no existe una prohibición constitucional de la legislación tributaria retroactiva. La prohibición que el artículo 9.3 C.E establece tan sólo para las «disposiciones sancionadoras no favorables» y para las «restrictivas de derechos individuales» se extendía también a las fiscales en el Anteproyecto de la Constitución, y la inclusión de las mismas se mantuvo en el Informe de la Ponencia, pero desapareció en el Dictamen de la Comisión de Asuntos Constitucionales por estimarse que la causa de la prohibición ha de buscarse en todo caso en el carácter sancionador o restrictivo de las leyes, no en el objeto específico de las normas, y que la irretroactividad absoluta de las leyes fiscales podría hacer totalmente inviable una verdadera reforma fiscal.

Por otra parte, no cabe considerar, con carácter general, subsumidas las normas fiscales en aquellas a las

que expresamente se refiere el artículo 9.3 de la Constitución, por cuanto tales normas tienen un fundamento autónomo en la medida en que son consecuencia obligada del deber de contribución al sostenimiento de los

gastos públicos, impuesto a todos los ciudadanos por el artículo 31.1 de la Norma fundamental.

Ahora bien, el principio de seguridad jurídica no puede erigirse en valor absoluto por cuanto daría lugar a la congelación del ordenamiento jurídico existente, debe responder a la realidad social de cada momento como instrumento de perfeccionamiento y de progreso. La interdicción absoluta de cualquier tipo de retroactividad entrañaría consecuencias contrarias a la concepción que fluye del artículo 9.2 de la Constitución, como ha puesto de manifiesto este Tribunal, entre otras, en sus STC 27/1981 (R.T. Const. 27) y 6/1983 (R.T. Const. 6). Por ello, el principio de seguridad jurídica consagrado en el artículo 9.3 de la Norma fundamental, no puede entenderse como un derecho de los ciudadanos al mantenimiento de un determinado régimen fiscal.

En este contexto, el grado de retroactividad de la norma cuestionada, así como las circunstancias específicas que concurren en cada caso, se convierten en elemento clave en el enjuiciamiento de su presunta inconstitucionalidad. Y a estos efectos resulta relevante la distinción entre aquellas disposiciones legales que con posterioridad pretende anular efectos a situaciones de hecho producidas o desarrolladas con anterioridad a la propia ley y las que no pretenden incidir sino sobre situaciones jurídicas actuales aún no concluidas. En el primer supuesto —retroactividad auténtica—, la prohibición de la retroactividad operaría plenamente y sólo exigencias cualificadas del bien común podrían imponerse excepcionalmente a tal principio; en el segundo —retroactividad impropia—, la licitud o ilicitud de la disposición resultaría de una ponderación de bienes llevada a cabo caso por caso teniendo en cuenta, de una parte, la seguridad jurídica, y de otra, los diversos imperativos que pueden conducir a una modificación del ordenamiento jurídico-tributario, así como las circunstancias concretas que concurren en su caso (S. 16-7-87).

4.4.1. La retroactividad y la Administración

Los reglamentos no pueden ser retroactivos, los cuales sólo pueden tener normativa secundaria hacia el futuro.

La Administración no puede ejercitar su actividad normativa secundaria en perjuicio de relaciones o situaciones

legalmente protegidas de los ciudadanos. Asimismo, tampoco cabe la retroactividad de las disposiciones de la administración, aclaratorias o de interpretación relativas al sentido de normas antecedentes y que incidan sobre situaciones de hecho precedentes a la disposición intérprete. En este caso lo impide la reserva de ley y el principio de buena fe. Cada vez resulta menos extraño que la Administración, mediante circulares o instrucciones, modifique sus criterios en relación a la imposición o no de determinados hechos o situaciones previstas en la ley. El cambio de orientación administrativa adquiere, entonces, un carácter retroactivo y aquellas situaciones o hechos que no merecían una determinada disciplina pasan a recibirla, en desconcierto del ciudadano que ha programado su actividad económica con la convicción de estar sujeto a un tratamiento que, finalmente, cambia.

4.4.2. *La retroactividad de las normas interpretativas*

La ley de interpretación es retroactiva y se produce toda vez que el legislador define y elige, entre varias, la interpretación auténtica de una ley existente.

No resulta convincente anular el carácter de norma jurídica de las normas interpretativas, adjudicándoles un mero servicio didáctico.

La norma interpretativa que interpreta el alcance de una norma anterior, extendiendo sus efectos a situaciones nacidas antes de su vigencia altera el tratamiento de las relaciones y situaciones jurídicas consagradas al amparo de la ley interpretada. Y obliga, en consecuencia, al ciudadano a disciplinar su actividad de otra forma a como lo había previsto, antes de la ley interpretativa.

4.4.3. Los derechos adquiridos

La doctrina constitucional ha establecido una notable restricción a la actuación de la teoría del derecho adqui-

95

rido en conexión con la vigencia de las exenciones al tiempo de la aplicación de la ley retroactiva.

Las normas que establecen exenciones o reducciones tributarias crean ciertamente situaciones jurídicas individualizadas en favor de los beneficiarios. Puede discutirse doctrinalmente cual es la naturaleza del poder jurídico que se atribuye a los sujetos a los que la norma previene que le sea aplicada la exención o la bonificación, pero no cabe duda que en definitiva tal poder consiste en no satisfacer un determinado tributo o en satisfacerlo en una cuantía menor que la prevista con carácter general. Algún autorizado sector doctrinal ha sostenido que en la exención de carácter general existe un derecho subjetivo al disfrute de la misma, que no puede ser suprimido, ni suspendido durante su tiempo de vigencia de manera tal que la derogación de las normas en que la exención hubiera sido concedida no puede acarrear la pérdida de ese derecho ni puede éste tampoco verse afectado por otras normas posteriores que supriman explícitamente las exenciones, porque en tal caso estaríamos en un supuesto de violación de derechos tributarios adquiridos. Sin embargo, a nuestro juicio es más correcto entender que el llamado derecho a la exención o a la bonificación tributaria es simplemente un elemento de la relación jurídica obligacional que liga a la Administración y al contribuyente y que en el caso de la contribución territorial, no integra el derecho de propiedad, el de usufructo o el derecho real concreto que sea objeto de la contribución. El objeto de la exención es distinto al objeto sobre el que recae el derecho real... no puede hablarse de un auténtico derecho a la bonificación tributaria o al mantenimiento del régimen jurídicotributario de bonificación que pueda entenderse incorporado al patrimonio de los titulares del dominio. (S. 4-2-83).

En ausencia de un derecho incorporado al patrimonio del sujeto beneficiario de la exención, prevalece el interés fiscal.

96

4.4.4. La jurisprudencia constitucional en Alemania e Italia

La norma tributaria puede ser retroactiva. Así también lo acepta la doctrina y jurisprudencia alemana e italiana aunque con distinto fundamento.

El principio en Alemania, es que una ley tributaria retroactiva discrepa con el postulado del Estado de Derecho, enunciado en los artículos 20 y 28 de la Constitución, al afectar en forma más o menos evidente, uno de sus elementos esenciales, como es el de la certeza que debe acompañar a las disposiciones legales: el ciudadano, se afirma debe estar en condiciones de prever los actos emanados del Estado en su relación, para adecuar su comportamiento en consecuencia, sabiendo, además, que cuando actúa, su comportamiento se desliza por cauces jurídicamente previsibles.

Una vez sentada esta premisa, no se excluye, sin embargo, que frente a casos o situaciones de excepción sea conveniente aplicar retroactivamente la ley, ello sucederá, por ejemplo, si la norma vigente es confusa o ambigua y es atendible su próxima reforma legislativa; cuando lo exijan impostergables necesidades de bien común o, en fin, cuando el contribuyente en base a las condiciones entonces existentes hubiera debido prever la futura disciplina fiscal (Vogel).

A su vez la jurisprudencia constitucional italiana recurre al principio de capacidad contributiva —artículo 53— para justificar la ley tributaria retroactiva.

Si por capacidad contributiva —afirma la Corte Constitucional italiana— se entiende la idoneidad del contribuyente de corresponder a la prestación tributaria, idoneidad que debe ponerse en relación, no ya con la concreta capacidad de cada contribuyente, sino con el presupuesto de hecho del tributo, se debe considerar que cuando la ley asume como presupuesto de hecho una situación pasada o modifique los componentes de la prestación, extendiendo sus efectos al pasado, la

Quebrarse, pero, justamente, que ello pueda suceder no implica que necesariamente suceda ; con lo cual se sostiene que la ruptura de dicho vinculo no puede afirmarse en vía general y abstracta —toda vez que exista retroactividad—sino, que debe examinarse en cada ocasión, respecto a cada ley trbutaria. Por esos motivos, una ley tributaria no comporta en sí misma la violación del principio de capacidad contributiva.

4.5. El aspecto temporal de los hechos imponibles

Los hechos imponibles de cada tributo se configuran en modo diverso según el aspecto temporal que la ley les otorga. Así se distinguen:

a) Hechos imponibles instantáneos: los que se realizan en un período breve de tiempo, agotando su efecto temporal en el mismo momento de producirse, sin secuelas sucesivas o hacia el futuro. Son los presupuestos de hecho de los denominados tributos instantáneos.

b) Hechos imponibles duraderos: los que no se agotan en un momento aislado y singular, sino que se prolongan durante un período de tiempo y que, previsible-mente, están destinados a repetirse en el tiempo. Son los presupuestos de hechos de los tributos periódicos.

c) Anticipos tributarios: cantidades que se pagan en concepto de tributo disociadas de la realización del hecho imponible, y que tienen por fundamento exclusivamente el interés fiscal a la recaudación anticipada de sumas de dinero. Las cantidades son pagos por adelantado a la previsible producción del hecho imponible.

5. LA EFICACIA DE LA NORMA EN EL ESPACIO

De acuerdo a la doctrina tradicional, la ley tributaria obliga a todos los que se encuentren en territorio del Estado y, en consecuencia, su obligatoriedad cesa fuera de los lindes efectivos del propio territorio del Estado. El principio de territorialidad surge como una de las manifestaciones del ejercicio de la soberanía.

La soberanía fiscal, afirma Alegría Borrás, es el poder de establecer un sistema impositivo que posea una autonomía técnica en relación con los sistemas susceptibles de entrar en concurrencia con él, ejercitando tal soberanía dentro de su ámbito de competencia territorial.

Sin embargo, este planteamiento meramente fáctico desemboca en la proposición clara de que, cada Estado puede ejercer ilimitadamente su poder tributario sobre un espacio territorial, siempre y cuando posea la fuerza para imponerlo coactivamente. El poder tributario sobre el territorio del Estado sólo está limitado por la fuerza para aplicarlo, interpretarlo y hacerlo cumplir.

La relación territorialidad-soberanía no es satisfactoria, puesto que los límites existentes en el conjunto d° los Estados, sin contar con los procesos de integración supra-nacional, vienen establecidos en modo exógeno antes que endógeno: ningún Estado, aunque quisiera, difícilmente podría superar su geografía reconocida, sin estado de guerra.

El fundamento de la aplicación territorial de la norma tributaria responde, seguramente, a fundamentos más racionales que los derivados de la soberanía.

Según Griziotti los factores determinantes de los tributos son: *a)* las ventajas generales derivadas de la pertenencia a un conjunto político, económico y social; *fe)* las ventajas particulares derivadas de la actividad social; *c)* la aptitud y la capacidad económica del particular para contribuir a la vida colectiva.

El fundamento objetivo del deber de contribuir está en las ventajas que el contribuyente obtiene de su pertenencia a la colectividad, directa o indirectamente, por medio de los servicios públicos o

por los beneficios que se procura de la vida social y el fundamento subjetivo es el que mediante el criterio de la capacidad económica, determina el modo y la cuantía de su contribución al gasto público.

El fundamento de la relación entre el ciudadano y la norma tributaria en un territorio determinado no es otro que el de la pertenencia económica, política o social a un ordenamiento estatal que sujeta su conducta y grava los resultados que genera, en tanto manifestaciones de capacidad económica, como deber de contribuir al levantamiento del gasto público.

Esto implica que el alcance territorial de las normas tributarias se conecta a manifestaciones de capacidad económica.

El legislador puede considerar sometidos a tributación, en su territorio, a todos los hechos impositivos de sustancia económica. Sostiene Maffezzoni que, no es la territorialidad de un hecho la que confiere la calificación de índice de capacidad económica sino que es, al contrario, la capacidad económica la que otorga la territorialidad, legitimando la aplicación de la norma.

La pertenencia política, económica o social a un conjunto humano determinado establece la legitimidad de exigir la contribución al gasto público por las situaciones de ventaja que ello implica. Y la realización de hechos.

100

impositivos, expresión de capacidad económica, marcan el *quantum* de la contribución social.

Lo que ha de tener carácter territorial son los hechos impositivos con el objeto de no detraer más rentas que las puramente nacionales. Así, puede compartirse la afirmación de Saenz de Vicuña, cuando fundamenta el principio de territorialidad en la necesidad de que el Estado se financie por vía tributaria a costa de los recursos económicos nacionales y no a costa de los recursos o fondos de otros países; sabiendo que, añade Sampay, la legitimidad del impuesto reside en ser un aporte a la comunidad de quien el sujeto recibe servicios, sea en su persona, sea en las riquezas de su propiedad.

La pertenencia social, política o económica determina la pertinencia de cada Estado para gravar, en su territorio, a todos los que obtienen una situación de ventaja por el hecho de estar en esa colectividad o utilizar sus bienes o servicios públicos.

La entrada de la pertenencia económica, social, política en la Constitución se podría encauzar por el artículo 128: toda la riqueza del país en sus distintas formas y sea cual fuere su titularidad está subordinada al interés general.

Por interés general debe entenderse el interés que representa a la generalidad de los ciudadanos, y al subordinársele la riqueza del país, se está expresando la necesidad de la convivencia social y, por supuesto, el coste que supone para todos. La contribución a los gastos públicos, afirma Garrido Falla, constituye ciertamente una restricción a la riqueza privada en favor del interés general. Y la vía de la restricción son los distintos tributos y los objetos que les configuran: la renta, el patrimonio, las transmisiones, el consumo, siempre que se realicen dentro del territorio del Estado o produzcan sus efectos dentro del mismo.

En otros términos, el deber de contribuir al gasto público restringe la riqueza privada y la subordina al interés general de todos los ciudadanos mediante la creación de situaciones de ventajas económicas y sociales.

101

5.1. El artículo 21 de la Ley General Tributaria

Salvo lo dispuesto por la ley para cada caso, los tributos se aplicarán conforme a los siguientes principios: a) El de residencia efectiva de las personas naturales cuando el gravamen sea de naturaleza personal; b) el de territorialidad, en los demás tributos y, en especial, cuando tengan por objeto el producto, el patrimonio, las explotaciones económicas o el tráfico de bienes.

La LGT distingue con toda claridad, siguiendo la teoría de la pertenencia, dos hipótesis básicas, ya desarrolladas por la doctrina clásica, en particular por Blumenschein, es decir: la pertenencia personal y la pertenencia económica.

La pertenencia personal se funda, sobre todo, en la residencia y existe cuando el individuo está sometido con su persona a la autoridad del ente público.

La pertenencia económica existe cuando el individuo está sometido a la autoridad no tanto

con su persona como tal, sino con determinados intereses económicos.

La pertenencia personal coincide con residencia e impuestos personales. La pertenencia económica significa la aplicación, en todo caso, de la ley a cualquiera de los demás tributos que no siendo de naturaleza personal, indican capacidad económica.

La doctrina rehusa otra explicación que la de imputar confusión al legislador, entendiendo que la LGT establece como único principio el de la territorialidad que, se especifica, se establece por medio de la persona que realiza el hecho y tiene residencia efectiva en el territorio.

No es cierto que la LGT contraponen el principio de territorialidad al de personalidad. Sucede que el concepto de territorialidad viene a significar, primero, que la ley aplicable es la del territorio en el cual se realizan los hechos imponibles, demostrativos de capacidad económica y, segundo, que la norma tributaria se aplica en todo el territorio del Estado, excluyendo, en principio, la eficacia de las leyes extranjeras dentro del mismo territorio.

La territorialidad, en este sentido, impide que se pue –

102

dan plantear conflictos de leyes, como en el Derecho Internacional privado, destinados a resolverse por una opción, porque un mismo litigio no puede resolverse aplicando dos normas contradictorias, ya que exclusivamente se aplica la ley del Estado. Las normas tributarias son exclusivas, como las restantes que integran el ordenamiento jurídico, en su aplicación territorial y de aquí la inexistencia de reglas internas de derecho internacional para resolver conflictos de leyes.

La LGT admite una tercera interpretación: los tributos se aplicarán conforme al principio de pertenencia personal (residencia efectiva) de las personas físicas cuando el impuesto sea personal y al principio de pertenencia económica (territorialidad) en los demás tributos y en especial cuando tengan por objeto el producto, el patrimonio, las explotaciones económicas o el tráfico de bienes.

En suma, territorialidad puede denotar tres conceptos:

- El territorio como objeto de la ley, cuando es el lugar de realización de los hechos imponibles del tributo;
- el territorio como objeto exclusivo de la ley tributaria;
- el territorio como objeto de actuación de tributos no personales y que sólo toman en consideración intereses económicos (Blumenstein).

En este último supuesto, la territorialidad es la pertenencia económica. Nótese la referencia explícita de la LGT, en este sentido, al objeto económico de los tributos, a la riqueza en sí misma que se grava, tales como, el producto, el patrimonio, las explotaciones económicas o el tráfico de bienes.

El legislador elige distintos momentos de vinculación o puntos de conexión para delimitar el ámbito de aplicación de la norma en el territorio.

Y, sin perjuicio que la ley de cada tributo pueda establecerlos distintos, los criterios establecidos señalan: pertenencia personal, que se manifiesta a través de la re-

103

sidencia efectiva de las personas físicas en los impuestos personales y la pertenencia económica, para los demás y que, en breve, puede expresarse en el lugar donde se formalicen los actos, la situación de los bienes inmuebles o muebles, el lugar de celebración de los actos, negocios o hechos, la transmisión de bienes, derechos u obligaciones nacidas o que hubieran de cumplirse en el territorio, el domicilio fiscal de las personas jurídicas.

El concepto de residencia efectiva es equivalente a residencia habitual y se entiende que las personas físicas tienen su residencia habitual dentro del Estado cuando permanecen en su territorio por más de ciento ochenta y tres días durante el año natural (art. 6.º IRPF).

La restricción literal del texto legal impide considerar que las personas jurídicas están bajo el criterio de la pertenencia personal, porque, como dice Blumenstein, por la naturaleza de las cosas no tiene el ente público posibilidad de poner las manos sobre una persona, sino únicamente sobre una entidad económica y el lugar del tributo sirve para aferrar .ésta última.

El domicilio fiscal de las personas jurídicas es el lugar de su domicilio social siempre que en el mismo esté efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de sus negocios (art. 8, J.S.).

En cambio, el puro domicilio social, sin actividad económica, expresa pertenencia personal y, al respecto, sirve el ejemplo de la sociedad recién creada.

5.2. La doble imposición

La doble imposición es consecuencia de la utilización por parte de los Estados de distintos criterios sobre los puntos de conexión tributaria o de diferente interpretación de los criterios similares aplicados.

Las causas de la doble imposición, siguiendo a Vitale, pueden reagruparse en las siguientes categorías:

Contraste entre dos ordenamientos, uno de los cuales adopta un criterio de vinculación personal (residencia por

104

ejemplo) y el otro una vinculación objetivamente económica (lugar de radicación de elementos patrimoniales).

Contraste entre dos ordenamientos cada uno de los cuales adopta un criterio de vinculación personal (residencia y nacionalidad), por el cual ambos consideran a un determinado sujeto en su ámbito de ejercicio territorial. Contraste entre dos ordenamientos cada uno de los cuales adopta un criterio de vinculación objetivamente económico, pero en modo tal que ambos llegan a considerar a un rendimiento o patrimonio como producido o existente en el ámbito territorial propio.

La doble imposición es la situación que se produce cuando un mismo hecho imponible resulta sometido a gravamen en dos o más Estados, durante el mismo período de tiempo y en perjuicio de un mismo sujeto.

Junto a ello, doble imposición jurídica, también puede verificarse la doble imposición económica, consistente en gravar por la misma renta o patrimonio en dos Estados distintos a dos personas jurídicas diferentes (caso de la sociedad filial en un Estado y sociedad matriz en otro, cuando distribuyen los dividendos en este último país a sus accionistas).

La doble imposición puede evitarse o moderar sus efectos, sea por medidas unilaterales dictadas por cada Estado en particular, sea por convenios con otros Estados.

La adopción de medidas unilaterales por parte de cada país para evitar la doble imposición constituye un marco de actuación restringido por cuanto supone un sacrificio fiscal para el que las establece, sin contrapartida evidente. El artículo 24.4 del Impuesto sobre Sociedades dispone la facultad del sujeto pasivo por obligación personal de deducir de la cuota —cuando entre sus rendimientos figuren los obtenidos y gravados en el extranjero— la menor de las dos cantidades siguientes: *a)* El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de gravamen de naturaleza idéntica o análoga a este impuesto; *b)* El importe de la cuota que en España correspondería pagar por estos rendimientos si se hubieran obtenido en territorio español.

105

La solución más frecuente consiste en la celebración de convenios internacionales para evitar la doble imposición. El convenio típico suele basarse en el modelo establecido por la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico, en 1963.

5.2.1. Los métodos

La eliminación de las situaciones efectivas de doble imposición pueden eliminarse mediante dos procedimientos o métodos: la exención y la imputación.

El modelo de la OCDE (art. 23.A.1) presenta el caso de un residente de un Estado que percibe rendimientos o posee un patrimonio en otro Estado. En este caso el Estado del residente exime del impuesto a estos rendimientos o patrimonio. Pero, el Estado del residente puede aplicar a

la parte de los rendimientos o del patrimonio del contribuyente que están sometidos a su poder de imposición, el tipo de gravamen que hubiera sido aplicado si toda la base imponible se hubiera originado en su territorio.

El método de la exención consiste en reducir la base imponible sujeta al impuesto en el Estado de residencia, de la parte de dicha base que es creada en el otro Estado.

Se trata de evitar de que el contribuyente que obtiene rendimientos o es titular de elementos patrimoniales en el extranjero puede gozar de una ventaja fiscal en relación al contribuyente cuyos rendimientos o patrimonio se encuentran originados y situados en un único Estado.

La exención puede asumir dos modalidades: exención integral o exención con progresividad.

La primera, impide que se grave de ninguna manera la base imponible integrada por rendimientos o elementos patrimoniales, percibidos o situados en el Estado de la fuente, a cuyo fin, el Estado de residencia no los toma en cuenta a ningún efecto.

La segunda, permite que el Estado de residencia tome en consideración el conjunto total de los rendimientos o

106

patrimonio del sujeto pasivo, para fijar el tipo de gravamen del impuesto. Se estima la cuantía de los rendimientos gravados en el otro Estado para el cálculo del impuesto en el Estado de residencia. Los rendimientos que ya fueron gravados no integran la base imponible del impuesto, pero se utilizan para determinar el tipo medio de gravamen aplicable a los rendimientos no exentos (los del Estado de residencia).

Ejemplo:

Una sociedad obtiene beneficios netos, incluyendo rendimientos extranjeros, por 5.000.000 de ptas., de los que 1.500.000 de ptas. proceden del extranjero.

| | |
|---------------------------------|-----------|
| Base imponible total | 5.000.000 |
| Rendimiento exento | 1.500.000 |
| Base imponible sujeta | 3.500.000 |
| Cuota al 35 % del I.S. | 1.225.000 |

Como se ve, el método de la exención reduce la base imponible del impuesto.

En el método de imputación, que tiene su origen en el derecho anglosajón, el Estado de residencia deduce del impuesto que aplica a su residente, el impuesto pagado por él, al otro Estado.

El impulso pagado en el extranjero se imputa, se deduce, del impuesto globalmente calculado en el Estado de residencia.

El Estado de residencia incluye en la base imponible los rendimientos o el patrimonio que procede del otro Estado, pero deduce de su impuesto, calculado en modo global, todo o parte del impuesto pagado en el Estado de la fuente.

La imputación puede ser ordinaria o integral.

España utiliza normalmente el método de la Imputación ordinaria en sus convenios para evitar la doble imposición.

107

El Estado de residencia deduce el impuesto pagado en el extranjero teniendo como límite, el impuesto propio que proporcionalmente corresponde, a la parte de renta procedente del extranjero.

Ejemplo, sobre la base del anterior:

| | |
|--------------------------------|-----------|
| Base imponible total | 5.000.000 |
|--------------------------------|-----------|

Cuota al 35 % de IS. 1.750.000

Deducción por doble imposición:

Impuesto extranjero, suponiendo un tipo de

gravamen del 40 % s/1.500.000 = 600.000

Límite: 35 % de 1.500.000 = 525.000

A deducir525.000

A ingresar.....1.225.000

El método de la imputación integral supone que el Estado de residencia deduce los impuestos pagados en el Estado de la fuente, sin limitación de ninguna clase.

La imputación, en suma, consiste en deducir del impuesto global del contribuyente residente, la parte del impuesto o su totalidad pagado en el Estado de la fuente.

España, como se ha dicho, aplica el método de la imputación ordinaria a las rentas procedentes de otros Estados, que, además, aparece recogido en la legislación interna tanto en el Impuesto de Sociedades —art. 24 / cuanto en el IRPF —art. 30.

Imputación de impuestos no pagados

(tax sparing o matching credit)

El método de imputación ofrece un grave defecto: los beneficios fiscales obtenidos en el extranjero por el sujeto pasivo no le sirven en su Estado de residencia. Este, solo

108

deducirá el montante del impuesto percibido por el Estado de la fuente. En este sentido, los expertos de la OCDE proponen dos soluciones, la una basada en el método de la exención integral o con progresividad y la segunda de imputación de impuestos no pagados (tax sparing o matching credit).

Según este método, el Estado de residencia deduce de su propio impuesto una cantidad correspondiente al impuesto que hubiera percibido, si no mediara el beneficio fiscal.

La cláusula del «tax sparing» permite que el beneficio fiscal concedido por el Estado de la fuente no se pierda, en favor del Estado de residencia, ya que si éste autoriza la deducción sólo del impuesto efectivamente pagado, la situación del contribuyente es igual a la que soportaría de no existir beneficio fiscal.

5.3. Los principios de armonización fiscal en la CEE

1. La CEE tiende a la integración de las economías nacionales de los Estados miembros con el objetivo último de constituir un mercado común de características análogas a los del mercado interior de cada país.

Si se acepta que la libre circulación de las personas, bienes, servicios y capitales en un régimen de competencia identifica al mercado interior; también debe aceptarse que el fin perseguido en materia fiscal consiste en evitar los obstáculos de orden tributario que puedan entorpecer la plena satisfacción del mercado común.

El buen funcionamiento del Mercado Común exige que las discriminaciones de cualquier clase sean suprimidas cuando tengan por causa un origen nacional y, también, eliminar las hipótesis de doble imposición.

El Tratado de Roma afirma la idea de la neutralidad fiscal, esto es, la prohibición de discriminaciones que fortalezcan las fronteras fiscales y debiliten la unión económica y monetaria que se pretende.

El artículo 95 del Tratado establece que ningún Estado miembro debe gravar directa o indirectamente los productos importados de los demás con impuestos interiores superiores a los que gravan los productos nacionales similares. Y el artículo 96, a su vez, prohíbe conceder a los productos exportados hacia otros Estados miembros desgravaciones en impuestos interiores que sean superiores a los gravámenes que les han sido aplicados. Estas normas disponen la paridad de tratamiento fiscal dentro de cada Estado entre la producción interior y extena. No gravar los productos extranjeros de fuente comunitaria con mayores impuestos que los que gravan a los productos nacionales análogos y, además, no reembolsar más impuestos a los productos exportados que los que efectivamente se percibieron.

El Tratado de Roma impone la armonización de la legislación en sectores tributarios específicos y la aproximación de las disposiciones legales, reglamentarias, administrativas que posean una incidencia inmediata en el funcionamiento del Mercado Común que pueden afectar otros sectores tributarios (arts. 96, 98, 99, 100). Y, además, deben considerarse las normas que preven intervenciones destinadas a impedir que actuaciones de los Estados falseen las condiciones de competencia, provocando distorsiones en la formación del Mercado Común (arts. 101 y 102).

Se trata en todos estos casos de actos de ordenamiento tributario que condicionan los actos internos de cada Estado y, en particular, su poder tributario.

El artículo 95 del Tratado de Roma establece: ningún Estado miembro gravará directa o indirectamente los productos de los demás Estados miembros con tributos internos, cualquiera que sea su naturaleza, superiores a los que gravan directa o indirectamente los productos nacionales similares. Asimismo, ningún Estado miembro gravará los productos de los demás Estados miembros con tributos internos que puedan proteger indirectamente otras producciones.

El artículo 95 del Tratado establece una serie de orientaciones básicas en la política fiscal intracomunitaria.

Primero, prohíbe la discriminación fiscal en base a la nacionalidad de los bienes o productos. Los bienes que provienen de los países de la CEE no deben gravarse con impuestos internos, directos o indirectos, de cualquier entidad, superiores a los que gravan a los productos internos similares. Esto trae como consecuencia el deber de no discriminar entre productos idénticos, entre productos similares —comparables y concurrentes—, sea mediante tipos de gravamen diferentes o métodos de determinación de la base imponible o formas de pago o, también, mediante clases de impuestos destinados a favorecer determinadas categorías socio profesionales.

Hay una rica jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la CEE sobre el artículo 95 (4-4-67, S. 27/62; 17-2-76, S. 45/75; 27-2-80, S. 168/78).

El artículo 96 del Tratado de Roma establece que los productos exportados al territorio de uno de los Estados miembros no podrán beneficiarse de ninguna devolución de tributos internos, superior al importe de aquellos con que hayan sido gravados directa o indirectamente.

El principio que se desarrolla es el de prohibir la introducción de aranceles aduaneros o de tasas de efecto equivalente en el comercio entre los Estados miembros, que supongan primas fiscales a la exportación.

El artículo 97 del Tratado de Roma dispone que los Estados miembros que perciban el impuesto sobre el volumen de negocio con arreglo al sistema de imposición acumulativa a cascada podrán proceder a la fijación de tipos medios por producto o grupos de productos, respecto de los tributos internos que gravan los productos importados o las devoluciones concedidas a los productos exportados, sin perjuicio, no obstante de los principios enunciados en los artículos 95 y 96.

Se trata de una solución de transición hasta la introducción del Impuesto sobre el Valor Añadido, para facilitar el ajuste fiscal en frontera, cuando se tienen en vigor impuestos acumulativos a cascada, del tipo del Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas, y que se traducen

en compensaciones a las importaciones y reembolsos a las exportaciones

El artículo 98 del Tratado de Roma impone que en cuanto a los gravámenes fiscales distintos de los impuestos sobre el volumen de negocio, los impuestos especiales y los otros impuestos

indirectos, no se podrán conceder exoneraciones ni reembolsos para las exportaciones en los demás estados miembros ni introducir tributos compensatorios para las importaciones procedentes de los Estados miembros, a menos que las medidas proyectadas hubieran sido previamente aprobadas por el Consejo, por mayoría cualificada y a propuesta de la Comisión por un período de tiempo limitado.

Las disposiciones limitan la devolución de los tributos que recaigan sobre las exportaciones a los impuestos indirectos, y, al mismo tiempo, hace otro tanto respecto de los tributos compensatorios para las importaciones. Pero, no se descarta la posibilidad de adoptar intervenciones de naturaleza fiscal para impuestos distintos de los denominados indirectos.

El artículo 99 del Tratado de Roma determina que la Comisión examinará la forma en que resulte posible armonizar en interés del mercado común, las legislaciones de los distintos Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, los impuestos especiales y otros impuestos indirectos, incluidas las medidas compensatorias aplicables a los intercambios entre los Estados miembros.

De este modo se permite el desarrollo de una política fiscal de armonización de manera directa y cuyo concepto es la identificación de puntos de partida y determinación de la relación en la que los diversos grupos de normas pertenecientes a los diversos ordenamientos jurídicos, deben hallarse (Micheli).

Debe observarse que algunas de las normas mencionadas tienen eficacia para crear normas jurídicas directas dirigidas a los individuos, los cuales tienen derecho para hacerlo valer ante sus propios tribunales nacionales.

En el caso *Luttich*, la Corte de la CEE en Luxemburgo-

112

go dispuso que si un impuesto es contrario al artículo 95, el ciudadano tiene derecho a desobedecer las leyes de su Estado y, en su caso, solicitar la disolución de los pagos indebidos.

En el caso *Simmmenthal*, se dispuso que los tribunales nacionales tienen el deber de hacer respetar el derecho comunitario dejando inaplicada toda disposición contraria de la ley nacional.

En base a las disposiciones del Tratado de Roma, los órganos de la CEE pueden impartir directivas a los Estados miembros, que limitan el poder tributario de los mismos, aunque dejando un cierto margen para el desarrollo preciso de la disciplina que se establece. Los órganos de la CEE tienen, en primer término, una función cautelar del Tratado de Roma y las disposiciones complementarias. Se trata de un derecho efectivo y no abstracto que compromete tanto a los Estados como a los ciudadanos.

2. *Actividades en la imposición directa*

El Tratado de Roma es parco en materia de impuestos directos; salvo en el artículo 220 donde se anuncian pautas programáticas que conciernen a la aproximación de las legislaciones nacionales en sectores tales como: la tutela de las personas; fusiones de sociedad; reconocimiento de sentencias extranjeras. Y, también desviando a la voluntad directa de los Estados la competencia exclusiva para negociar entre ellos medidas para evitar la doble imposición. Esto último ha suscitado críticas por cuanto potencia la acción de los Estados en el tema; pero, debilita la institución de reglas comunitarias, válidas para el conjunto.

Pese a la precaria base jurídica que dispone, la CEE trata, con diversa fortuna, de formular propuestas en el sector de la imposición directa.

Se trata de armonizar la imposición directa que pueda afectar la circulación de capitales dentro de la CEE, crear mecanismos que no entorpezcan fiscalmente la concen-

113

tración empresarial y finalmente, asegurar la paridad de oportunidades de inversión.

Reestructuración y concentración de empresas

En 1969 se realizaron dos propuestas de directivas que, a pesar del tiempo transcurrido no han sido asumidas por el Consejo.

Por una parte, la propuesta concerniente al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, y aportaciones de activos producidos entre sociedades de distintos Estados, con el propósito de eliminar obstáculos fiscales que se oponen al reagrupamiento de sociedades,

fundamentalmente, mediante la disminución de impuesto de timbre y el reenvío a una etapa posterior de la imposición de las plusvalías emergentes de la fusión.

Por otra parte, la propuesta relativa a la disciplina fiscal aplicable a las sociedades matrices y a las filiales. Se preconiza la asunción del *schachtelprivileg* del derecho alemán. Los beneficios distribuidos por la filial a la matriz, ya gravados como tales en la filial, no se gravan en cabeza de la matriz.

Impuesto de sociedades y dividendos

El problema, conocido como doble imposición económica, consiste en que el dividendo paga dos impuestos: uno, al obtenerse como beneficio por la sociedad; otro, al percibirse por el accionista. Frente a ello caben diversas opciones técnicas: primero, mantener la doble imposición porque no se adopta ningún mecanismo del alivio fiscal. Segundo, establecer -un doble tipo de gravamen, previéndose un tipo menor sobre los beneficios distribuidos y otro superior sobre los no distribuidos. Tercero, el crédito de impuesto que consiste en la deducción de una cuarta parte del impuesto de sociedad del impuesto sobre la renta de las personas físicas.

114

Los dividendos se gravan en cabeza de la sociedad; luego, éstos, más el impuesto que proporcionalmente se le atribuyen como soportado por la sociedad, se integran en la renta de los accionistas a efectos del IRPF; pero, de tal modo que la parte del impuesto de sociedades imputado al accionista se computa como parte de la cuota que el accionista debe pagar por su impuesto sobre la renta.

El sistema de crédito fiscal, también llamado de imputación o integración es el que adopta la propuesta de la CEE (23 de julio de 1975).

Se propone que el tipo de crédito fiscal no sea ni inferior a un 45 % ni superior al 55 % del importe del impuesto de sociedades y beneficiará a todos los accionistas de cualquier nacionalidad y residentes en la CEE.

Intereses en las obligaciones

En 1973, la Comisión se pronunció en favor de la retención en la fuente del orden del 25 %. No obstante, por considerarse que esto podría impulsar la fuga de capitales se ha congelado cualquier decisión al respecto.

Base del impuesto sobre los beneficios de las sociedades

Se realizan estudios a efectos de arribar a una armonización de las bases imponibles del impuesto de sociedades y, básicamente, en lo que se refiere al cálculo del beneficio, amortizaciones, plusvalías de activo, evaluación de inventarios, etc.

Evasión y fraude internacional

Desde 1961 la CEE está preocupada por el fenómeno de evasión y fraude internacional. Principalmente, la que protagonizan las empresas multinacionales a través de la

115

creación de sociedades de base situadas en paraísos fiscales.

Estos últimos países, de presión fiscal anormalmente baja, sirven de trampolín para una mayúscula actividad de evasión y fraude fiscal.

Las grandes líneas adoptadas previenen:

- intercambio mutuo de informaciones entre las administraciones de los Estados miembros;
- inversión de la carga de la prueba para los contribuyentes que reciben dividendos o regalías de un país-paraíso fiscal; el cual deberá probar haber pagado en ese país, un impuesto análogo al de su país de residencia;
- uniformar criterios de fijación del *transfer pricing*;
- envío de funcionarios a otro país miembro.

En conclusión, la aproximación y armonización de la imposición directa no ha avanzado a grandes pasos. Al contrario, es un campo en el cual aún no parece existir unidad de concepción y criterios definidos sobre su evolución en el plazo inmediato.

Los Estados miembros son reticentes en la autolimitación de su poder tributario en el sector de los impuestos directos.

3. *Armonización de la imposición indirecta*

Es, sin duda, en el ámbito de la imposición indirecta en el que la armonización ha cumplido un desarrollo intenso y continuado.

Bien es cierto que la tarea se ampara directamente en el mandato del artículo 99 del Tratado de Roma, que faculta para la armonización de la imposición a las ventas, en interés del Mercado Común.

116

El impuesto sobre el valor añadido

El IVA, cuyo mecanismo se debe al francés Maurice Laure, es un impuesto que grava las transacciones que se verifican en el marco empresarial y profesional. Sus operaciones imponibles son las entregas de derechos y bienes: las prestaciones de servicios; las importaciones; el autoconsumo externo al ejercicio de la empresa.

Se trata de un impuesto purifásico no acumulativo que mediante el pago fraccionado sobre el valor añadido grava el consumo nacional.

Las virtudes del IVA han sido divulgadas. Posee una amplia base de imposición y, por tanto, proporciona una recaudación abundante; es neutral frente a las distintas fases del circuito económico por las que atraviesa el bien; tiene un efecto incentivo sobre las inversiones; es transparente porque permite conocer en cualquier momento el montante del impuesto; permite obtener objetivos de naturaleza comunitaria, o sea, aplicar correctamente el principio de imposición en el país de destino: cada país grava con la imposición indirecta los productos consumidos y exime los propios productos exportados que serán tasados en el país importador.

¿Cómo se paga el IVA? Se calcula el tipo de gravamen sobre las ventas efectuadas en un determinado período de tiempo y se paga a Hacienda la diferencia entre el impuesto así calculado y el impuesto pagado sobre las compras. La deducción impuesto de impuesto.

El 11 de abril de 1967 entraron en vigencia dos directivas IVA. Por la primera, se instituye el IVA en todos los países de la CEE; por la segunda, se definía la estructura del tributo a la que debían adaptarse las respectivas legislaciones nacionales.

El 17 de abril de 1977 una nueva directiva, la sexta, estableció una base uniforme del IVA en todos los países miembros. Esta disposición no sólo es importante por su contenido uniforme de las legislaciones respectivas; sino, fundamentalmente, porque señala el paso importantísimo hacia la financiación del presupuesto de la Comunidad en

117

Movimientos de capitales

En 1969 se estableció la directiva que regula la reunión de capitales, a efectos de evitar la doble imposición y las discriminaciones que se oponían a la libre circulación de capitales. También, las Directivas 73/79 y 73/80 establecen que la aportación al capital de las compañías debe gravarse una sola vez.

A tal fin se adopta la supresión de los derechos de timbre (emisión de títulos, introducción en el mercado nacional de títulos extranjeros) y la armonización de los impuestos de aportación. Las operaciones sujetas al impuesto son: constitución de sociedad, transformación de una sociedad o asociación en sociedad de capital; aumento del capital social de una sociedad de capitales mediante aportación de bienes; aumento del haber social; cambio de sede de la dirección efectiva o estatutaria de terceros países a un Estado miembro.

Hay otras operaciones facultativas, que cada Estado puede o no gravar, tales como el aumento de capital social de una sociedad mediante beneficios o reservas.

El tipo es del 1 % y del 0,50 % en caso de aportaciones que dan lugar a una fusión.

En 1976 se propuso una directiva para armonizar las transacciones de títulos a fin de limitar los supuestos de doble imposición.

Hay proyectos tendentes a facilitar el ejercicio efectivo de la libre prestación de servicios en materia de seguros de daños.

En resumen, la imposición indirecta ha señalado un conjunto de experiencias, cuya profundización no parece lejana. Si bien, hay supuestos de retardo en el cumplimiento de los propósitos, tal como se

exhibe en los IEC, no cabe dudar que el postulado de la unión económica y monetaria, sin fronteras fiscales ni discriminaciones o distorsiones en la competencia y circulación de bienes, personas, servicios, capitales está más identificado por la armonización de la imposición indirecta que por la directa.

119

Franquicias fiscales

Para evitar complicaciones administrativas, desde 1969, existe un sistema de franquicias fiscales, que distingue entre tráfico intracomunitario y terceros países y que comprende a las mercancías contenidas en los equipajes personales de los viajeros y los pequeños envíos sin carácter comercial.

La Adhesión de España

1. IVA

España se comprometió a aplicar el IVA en la fecha de adhesión, conforme a la VI Directiva.

2. Impuesto especial sobre las labores del tabaco

España se comprometía a eliminar las discriminaciones entre tabacos manufacturados españoles y los importados de la Comunidad, antes de su adhesión. Y, también, a aplicar el sistema comunitario de los impuestos especiales sobre el tabaco elaborado, con un plazo de 4 años.

3. Otras medidas fiscales

España, aceptó, desde su adhesión, las disposiciones sobre franquicias fiscales, la imposición sobre aportaciones de capitales, así como la asistencia mutua en materia fiscal.

Desmantelamiento de los monopolios, en un período que va hasta 1991.

La adaptación de los impuestos aduaneros a la Tarifa Exterior Común respecto a las importaciones de países terceros y supresión de los mismos, con respecto a los productos procedentes de la CEE.

120

6. LA INTERPRETACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA

La norma tributaria, como cualquier otra norma del ordenamiento jurídico obliga a su interpretación, sea por parte del ciudadano, del juez, del legislador o de la administración. Cualquiera, dice Micheli, debe dar un significado a aquel contexto de palabras que se concreta en un texto legal, cualesquiera que sea su objeto.

Interpretar significa un proceso de adecuación de la realidad de la vida a la norma general y abstracta establecida por el legislador. La interpretación siempre es necesaria, para acomodar la disposición a cada caso concreto y particular. Interpretar supone encuadrar los hechos de la realidad en la previsión legislativa.

La búsqueda del sentido o razón de la norma para su aplicación concreta y singular no es una mera actividad cognoscitiva. La interpretación, por naturaleza, es creadora, antes que declarativa «el puente necesario entre el *cor pues iuris* y la cambiante realidad» (Ascarelli).

La norma necesita de la interpretación para fijar su propia existencia y eficacia y no puede afirmarse, si la interpretación no la completa en modo principal. Interpretar una norma de ley, dice Micheli, es siempre crear por parte del intérprete una cierta realidad de la norma. Y esta creación interpretativa, aquello que Ascarelli llama

121

«valoración», implica un compromiso definitivo de la función de la interpretación, cuya actividad no consiste sólo en enunciar una solución formalmente lógica de las premisas legales, sino, y

fundamentalmente, una solución que integra la norma con la preferencia que deriva de la orientación subjetiva y personal, del juicio de valor, en definitiva.

La capacidad del derecho de funcionar como un sistema jurídico depende completamente de la inserción controlada de los juicios de valor prejurídicos o al menos prepositivos (J. Esser).

La supremacía de la Constitución sobre todas las normas y su carácter central en la construcción y validez del ordenamiento en su conjunto obligan a interpretar éste, en cualquier momento de su aplicación, en el sentido que resulta de los principios y reglas constitucionales (García de Entena). La Constitución entonces, es el texto y el marco que preservando la continuidad del ordenamiento jurídico, encauza los valores materiales de la creación interpretativa y, al mismo tiempo, ofrece la garantía de renovación del ordenamiento en su dimensión temporal. La innovación interpretativa en la actuación de las disposiciones legales tiene un fundamento y un límite en su alcance: los principios constitucionales generales y particulares del derecho tributario.

La doctrina constitucional afirma que la Constitución es una norma, pero una norma cualitativamente distinta de las demás, por cuanto incorpora el sistema de valores esenciales que ha de constituir el orden de convivencia política y de informar todo el ordenamiento jurídico. La Constitución es así la norma fundamental y fundamentadora de todo el orden jurídico (Sentencia 31-3-181).

Los medios de interpretación de la norma tributaria son los propios de cualquier norma jurídica, es decir, gramatical, sistemático, histórico, teleológico. Y en ello se confunden con el propósito establecido por el Código Civil: interpretar las normas según el sentido propio de sus palabras en relación con el contexto, los antecedentes.

122

históricos y legislativos y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de la misma (C.C. 3. 1).

Pero, a esto debe unirse un elemento adicional propio del derecho tributario, cual es su frontera con el lado económico, político y técnico del fenómeno financiero. La necesidad del conocimiento global y complejo del fenómeno financiero otorga a la interpretación jurídica tributaria una referencia ineludible a la hora de fijar el alcance del texto y su aplicación.

6.1. El pensamiento de Griziotti

Benvenuto Griziotti, fundador de la denominada Escuela de Pavía, desarrolló las bases de la interpretación funcional. El punto de partida es la consideración de los elementos constitutivos de cada ingreso público: el político, el económico, el jurídico, el técnico.

El elemento político permite encontrar los principios directivos y el fin del ingreso público, las razones de ética política que explican las opciones de cada ingreso. Esta directriz ejerce una influencia prenormativa en la formación de la ley, pero debe después encontrarse en la norma que se mueve en esa línea.

El elemento económico representa la función económica social que se desprende del ingreso público, de acuerdo a un cierto criterio político o social.

El elemento jurídico es la fuerza de adaptación del elemento económico al político, fuerza que deriva del mandato de la ley y que sirve de fundamento a la relación jurídica que caracteriza cada ingreso.

El elemento técnico indica el procedimiento, también jurídico, mediante el cual se produce el ingreso, el procedimiento de percepción del ingreso.

La interpretación funcional, según Griziotti, se funda en el conocimiento preciso de las respectivas funciones de los elementos político, económico-social, jurídico y técnico, componentes del ingreso público, permitiendo

123

puntualizar donde está el *focus* de la cuestión, sea en el procedimiento técnico, en la naturaleza de la función económica y social o la relación jurídica o, aún, en el principio político.

El análisis separa estos elementos, mientras que la síntesis, necesaria para conocer la realidad del fenómeno concreto, pone en evidencia la unidad y la interrelación de los distintos elementos de la actividad financiera.

La interdependencia funcional entre los elementos indicados sólo puede captarse a través del método sincrético, hoy parangonable a una perspectiva interdisciplinaria en el examen de cada tributo.

Griziotti fue víctima del más áspero juicio de los cultores formalistas y nominalistas, aferrados al método lógico deductivo, como eje de la interpretación jurídica.

Los epígonos de Kelsen en el derecho tributario reclaman una doctrina pura del derecho, que debe eliminar del propio ámbito de examen cualquier referencia a juicios de valor, a la idea de justicia tributaria, a todo lo que suene a ética, política e ideología. Como si la justicia y la equidad, apunta Perelman, fueran nociones extrañas al derecho.

Puede que sea cierto, que Griziotti no perfilara con la debida cautela, el modo de proceder al análisis y síntesis unitaria de los elementos propuestos, con lo cual justificaba el reproche crítico de confusión en lugar de interrelación, pero, no es menos cierto que su intuición in-tegradora lo sitúa en sincronía con las evoluciones recientes de la doctrina del derecho post-kelseniana y, en particular, con la del derecho público de la economía.

El perfeccionamiento de los instrumentos de análisis, el estímulo a la calidad formal, como inseparable de la calidad investigadora no autoriza el conceptualismo por sí mismo; la pureza acaba siendo, sinónimo de divorcio de la realidad que se examina.

En primer lugar, la necesidad de trascender la reconstrucción puramente lógica de la norma, por insuficiente, exige complementar su significado, a partir de la

124

función que le corresponde, función que exige una adecuación de la norma para el fin al que sirve.

La consideración, como juicio de valor, del intérprete se enriquece con los elementos económico-social, político y técnico y es vital para la comprensión de la experiencia jurídica.

En segundo lugar, la referencia a un conjunto de elementos, no necesariamente lógico-deductivos, permite el análisis funcional de una sección muy importante del ordenamiento tributario, las sanciones, sean positivas o negativas.

Las técnicas de estímulo e incentivo de actos económicos —los beneficios fiscales— conforman sanciones positivas acogidas por el ordenamiento jurídico en su perfil de promoción y dirección y no pueden entenderse si se las separa de la función y del fin que pretenden.

Asimismo, las sanciones negativas, dispuestas al control y a la represión, se basan en comportamientos anómalos de carácter social —la evasión fiscal— cuya explicación apunta a la justificación de su existencia para su comprensión.

En tercer lugar, no puede aislarse el elemento normativo del hecho económico latente en el fenómeno tributario. La contribución al gasto público es un deber que afecta a todos los sujetos que realicen hechos imposables, demostrativos de capacidad económica y que articula el cumplimiento del interés fiscal, necesario para garantizar la supervivencia institucional del sector público. La circulación económica determina la estructura normativa, elemento ya no ocasional, sino integrante de la propia función de las disposiciones jurídicas. Esto no significa que el derecho debe considerarse como una máscara de la realidad económica o, a la inversa, que la sustancia es económica y la forma jurídica, sino que hay una penetración recíproca y necesaria entre la realidad económica y la norma que la disciplina que, con sus previsiones, se convierte en una de sus partes. La disolución del pensamiento integrador de Griziotti significó en el derecho tributario, la fragmentación y la

125

pulverización de una visión global, unitaria y comprensiva del fenómeno financiero. A la evidente depuración y perfeccionamiento de las categorías y conceptos utilizados ha seguido un culto al nominalismo, pleno de omisiones de la realidad.

La interpretación de la norma tributaria, principal lección de Griziotti, debe sumar la especificidad de una actividad, en la cual las implicaciones políticas, económicas, sociales son no sólo inevitables, sino determinantes para la percepción de la realidad subyacente a la norma y al interés tutelado.

6.2. Los corolarios

La interpenetración del derecho y la economía es particularmente intensa en el derecho tributario y prueba de ello es que hay conceptos y categorías de análisis que, teniendo por fuente la norma tributaria, hoy alcanzan validez general o amplia en todas las disciplinas del ordenamiento jurídico con resonancia económica. En especial, la referencia es aplicable al principio de la consideración económica; la teoría del órgano; el fraude de ley.

Solo la norma interpretada justamente, afirma Hensel, debe considerarse norma jurídica de derecho tributario, entendiendo como método justo aquel que «tiene en cuenta el fin de las leyes tributarias, su significado económico y el desarrollo de las circunstancias» (9.1.^a, 4 de la Ordenanza Tributaria Alemania, actualmente derogado).

El principio de la realidad económica pretende ajustar el alcance del enunciado normativo, en función del modo en que califica al hecho o circunstancias de hecho de la vida que, a consecuencia del ajuste de significados, se considera adecuado a aquel enunciado, valorándolo por su acción en la realidad económica.

Las leyes tributarias deben interpretarse de acuerdo a su naturaleza y función y ésta no es otra que la de gravar manifestaciones de capacidad económica, previstas en la ley. La interpretación de los hechos, de acuerdo a su naturaleza económica indica cual es la realidad que

126

el legislador ha querido apreciar y valorar a los efectos tributarios.

Al intérprete tributario, se le solicita que no pierda de vista el campo de fenómenos económicos, sobre el cual actúa la norma de modo inmediato y, al mismo tiempo, alerta sobre la naturaleza instrumental de dicha norma, destinada a regular la actividad institucional del ente público.

Por eso, antes que un principio derivado de la ley, el criterio de la realidad económica es una modalidad de aproximación a la norma tributaria que no se superpone, sino que permea los diferentes métodos de interpretación admitidos. El intérprete no puede separar del fin o función de la norma su significación económica.

El sentido de la consideración económica, afirma Paulick, es asegurar un trato fiscal igual en los casos de acontecimientos y hechos de igual contenido económico, pero de distinta configuración jurídica privada. Y este autor sostiene la vigencia del criterio, pese a no haberse recogido en la Ordenanza Tributaria Alemana reformada. Hay que indagar, añade, el sentido económico que está detrás de la apariencia externa de los hechos. El derecho tributario tiene que captar el hecho real.

El derecho mercantil anglosajón recibe una orientación similar mediante la denominada teoría de penetración de las formas, que prescinde de la traba de la personalidad jurídica, cuando ésta se emplea para defraudar a los acreedores, para incumplir obligaciones, para eludir la ley o para cometer infracciones tributarias y no es sino la traducción del principio de la realidad económica. El artículo 25 de la LGT sigue esa misma línea.

Un primer corolario de la interpretación de la realidad económica es la llamada teoría del órgano. La «Organtheorie» fue elaborada a partir de 1922 por la jurisprudencia alemana. La relación de subordinación orgánica se verifica entre una empresa dominante y una sociedad dependiente. La primera puede estar constituida tanto por una sociedad de capital o de personas, como por un empresario in-

127

dividual, la segunda debe estar siempre constituida por una persona jurídica. Una sociedad se halla en relación orgánica cuando, pese a su perfecta autonomía jurídica, está incorporada económica, financiera y organizativamente a otra empresa.

Existe dependencia financiera cuando una empresa dominante posee un porcentaje sustancial de las acciones o cuotas sociales de la sociedad órgano. La dependencia económica se presenta cuando media un procedimiento único de formación de la decisión económica por el cual la sociedad órgano debe seguir las directrices de la sociedad dominante en todo cuanto se refiere a la adquisición de productos o determinación de precios. Finalmente, se habla de dependencia organizativa cuando el cuadro de dirección de la sociedad órgano coincide con el de la empresa dominante.

La imputación de los efectos tributarios en la empresa dominante y la consecuente degradación de la sociedad subordinada a mera división operativa de la misma, no significa otra cosa que el reconocimiento jurídico de la mayor idoneidad por parte de la primera, para soportar la carga fiscal. La capacidad económica se localiza en la empresa dominante, titular de una voluntad autónoma, concebida como iniciativa económica.

El ordenamiento positivo español, tanto en el Impuesto de Sociedades como en el Impuesto sobre el Valor Añadido recoge esta teoría (arts. 16 y 18.5 respectivamente). El régimen de transparencia fiscal, por ejemplo, también ilustra el dato de la penetración de formas jurídicas en atención a la posibilidad de su aplicación con fines de elusión fiscal.

El segundo corolario que se desprende del criterio de la realidad económica es el que se refiere a las formas jurídicas que encuadran las relaciones económicas entre particulares y su eficacia en el

derecho tributario.

Cuando las disposiciones legales tributarias acogen como hecho imponible un negocio jurídico, tipificado en el ordenamiento jurídico de derecho común, no es el negocio jurídico en cuanto tal lo que desencadena el de ver

128

de contribuir; sino la relación económica subyacente entre las partes.

A la ley no le interesa la manifestación de voluntad de los particulares, que sirve de fuente al negocio jurídico, sino la propia relación económica, en tanto realidad de hecho o hechos reales; en el bien entendido, que no sea la propia ley la que identifique plenamente el hecho imponible, con el contorno exacto del negocio jurídico celebrado por los particulares.

El derecho impositivo, señala Diño Jarach, autor de ésta tesis, no considera como presupuesto de la obligación tributaria un negocio jurídico, sino la relación económica que éste crea; lo relevante para el derecho tributario no es la *intentio juris*, sino solamente la *intentio jacú*, o sea, la que está dirigida a la finalidad empírica del negocio, a la relación económica que las partes se proponen crear. Carece de importancia la manifestación que corresponde a la *intentio juris*, pudiendo ser un puro abuso de formas jurídicas, que se dirige a poner la relación económica bajo una determinada disciplina jurídica de derecho privado (Cfe., art. 25.3 LGT).

La divergencia entre la *intentio facti* y la *intentio juris* funda la institución jurídica del fraude de ley. Este, sintéticamente, no significa, sino la divergencia entre la intención empírica —la relación económica subyacente— y la intención jurídica —la utilización de actos o negocios jurídicos contrarios o inapropiados para dicha relación económica.

En términos estrictos, el fraude de ley se comete cuando se incumple la norma mediante el empleo de fórmulas ofrecidas por otra norma del ordenamiento jurídico; de este modo se produce un resultado contrario a la ley, aunque se halle amparado por otra norma con finalidad diferente. El fraude de ley se configura como un abuso de formas jurídicas. El contribuyente tiene libertad de elección de los actos y negocios jurídicos que prefiere y que el derecho permite; pero, si dichos actos o negocios jurídicos pretenden encubrir la realidad económica de hechos im-

129

ponibles que, en verdad, se realizan; se produce una situación que afecta la eficacia de las normas y es contraria a sus mandatos; obligando a desestimar la norma de cobertura aplicada y determinándose la disposición tributaria que corresponda, conforme a la causa y efectos normales del acto o negocio jurídico celebrado.

El fraude de ley, entonces, que se origina por la utilización anormal de actos, contrarios a la norma que debería regular el negocio, mediante el empleo de otra norma de cobertura que es inconveniente o no se ajusta a las circunstancias de hecho, es una consecuencia del criterio de realidad económica (Cfe., art. 24.2 LGT).

Conviene aclarar que el fraude de ley, no debe confundirse con la economía de opción, es decir, con la oferta de posibilidades que la propia disposición legal puede establecer para que el contribuyente elija aquella que más se ajusta a su situación, optando entre varias.

La consecuencia jurídica del fraude de ley consiste en que el caso se trata del mismo modo que si se hubieran empleado los procedimientos usuales o las formas normales de configuración. O sea, se aplica la norma que se intentó eludir.

Por último, el fraude de ley, que se ha visto, impide la aplicación de la norma que corresponde al acto normalmente celebrado, por empleo de otra norma llamada de cobertura; no debe confundirse con el incumplimiento de la obligación tributaria, válidamente originada, por la realización del respectivo hecho imponible, en cuyo supuesto existirá un ilícito tributario.

Un tercer corolario del criterio de la realidad económica trae por causa la convalidación tributaria de actos o negocios jurídicos ineficaces o nulos de derecho privado o ilícitos. Si se impone la realidad económica subyacente, ello se produce aun cuando los actos o negocios jurídicos celebrados sean ineficaces, nulos o ilícitos. La ilicitud o ineficacia, si se manifiesta capacidad económica relativa, no evitan la contribución al gasto público.

Es irrelevante, afirma Paulick, a efectos de la imposición que una conducta que cumple total o parcialmente

130

el supuesto de hecho tipificado en una ley tributaria, infrinja un mandato o una prohibición legal o atente contra las buenas costumbres. El hecho, añade el autor citado, de que un negocio jurídico sea

ineficaz o se convierta en tal, es irrelevante a efectos de la imposición, en tanto y en cuanto los interesados permitan que, a pesar de ello, se produzca y subsista el resultado económico de dicho negocio jurídico.

En esa orientación, la nulidad, rescisión o resolución de un acto o contrato, aun por declaración judicial o administrativa, que produzca efectos lucrativos al contribuyente, no confiere derecho a la devolución de la cuota satisfecha en el ITPA.JD (art. 60). Es decir, el acto nulo que produce efecto lucrativo, en el sentido del artículo 1.295 C.C. legítima, pese a la nulidad, el tributo pagado (Cfe. art. 25.2 LGT).

El negocio nulo o ilícito, que no produce los efectos jurídicos propios, puede considerarse como realización del hecho imponible si las partes intervinientes afloran una relación económica susceptible de gravamen.

6.3. El lenguaje tributario

El lenguaje tributario no siempre define sus propias palabras. Al contrario, recuperando conceptos o institutos de otras ramas del derecho o de la economía política o de la contabilidad, debe apelar a su enunciado normativo.

Y tales conceptos o institutos pueden o no conservar sus perfiles técnicos, usuales, previos o antecedentes, aunque, en ambos casos, la efectividad y alcance de la norma pliega, en razón de su propio fin y en conexión con el conjunto normativo al que pertenece, los conceptos técnicos adoptados por el lenguaje legal.

La actividad del legislador tributario, en uno de sus aspectos, está directamente influenciada por la Hacienda Pública o la Economía Financiera. El elemento económico, es obvio, condiciona directamente la disciplina tributaria.

131

El legislador utiliza nociones económicas o financieras que, sin vincular al intérprete en su acepción original, le exige informarse sobre ellas para determinar el sentido objetivo de la norma.

El tributo es un instituto jurídico que disciplina directamente hechos de contenido económico, atribuyéndoles significado aplicativo en el ordenamiento y su interpretación no puede menos que tomar en consideración la existencia de nociones económicas, sea para integrarlos o rectificarlos en el enunciado normativo.

La definición tributaria, si la hay, excluye la referencia a otros sentidos de las expresiones utilizadas: por ejemplo, valor añadido en su acepción tributaria no coincide con la definición económica y, por tanto, prevalece. Pero, éste no es el caso de otros conceptos, tales como, renta o patrimonio.

Y esto no es un fenómeno meramente cuantitativo, por el cual el intérprete se ve obligado a recurrir a las nociones de Hacienda Pública con mayor frecuencia respecto a las nociones de otras ciencias. Es, sobre todo, cualitativo. El elemento económico-social es la necesaria referencia que requiere la interpretación tributaria para completar su adquisición de conocimiento y concluir aceptando o rechazando los términos, al fijar el alcance de las disposiciones legales. Pero, no conviene olvidar que el fenómeno tributario es receptivo no sólo al elemento económico-social, sino, además, al político,

Y, no cabe duda que, cuando la jurisprudencia constitucional rescata una determinada orientación, el supuesto del Decreto-Ley o la Ley para el caso único, está aplicando política de Estado como trasfondo de su decisión, cuya motivación debe conocerse. El elemento político, junto con el económico, son piedras básiicas de la interpretación de la norma jurídica tributaria.

132

6.3.1- *El derecho civil*

El derecho tributario posee una capacidad de innovación normativa sólo limitada por la Constitución y, al igual que, con respecto a las nociones de Hacienda Pública, puede asumir conceptos contenidos en otras ramas del derecho en sus términos estrictos o adaptarlos a sus propios fines.

La función de las normas tributarias no es idéntica respecto a los mismos actos o relaciones,

que le sirven de presupuesto, que la perseguida por otras disposiciones no tributarias. En consecuencia, los conceptos pueden tener significado diferente en razón de la distinta función y pertenencia al campo del derecho positivo. La norma tributaria, en ejercicio del interés fiscal, pretende efectos y finalidades que pueden ser discrepantes con los límites de las categorías o institutos regulados. Por otra parte, la razón de la capacidad económica, como principio inspirador de la interpretación tributaria, motiva que aún en el caso de coincidencia, el mismo concepto no se presenta idéntico a sí mismo, puesto que en relación con los demás enunciados del texto normativo cambia su finalidad o se acomoda a la pretensión del interés fiscal.

Las normas del derecho tributario, afirma Jarach, no deben ser necesariamente divergentes, pero tampoco idénticas y mucho menos las del derecho tributario deben quedar subordinadas a las de derecho privado.

La particularidad del derecho tributario se manifiesta en su aptitud transformadora o derogadora de las normas de derecho civil, del derecho mercantil, procesal o administrativo, si ello perturba el cumplimiento del interés fiscal, del deber de contribuir al gasto público.

Así, señala De Mita, la particularidad del derecho tributario significa la predisposición de reglas e institutos funcionales a su fin: lograr que las obligaciones tributarias se cumplan y lleguen regularmente al Tesoro las cantidades previstas de ingresos tributarios, para que el sector público pueda afrontar sus necesidades institucionales.

133

Y esto puede conllevar la derogación de las reglas del derecho común, del derecho civil, administrativo, procesal.

6.4. La integración. La analogía

La existencia de lagunas legislativas supone que el aplicador de derecho no podrá obtener solución alguna, por deducción directa del texto legal. El deber de colmar las lagunas de la ley confiere al juez o a quien hace sus veces, el derecho de elaborar las normas.

En derecho tributario las lagunas más usuales pueden ser *intralegem* o *praeter legem*. Justamente, la reserva de ley bloquearía, en cualquier caso, la existencia de las lagunas de derecho *contra legem*.

La laguna *intralegem* resulta de una negligencia del legislador cuando la ley prevé la promulgación de disposiciones complementarias que no se cumplen: ejemplo, en el Impuesto de Sociedades el Estatuto Fiscal de las Cooperativas.

La laguna *praeter legem*, que es la típica, significa que un determinado supuesto de hecho que debe ser regulado por una disposición de ley no ha sido previsto.

Por último la laguna *contra legem*, por definición, es la que pretende evitar la aplicación de una ley en contra de sus disposiciones.

La existencia de lagunas del derecho tiene una primera respuesta o solución en el texto constitucional. En efecto, como afirma García de Enterría, el carácter normativo de la Constitución no impone solo su predominio en la llamada interpretación declarativa, o sea aquella cuyo resultado ofrece correspondencia entre la voluntad y la letra de la ley, sino, también, en la llamada interpretación inte-grativa, que colma insuficiencias en los textos legales a aplicar.

La Constitución, en primer lugar, ofrece la orientación precisa para colmar las lagunas de ley, en los supuestos *intralegem* o *praeter legem*.

Aceptado lo anterior, las lagunas deben completarse

134

mediante la analogía. La integración de la norma mediante analogía supone aplicar un método para regular un ámbito dado no previsto por la ley, pero semejante a los que están contemplados en la propia ley: extender la disciplina de las situaciones similares a los casos no regulados. >La prohibición de la aplicación por argumentos a *s/-mili*, por analogía, está desapareciendo. Frente a la opinión de que la analogía significa verdadera creación de Derecho, precisamente para regular casos no previstos en la ley y que, ello, consecuentemente, viola el principio de legalidad; se afirma que la analogía no crea nuevas normas sino que consiente la mejor aplicación de las existentes (D'Amati). O, en igual sentido, que la integración por analogía es el instrumento forjado para permitir al aplicador del derecho, sea juez o administrador, la actuación de la ley, según los principios que la informan. La analogía es la más fuerte expresión de la ley

(Micheli).

La aceptación del procedimiento de la analogía es fácilmente argumentable, en el ámbito de tributos configurados en torno a elementos comunes, complementarios o subsidiarios, del tipo de renta-patrimonio-sociedades o sucesiones-transmisiones patrimoniales, entre los cuales resaltan relaciones de interconexión y concurrencia, que permiten integrar las insuficiencias advertidas en alguno de ellos, por el recurso a su próximo y similar. Pero, al mismo tiempo, no resulta operativa la analogía cuando se trata de presupuestos de hecho exclusivos, cerrados a hipótesis de semejanza, por falta de criterios de identificación común.

En este sentido, los hechos imposables de configuración exclusiva no pueden interpretarse por analogía. El ámbito del hecho imponible exclusivo no puede integrarse y en tal sentido debe leerse el artículo 24.1 de la LGT.

Una razón semejante apoya la prohibición de la analogía en el campo de las exenciones o bonificaciones, esto es, su exclusividad.

Los beneficios fiscales deben interpretarse conforme a los límites objetivos su

135

pretendido carácter excepcional, sino, por el cierre exclusivo de sus fronteras, a los beneficiarios.

Las sanciones tributarias, como en el derecho penal, no admiten el método por analogía, salvo que se trate de casos de exclusión o atenuación de responsabilidad, que no de agravación de la misma. En cambio, la aplicación por analogía está difundida en el derecho tributario formal, en materia de procedimientos de gestión y recaudación.

La analogía no debe confundirse con la interpretación extensiva.

La interpretación se define como extensiva cuando se atribuye al enunciado normativo una expansión del texto estricto, con la idea que el legislador ha querido decir más de lo que aparece. Y, a su turno, se define como restrictiva cuando se interpreta que el legislador ha dicho más de lo que quería.

Restrictiva o extensiva la operación interpretativa no sale del cauce propio de la interpretación de la ley. En cambio, la aplicación por analogía parte de la laguna técnica de la ley y pretende llenarla.

No obstante, en la práctica, los lindes son imprecisos. La jurisprudencia del Tribunal Supremo confunde analogía e interpretación extensiva. La doctrina de derecho penal, no aceptando la analogía tampoco acepta la extensión interpretativa. Pero, es evidente, que hay diferencias entre extender e integrar por analogía. Precisamente, en el primer caso existe una norma preestablecida que se interpreta de un modo extensivo; mientras que, en el segundo, no hay norma preestablecida, sino laguna de ley.

136

7. EL PODER TRIBUTARIO

La estructura del Estado constitucional se asienta sobre dos ejes: la unidad del Estado y el reconocimiento y garantía del derecho a la autonomía de las nacionalidades y regiones que integran la Nación.

La estructura del Estado, recogida por la Constitución de 1978, revela la diversidad y el particularismo histórico y cultural de todos los pueblos de España; que se desprende del derecho que les asiste para acceder voluntariamente a su autonomía con los medios y competencias para su desarrollo y asegurando el deber de solidaridad interterritorial entre los mismos.

España se constituye en un Estado social y democrático de Derecho en el que la soberanía pertenece al pueblo, del que emanan los poderes del Estado (1.1,2).

La soberanía reside en el conjunto del pueblo que la ejerce, en las Cortes Generales mediante sus representantes. La soberanía se define en relación a la representación en Cortes: el pueblo es soberano a través de sus representantes que encarnan la voluntad general.

La sede de la soberanía es la voluntad general, reside en las Cortes Generales y origina los poderes públicos.

Sin embargo, con ser el principal, no es el único modo en que el pueblo manifiesta su soberanía. Del pueblo surgen todos los poderes públicos y, en consecuencia, su ori-

137

gen no se canaliza exclusivamente por el ejercicio del poder legislativo, ya que se difunde en todas las instancias del Estado y no solo a través del poder de representación de la voluntad general. Soberanía difusa, presente en todas las formas de participación social que promueve para los individuos y grupos (9.2).

Pero, lo que queda en evidencia es, si existe un poder soberano por definición, expresión de la voluntad general, ese poder es el que representan las Cortes Generales que ejercen la potestad legislativa del Estado (66).

7.1. Potestad tributaria originaria

La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado mediante ley.

Todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deberá establecerse en virtud de ley (133.1,3).

La potestad para establecer los tributos del Estado mediante ley se califica como originaria. Es una potestad que nace de la propia Constitución y alude a la atribución del titular del poder legislativo para crear tributos: las Cortes Generales son titulares de una potestad originaria, soberana, para crear tributos en la medida en que ejercen la potestad legislativa del Estado.

El poder tributario es originario, porque, surgiendo directamente de la Constitución, recae en las Cortes Generales, que representan a todo el pueblo. Por ello desapareció la locución «mediante ley votada en Cortes», del proyecto constitucional, porque se trataba de un pleonismo, de una redundancia.

El poder tributario de las Comunidades Autónomas también surge directamente de la Constitución, como expresión basilar del derecho a la autonomía, derecho a la autodirección política, administrativa, económica, en la gestión de los intereses que la Constitución protege, reconoce, garantiza. En este sentido, y solo en éste, el poder tributario de las Comunidades Autónomas, también nace de la propia Constitución y es originario, perfecto en su nacimiento por norma y valor constitucional.

138

Pero, la diferencia entre el poder tributario de las Cortes y el poder tributario de los Parlamentos autonómicos consiste en que, así como las Cortes representan al pueblo en su totalidad y enuncian su soberanía; los Parlamentos autonómicos son titulares de la potestad legislativa y representativa conforme a su ámbito político y territorial de actuación, aunque sin ostentar la representación global que se confiere a las Cortes Generales.

La soberanía es el fundamento del poder tributario de las Cortes; mientras que la autonomía es el fundamento del poder tributario de los Parlamentos autonómicos. En ambos casos se cristaliza el poder legislativo que nace de la Constitución, pero, en un caso emanado de todo el pueblo de la Nación y en el otro ligado al pueblo residente de la nacionalidad o región autónoma.

Una lectura distinta llegaría a los mismos resultados: el artículo 133.1 atribuye la potestad originaria a aquellas instituciones dentro de la organización jurídica y política de la Nación que tienen poder de legislar y capacidad legislativa, directamente establecida en el texto constitucional.

El Estado y las Comunidades Autónomas tienen capacidad legislativa y poder de legislar y, en su virtud, son titulares de poder tributario que se califica como originario porque lo atribuye la Constitución.

La diferencia, en cualquiera de las interpretaciones, es de grado y no de calidad; porque los Parlamentos Autonómicos son fractales de soberanía.

En esta misma línea de reflexión; la creación de beneficios fiscales que afecte a los tributos del Estado en su conjunto, tanto de la Hacienda Pública estatal, autonómica o local, deben establecerse por ley. No está la norma constitucional estructurada en base a la Hacienda Pública de las instituciones centrales, contrapuesta a la propia de las Comunidades Autónomas y otros entes territoriales autónomos porque se llegaría, por esa vía, al absurdo de exigir la reserva de ley para los beneficios fiscales establecidos por las Cortes Generales y la autorización o habilitación de grado inferior, reglamentario o administrativo, de los beneficios fiscales sobre tributos propios de las

139

Comunidades Autónomas o entes territoriales distintos. En resumen, la potestad tributaria originaria para establecer tributos y conceder beneficios fiscales corresponde a aquellas instituciones de la organización política y jurídica de la Nación con poder de legislar y capacidad legislativa, esto es, a las Cortes Generales y a los Parlamentos de las Comunidades Autónomas. La diferencia, en el bien entendido que ambas potestades tienen el mismo origen constitucional, estriba en el grado de representación de la cual es titular cada una de las instituciones con poder legislativo. La soberanía del conjunto del pueblo reside en las Cortes y la autonomía en los respectivos órganos de representación de las Comunidades Autónomas.

7.1.1. *El párrafo 2 del artículo 133*

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

La interpretación de este apartado toma como punto de partida la existencia de un poder legislativo originario de las Comunidades Autónomas para establecer tributos. Su fundamento jurídico está en una doble dirección: por una parte, la creación de tributos y su exigencia deben cohererse con las normas constitucionales del Título Tercero de la Constitución, relativo a las Comunidades Autónomas y por otra, el sometimiento de su actividad legal y administrativa tributaria a la ley orgánica del ejercicio de la competencia financiera, ex. art. 157.3 o legislación similar de Concerto Económico con el País Vasco y Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra.

Las Comunidades Autónomas pueden establecer tributos en base a su autonomía financiera, expresión del autogobierno. La creación de tributos tiene por límites aquellos específicos del deber de contribución al gasto público (art. 31) y los inherentes a la disciplina financiera de las Comunidades Autónomas: el Estatuto de Autonomía

140

v la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas o la legislación concordada con el País

Vasco y Navarra.

Los normas de la LOFCA, para resolver los conflictos establecer la colaboración entre las Haciendas que integran el Estado, están destinadas a regular el ejercicio de las competencias financieras, debiendo interpretarse armónicamente con los respectivos Estatutos.

El poder legislativo autonómico, originario, debe ejercitarse conforme a sus prescripciones de Estatuto y de la

LOFCA.

El poder legislativo, relativo a la creación de tributos, se acompaña de la potestad administrativa tributaria para exigirlos. La gestión tributaria debe acomodarse a la legislación administrativa general y los principios constitucionales que la inspiran (103) y, también, los propios de su autonomía estatutaria y legislación primaria (156). La Administración tributaria es una exigencia necesaria a la propia organización de la Comunidad Autónoma.

7.2. **Potestad tributaria derivada**

Las Corporaciones Locales tienen un poder tributario derivado, reconocido constitucionalmente, pero imperfecto, necesitado de una ley que perfile las bases de las Haciendas Locales (149.1,18).

Las Haciendas Locales, en consecuencia, tienen autonomía para establecer y exigir tributos de acuerdo con lo previsto en la legislación del Estado reguladora de las Haciendas Locales y en las Leyes que dicten las Comunidades Autónomas en los supuestos expresamente previstos (106, Ley 1/1985 de 2 de abril reguladora de las bases del régimen local y 6.3 de la LOFCA).

La doctrina constitucional (Ss. 19-12-1985, 17-2-1987) ha ratificado la potestad tributaria derivada de las Corporaciones Locales y su carencia de capacidad legislativa. Ambos elementos componen la posición de las Haciendas Locales en el Estado. A diferencia de las Comunidades

141

Autónomas, las Corporaciones Locales no pueden crear ni exigir tributos sin ley habilitante que precise sus extremos y límites, dejando al ejercicio de un poder reglamentario, todo lo amplio que se

quiera, la ejecución y desarrollo.

7.3. Hacienda general y autonómica

Se plantea el interrogante sobre la adscripción en favor del Estado de la Hacienda General, en la que, con palabras de Leguina, el Estado ostenta una competencia exclusiva tanto para legislar como para prestar y gestionar los servicios administrativos pertinentes. La duda surge por cuanto no se expresa el concepto Hacienda Estatal que si se aplica a otros preceptos (156.1).

¿Qué es la Hacienda general? Se refiere al ámbito de la Hacienda Pública y sus instrumentos o a un criterio de ordenación y supervisión de todas las manifestaciones de la Hacienda Pública en el territorio de la Nación.

Aparentemente este último es el significado, porque si fuera el primero no cabría la referencia a la Deuda del Estado, sino a la Deuda contraída, además, por las organizaciones autonómicas y locales.

El supuesto de Hacienda General engloba las actividades de coordinación y supervisión de la actividad financiera en el territorio de la Nación. La referencia es determinante en cuanto amplía la extensión de la Hacienda Pública del sector estatal y le atribuye función de coordinación global.

No obstante, la Hacienda General, atribuida al Estado su competencia exclusiva (149.1,14); debe convivir con las diferentes Haciendas Públicas de las Comunidades Autonómicas, que aun sin figurar en la Constitución, como competencia atribuida a las CC.AA.

no es obstáculo, según la doctrina constitucional, a que deba admitirse que su hacienda privativa es materia propia de dichas CC.AA..., una exigencia previa o paralela a la propia organización autónoma (S. 31-1-86).

142

La competencia exclusiva del Estado en materia de Hacienda general debe respetar las competencias atribuidas a las Comunidades Autónomas. El orden competencial tiene un claro exponente en materia de Haciendas Locales/ El Estado tiene que respetar las prescripciones de los Estatutos de Autonomía en cuanto a la competencia de algunas Comunidades Autónomas para establecer normas sobre Haciendas Locales.

La doctrina constitucional afirma que es cierto que cuando, usando de su competencia en materia de Hacienda general, el Estado regula cuestiones referentes a la Administración local, no puede desconocer la delimitación competencial que respecto de ella existe entre el propio Estado y algunas Comunidades Autónomas.

Si para estos fines hacendísticos ha de introducir modificaciones en el régimen jurídico de esa Administración, deberá hacerlo de modo que no se imposibilite el ejercicio de la facultad comunitaria para dictar las normas de detalle (S. 19-12-1985).

La excepción es el supuesto de medidas coyunturales necesarias para el desarrollo de la Hacienda General; en cuyo caso el Estado puede dictar medidas que afecten a la competencia autonómica.

En los demás supuestos se debe respetar el orden competencial establecido en el Estatuto respectivo.

7.3.1. Las leyes de armonización

El Estado podrá dictar leyes que establezcan los principios necesarios para armonizar las disposiciones normativas de las CC.AA, aun en el caso de materias atribuidas a la competencia de éstas, cuando así lo exija el interés general... (150.3).

La declaración de inconstitucionalidad de la Ley Orgánica de Armonización del Proceso Autonómico se funda en que el legislador no puede dictar leyes de armonización en el supuesto que disponga de otros

143

títulos específicos previstos en la Constitución para dictar la regulación legal. Pues en otro caso el interés que se pretende tutelar y que justificaría la utilización de la técnica armonizadora se confunde con el mismo interés general que ya fue tenido en cuenta por el poder constituyente al fijar el sistema de distribución de competencias entre el Estado y las CCAA. Las leyes de armonización vienen a complementar, no a suplantar, las previsiones constitucionales (S. 5-8-83).

7.4. El poder tributarlo de las Comunidades Autónomas

El artículo 147.1 establece que dentro de los términos de la Constitución, los Estatutos son la norma institucional básica de cada Comunidad Autónoma y el Estado los reconoce y ampara como parte de su ordenamiento jurídico, con el rango de ley orgánica (81.1).

El Estatuto es la norma superior de la Comunidad Autónoma y a él se deben subordinar las leyes y reglamentos de la entidad territorial.

Desde la óptica del ordenamiento jurídico del Estado, el Estatuto es una ley orgánica, sometida jerárquicamente a la Constitución.

Es evidente, sin embargo, que el Estatuto no es solo una ley orgánica, habida cuenta del grado de derivación popular que integra el procedimiento de su aprobación (151).

Esto se confirma, al analizar el modo rígido, que la Constitución perfila la posible modificación o reforma de los Estatutos (147.3, 152.2), su intangibilidad normativa frente al Decreto Ley y su inmunidad frente a otras leyes de las Cortes, tanto ordinarias como orgánicas.

La Constitución distribuye entre las Comunidades Autónomas, que los reflejan en sus Estatutos y el Estado, los llamados *ámbitos materiales de competencias* que pueden ser exclusivas para cada uno de los sujetos, compartidas o concurrentes (148, 149).

Las relaciones establecidas entre los diversos poderes legislativos obedecen al principio de competencia, res-

144

pectivamente atribuido a cada titular de la potestad legislativa.

Cada centro normativo, afirma Argullol, tiene atribuido por la Constitución un determinado ámbito material y todos los actos con fuerza de ley tienen el mismo valor jurídico, sean producidos por las Cortes o los Parlamentarios autonómicos.

No existe una relación de subordinación entre normas legislativas producidas por las diferentes instituciones parlamentarias, ni puede establecerse primacía de unas sobre otras, sino está expresamente establecido y, en cualquier caso, subordinadas al bloque de legalidad: el ordenamiento jurídico del Estado.

El Estado tiene competencia exclusiva en todo cuanto le reserva el artículo 149, así como en los supuestos de materias que los Estatutos, a su vez, no asumen (149.3). La Comunidad Autónoma, mientras tanto, es titular de la competencia exclusiva que otorga la Constitución en el artículo 148 y recogida en su respectivo Estatuto. Sin perjuicio de lo anterior, las dificultades de interpretación han llevado a la doctrina constitucional a definir la existencia de cuatro categorías de títulos competenciales.

La competencia autonómica es exclusiva y plena cuando le corresponde la decisión de política legislativa sobre un ámbito material (por ejemplo, cooperativismo), la legislación básica, el desarrollo reglamentario y la ejecución administrativa estricta de las anteriores etapas legislativas. La competencia autonómica es exclusiva y limitada cuando carece de la decisión de política legislativa y, en cambio, puede dictar normas legales, de carácter reglamentario, de aplicación o ejecución, por ejemplo, la Generalidad de Cataluña tiene competencia exclusiva sobre el Régimen Local, sin perjuicio de lo que dispone el artículo 149.1,18 de la Constitución (EC, 9.8). Asimismo, la Comunidad Autónoma del País Vasco tiene competencia exclusiva en materia de Régimen Local, sin perjuicio de lo establecido en el artículo 149.1,18 de la Constitución (EPV 10.4).

145

La competencia autonómica es compartida si le corresponden las facultades de concreción de las normas básicas dictadas por el Estado y las medidas de ejecución.

La competencia autonómica es concurrente cuando solo se reduce a la ejecución de la normativa producida por el Estado, por ejemplo, en la cesión de tributos.

El artículo 157 establece que los recursos de las Comunidades Autónomas estarán constituidos por:

Impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado, recargos sobre impuestos estatales y otras participaciones en los ingresos del Estado.

Sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales.

Transferencias de un fondo de compensación interterritorial.

Las asignaciones previstas en los Presupuestos Generales del Estado.

Rendimientos procedentes de su patrimonio e ingresos de derecho privado.

El producto de las operaciones de crédito.

El ejercicio de las competencias financieras de los recursos constitutivos de las Haciendas Públicas autonómicas se disciplina mediante la Ley Orgánica de Financiación de las CC.AA, 8/1980 de 22 de septiembre.

La hacienda en régimen de concierto económico vasco se regula por la Ley 12/1981 de 13 de mayo y Navarra por la Ley Orgánica 13/1982 de 10 de agosto de reintegración y mejoramiento del régimen foral.

Hay dos modelos diferentes de regímenes tributarios de las CC.AA. Por un lado, el que se establece en la LOFCA y por otro, el que surge del «Concierto o Convenio Económico» aplicable al País Vasco y Navarra.

Ambos modelos observan diferencias sustantivas desde el punto de vista jurídico e histórico. Por de pronto, el régimen tributario de la LOFCA se funda en la participación de ingresos del Estado, en el derecho a una parte de su recaudación líquida y la exigencia de las obligaciones tributarias, por delegación de ejercicio de la potestad administrativa del Estado, en la Administración auto-

146

varro se basa en la cesión por parte del Estado de potestad nómica. En cambio, el régimen tributario foral vasco-nanormativa y administrativa de los impuestos concertados a los respectivos titulares del País Vasco y de Navarra, concebido como un derecho propio a la recaudación de tales tributos en sus límites territoriales y la delegación de funciones y competencias no asumidas al Estado acompañada de una aportación global o cupo para su financiación.

Por otra parte, los regímenes tributarios de las CC.AA se completan con el hecho geográfico, que marca ciertas especificidades, y que afecta a las Islas Canarias (v. Cap. 8).

7.5. El poder tributario de las Haciendas Locales

El Estado se organiza territorialmente en municipios, provincias y Comunidades Autónomas que se constituyan. Todas estas entidades gozan de autonomía para la gestión de sus respectivos intereses (137).

La Constitución reconoce y garantiza el derecho de autonomía de las entidades que integran el ordenamiento jurídico y político del Estado.

La autonomía, tanto en su acepción política de autogobierno como en el sentido tributario, es postulado esencial del propósito político. Pero, el derecho a la autonomía no es idéntico; tiene distintos grados conforme a la división territorial de que se trate.

El derecho a la autonomía de las Haciendas Locales se funda en una premisa categórica: la valorización de la organización democrática de los servicios públicos locales. Pero, en cualquier caso, las Corporaciones Locales carecen de la autonomía que compete a la Comunidad Autónoma. Por un lado, porque no tienen capacidad legislativa y por otro, porque están subordinadas, en modo fronterizo, tanto al Estado como a la propia Comunidad Autónoma y, tendencialmente, deberán someterse, en definitiva, a la tutela financiera de aquélla.

147

7.5.1. La teoría del fin funcional

La autonomía política exige autonomía financiera. Las haciendas locales deben disponer de los medios suficientes para el desempeño de las funciones que la ley atribuye a las Corporaciones respectivas y se nutren, fundamentalmente de tributos propios y de participación en los del Estado y de las CC.AA, conforme a la Constitución.

Una interpretación no lineal puede sugerir que la suficiencia predicada conspira, precisamente, contra la autonomía tributaria. En efecto, los medios suficientes, para el desempeño de las funciones institucionales, pueden responder a una óptica basada en la subordinación de las corporaciones locales, por la vía de la dependencia de los recursos necesarios, a la ayuda o subvención del Estado o de las CC.AA; porque lo que resulta indiscutible es que las funciones institucionales son irrenunciables y no pueden dejar de prestarse.

Naturalmente, las asignaciones, condicionadas o incondicionadas, del Estado o de las CC.AA producen, en la práctica, la degradación de la autonomía de las Haciendas Locales y su virtual sumisión a los suministradores de fondos.

La alternativa podría consistir en la potenciación del poder tributario propio de las

corporaciones locales para establecer los ingresos que necesitan para el cumplimiento de los fines institucionales.

Sin embargo, esta hipótesis no es practicable, teniendo en cuenta el reducido espacio creativo tributario que poseen, entre el Estado y las CC.AA.

Con un agravante, cual es que la autosuficiencia tributaria ahondaría la diferencia entre corporaciones locales pobres y ricas, con el consiguiente deterioro en la prestación *standard*, que debe ser similar para todos los usuarios de los servicios públicos.

Si la asignación genera dependencia y la autosuficiencia tributaria no es viable; resulta razonable pensar que la financiación de las Haciendas Locales, en el modelo constitucional, trata de fijar unas líneas que, garantizan-

148

do, la autonomía financiera asegure la suficiencia de recursos.

A estos fines, importa reiterar que la Constitución provee a la disposición de medios suficientes para el desempeño de las funciones que la ley atribuye a las Corporaciones Locales (142).

Esto significa, que deben diferenciarse aquellas funciones institucionales, indisponibles e irrenunciables que establece la ley, y para las cuales las corporaciones locales deben disponer de medios suficientes para atenderlas; de otras funciones que, aun siendo institucionales, la ley no obliga; dejándolas al criterio discrecional de las propias corporaciones locales su realización y cuya financiación deberá basarse en el ejercicio de su poder tributario.

Los Municipios, sirva el ejemplo, deben prestar, en todo caso, los servicios siguientes: alumbrado público, cementerio, recogida de residuos, limpieza viaria, abastecimiento domiciliario de agua potable, alcantarillado, acceso a los núcleos de población, pavimentación de las vías públicas y control de alimentos y bebidas (LRBRL, 26.1).

Si tienen población superior de 5.000 habitantes, además: parques públicos, biblioteca pública, mercado y tratamiento de residuos; si es superior a 20.000 habitantes: protección civil, prestación de servicios sociales, prevención y extinción de incendios, instalaciones deportivas de uso público y matadero y si la población supera los 50.000 habitantes: transporte colectivo urbano de viajeros y protección del medio ambiente.

Estos son los servicios mínimos que, por ley, deben cumplir los Municipios. Y, en la línea de la exposición anterior, son las funciones institucionales obligatorias, que deben financiarse con la participación en los tributos del Estado, CC.AA, fondos y asignaciones, ya que no puede dispensarse a los poderes públicos de su cumplimiento.

Las funciones institucionales potestativas o discrecionales que suponen servicios añadidos a los mínimos obligatorios podrían financiarse con tales recursos, pero, por norma, tratándose de actividades y servicios públicos destinados a satisfacer especialmente a los habitantes del Mu-

149

nicipio, aumentando la capacidad económica de la que disfrutan, deben ser materia de los tributos propios de las Corporaciones Locales.

En consecuencia, hay que individualizar dos sectores de servicios públicos locales: uno, los servicios locales mínimos, cuya prestación depende de la suficiencia de medios de la Corporación, a cargo del Estado, las CC.AA, sector de tutela financiera y, dos, de servicios públicos añadidos, donde deben manifestarse los atributos de la autonomía financiera de las Corporaciones locales en materia fiscal.

La doctrina constitucional desarrolla el concepto de autonomía financiera local afirmando que la Constitución no garantiza a las Corporaciones Locales una autonomía económico financiera en el sentido de que dispongan de medios propios —patrimoniales y tributarios— suficientes para el cumplimiento de sus funciones. Lo que dispone es que estos medios serán suficientes, pero no que hayan de ser en su totalidad propios. Así lo expresa con toda claridad el artículo 142 de la Constitución, al decir que las haciendas locales deben disponer de los medios suficientes para el desempeño de las funciones que la Ley atribuye a las Corporaciones respectivas y que se nutrirán fundamentalmente de tributos propios y de la participación en los del Estado y Comunidades Autónomas.

Asegurada la existencia de la entidad local y su funcionamiento es lógico que corresponda a la propia entidad local la responsabilidad política en relación a los habitantes y su capacidad económica específica (cfe. Fedele).

La Constitución parece elegir el modelo expuesto, pues reconduce la suficiencia, al

mantenimiento de las funciones y competencias por servicios mínimos que por ley corresponden a las Corporaciones Locales. Y, por otra parte, matizando que no están obligadas a nutrirse exclusivamente de tributos propios, sino *fundamentalmente*.

Es, en resumen, la teoría del fin funcional: transferencia de los recursos suficientes para la cobertura de costos y para la organización funcional de los entes locales y para sus funciones institucionales mínimas y obligato-

150

rias y la exigencia de tributos propios para los servicios añadidos que consideren políticamente oportunos.

De algún modo, la distinción entre contribuciones especiales obligatorias y potestativas indican la misma filosofía (TRRL, 219).

7.5.2. *Algunos caracteres del poder tributario derivado*

El poder tributario local no es originario ni equivalente al que ostenta la Comunidad Autónoma. La diferencia consiste en que las Corporaciones Locales tienen un poder tributario de carácter reglamentario no legislativo, necesitado de una ley que lo establezca y profile con carácter básico.

El poder tributario de la Comunidad Autónoma es originario y perfecto desde su origen. La disciplina legal prevista en la Constitución tiene como supuesto la normación para resolver los conflictos y formas posibles de colaboración financiera entre las CC.AA y el Estado, en lo que atañe exclusivamente al ejercicio —no titularidad— de las competencias financieras.

A esto podría agregarse que la Corporación Local no puede actuar su potestad tributaria, si no es en el pleno respeto de la Constitución y de cada una de las leyes que delimitan su capacidad de acción, sean del Estado y de la Comunidad Autónoma o de cualquiera de ambos; en tanto que la Comunidad Autónoma está subordinada al bloque de constitucionalidad, o sea, al ordenamiento jurídico constitucional en su globalidad.

Las Entidades Locales se rigen por la Ley Reguladora de las Bases del Régimen Local (7/1985 de 2 de abril) y el Real Decreto Legislativo 781/1986 de 18 de abril, y por las leyes de las Comunidades Autónomas sobre régimen local, según la distribución constitucional de competencias y sus propios Estatutos.

Las entidades locales de los territorios históricos de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya, en cambio, deben ajustar su Hacienda a lo dispuesto en la Ley del Concierto Eco-

151

nómico con la Comunidad Autónoma del País Vasco y las de Navarra, con límites, al convenio económico (L.O 30/1982).

7.5.3. *Clases de ingresos*

Los Municipios

La Hacienda de los Municipios está constituida por los siguientes recursos:

Ingresos de derecho privado.

Subvenciones y otros ingresos de derecho público.

Tasas.

Contribuciones.

Impuestos.

Recargos y participaciones en los tributos del Estado y

participaciones en los de las Comunidades Autónomas.

Ingresos procedentes de operaciones de crédito.

Tributos con fines no fiscales.

Multas.

Son impuestos municipales:

La Contribución Territorial Rústica y Pecuaria. La Contribución Territorial Urbana. La Licencia Fiscal de Actividades Comerciales e Industriales.

La Licencia Fiscal de Actividades Profesionales y de Artistas.

El Impuesto sobre la Radicación. El Impuesto sobre Solares.

El Impuesto sobre el Incremento del valor de los terrenos.

El Impuesto sobre Circulación de los vehículos. El Impuesto sobre Gastos suntuarios. El Impuesto sobre Publicidad.

152

provincias

La Hacienda de las provincias está constituida por los siguientes recursos.

Ingresos de derecho privado. Tasas.

Contribuciones especiales.

Recargos sobre impuestos municipales y participaciones en los ingresos del Estado y de las CC.AA. Subvenciones y otros ingresos de derecho público. Ingresos procedentes de operaciones de crédito. Tributos con fines no fiscales. Multas.

7.5.4. *La reforma de las Haciendas Locales*

El proyecto de Ley Reguladora de las Haciendas Locales, en discusión parlamentaria, propone la realización de profundas modificaciones en el sistema tributario de las mismas.

A tal fin, se prevén tres impuestos básicos y centrales: el Impuesto sobre Bienes inmuebles, el Impuesto sobre Actividades Económicas y el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica.

El Impuesto sobre Bienes Inmuebles implicará la supresión de la Contribución Territorial Rústica y Pecuaria, la Contribución Territorial Urbana y el Impuesto Municipal sobre Solares. Se trata de un tributo directo de carácter real, cuyo hecho imponible está constituido por la propiedad de los bienes inmuebles de naturaleza rústica y urbana sitos en el respectivo término municipal o por la titularidad de un derecho real de usufructo o superficie o de una concesión administrativa sobre dichos bienes y cuyo objeto es gravar el valor de los referidos inmuebles.

El Impuesto sobre Actividades Económicas supondrá la supresión de las Licencias Fiscales de Actividades Comerciales e Industriales y de Profesionales y Artistas, así

153

como del Impuesto Municipal sobre la Radicación. Se trata de un tributo directo de carácter real, cuyo hecho imponible está constituido por el mero ejercicio en territorio nacional de actividades empresariales, profesionales o artísticas, se ejerzan o no en local determinado y se hallen o no especificadas en las Tarifas del Impuesto.

El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, significará la supresión del Impuesto Municipal de Circulación de Vehículos. Se trata de un tributo directo que grava la titularidad de los vehículos de esa naturaleza, aptos para circular por las vías públicas, cualesquiera que sea su clase y categoría.

Asimismo, se creará el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, como tributo indirecto, cuyo hecho imponible es la realización dentro del término municipal de cualquier construcción, instalación u obra para la que exija obtención de la correspondiente licencia de obra urbanística, se haya obtenido o no dicha licencia, siempre que su expedición corresponda al Ayuntamiento de la imposición.

El Impuesto Municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos se sustituirá por otro de igual naturaleza y denominación que grava el incremento de valor de los terrenos, que se pone de manifiesto en la transmisión de propiedad de los mismos, por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio sobre los referidos inmuebles.

Se derogarán el Impuesto Municipal sobre Gastos Suntuarios y el Impuesto Municipal sobre la Publicidad.

El proyecto de ley desenvuelve una diferencia clara entre el concepto de tasa y el de precio

público.

La tasa es un tributo cuyo hecho imponible es la prestación de servicios públicos y la realización de actividades administrativas de competencia local que se refieren, afectan o benefician al sujeto pasivo, cuando uno y otra, por su propia naturaleza o por disposición legal o reglamentaria, no sean susceptibles de ser prestados o realizados por el sector privado, siempre su demanda no sea voluntaria.

154

El precio público no es un tributo y se satisface por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público local, la prestación de servicios o realización de actividades administrativas de la competencia de la entidad local cuando los servicios o las actividades administrativas son susceptibles de ser prestados o realizadas por el sector privado, porque no implican intervención en la actuación de los particulares o de autoridad o no tratarse de servicios en los que esté declarada la reserva a favor de las entidades locales.

Mientras que el procedimiento de establecimiento de las tasas es el propio de los tributos, a través de la Ordenanza fiscal respectiva; los precios públicos se crean por el Pleno de la Corporación, sin perjuicio de sus facultades de delegación en la Comisión de Gobierno. La diferencia expuesta entre tasa y precio público es la calidad del servicio público: si la entidad local presta servicios que cualquier particular podría prestar, la contraprestación es un precio público, y será tasa si los servicios prestados responden a una actividad institucional de la entidad local que no puede realizarse por el sector privado.

El perfil de los precios públicos se asemeja a las prestaciones impuestas —como ya dije— y se acentúa en uno de sus aspectos, cuando la voluntad del usuario del servicio o de la actividad está determinada por la utilización esencial o no de un servicio público. La coacción puede aparecer por la falta de opción respecto al modo para satisfacer ciertas necesidades, en relación a determinados servicios, cuya prestación es, exclusivamente, de la entidad local.

7-5.5. Los límites del poder reglamentario local. La doctrina constitucional

La doctrina constitucional ha fijado los límites de la imposición local.
El sentido que hay que reconocer en la reserva in-

155

traducida por el art. 31.1 de la Constitución no puede entenderse, sin embargo, desligado de las condiciones propias al sistema de las autonomías territoriales que la Constitución consagra (art. 137) y específicamente de la garantía constitucional de la autonomía de los municipios (art. 140). Procura así la Constitución integrar las exigencias diversas en este campo de la reserva de ley estatal y de la autonomía territorial, autonomía que en lo que a las Corporaciones Locales se refiere, posee también una proyección en el terreno tributario, pues éstos antes habrán de contar con tributos propios y sobre los mismos deberá la ley reconocerles una intervención en su establecimiento o en su exigencia, según previenen los artículos 140 y 133.2 de la misma norma fundamental, ello sin perjuicio de que, esta autonomía tributaria no sea plena y de que no aparezca la misma, desde luego, carente de límites, por el mismo carácter derivado del poder tributario de las Corporaciones Locales y porque también respecto de ellas, como no podría ser de otro modo, la autonomía hace referencia a un poder necesariamente limitado (S. 26-1-81). Es claro, en suma, que si bien respecto de los tributos propios de los municipios esta reserva no deberá extenderse hasta un punto en el que prive a los mismos de cualquier intervención en la ordenación del tributo o en su exigencia por el propio ámbito territorial, tampoco podrá el legislador abdicar de toda regulación directa en el ámbito parcial que así le reserva la Constitución (art. 133.1,2). El que la norma fundamental haya querido aquí que el establecimiento o la exigencia de tributos propios por las Corporaciones Locales se realice no sólo de acuerdo con la Constitución misma sino también de conformidad con lo dispuesto en las Leyes, significa, en lo que ahora importa, que esta potestad tributaria de carácter derivado no podrá hacerse valer en detrimento de la reserva de ley presente en este sector del ordenamiento (arts.31.3 y 133.1) y que el legislador, por ello, no podrá limitarse, al adoptar las reglas a las que remite el artículo 133.2 a una mera mediación formal en cuya virtud se apodere a las Corporaciones Locales para

conformar sin predeterminación alguna el tributo de que se trata. Las leyes reclamadas por la Constitución en este último precepto no son, por lo que a las Corporaciones Locales se refiere, meramente habilitadoras para el ejercicio de una potestad tributaria que originariamente sólo corresponde al Estado. Son también leyes ordenadoras siquiera de modo parcial en mérito de la autonomía de los muni-

156

cipios de los tributos así calificados de «locales», porque la Constitución encomienda aquí al legislador no sólo el reconocer un ámbito su autonomía al ente territorial, sino también garantizar la reserva legal que ella misma establece (31.3) y cuyo sentido hemos recor[^] dado con anterioridad. No puede desconocerse que la reserva legal establecida en la última disposición constitucional (S. 20-5-86)— una reserva relativa, como tampoco cabe ignorar que cuando se trata de ordenar por ley los tributos locales, ésta reserva ve confirmada constitucionalmente su parcialidad, éste es la restricción de su ámbito.

Los ayuntamientos como Corporaciones representativas que son pueden ciertamente, hacer realidad mediante sus Acuerdos la autodisposición en el establecimiento de los deberes tributarios, que es uno de los principios que late en la formación histórica de la regla según la cual deben ser los representantes quienes establezcan los elementos esenciales para la determinación de la obligación tributaria. Pero es claro que la reserva legal en esta materia existe también al servicio de otros principios —la preservación de la unidad del ordenamiento y de una básica igualdad de posición de los contribuyentes— que garantizados por la Constitución del modo que dice su artículo 133.2 no permiten manifiestamente presentar al Acuerdo Muñidla como sustitutivo de la Ley para la adopción de unas decisiones que sólo a ella corresponde expresar.

No es dudoso que al diferir el artículo 131.1 de la Ley 24/1983 a los Ayuntamientos la determinación de los tipos impositivos para las Contribuciones allí consideradas se ha habilitado a estas Corporaciones Locales para la fijación «libre» de un elemento esencial de la definición de tales tributos, pues tal condición es de reconocer al tipo o porcentaje que, aplicado a la base imponible habrá de servir para estimar en cada caso la cuantía de la obligación tributaria (S. 19-12-1985, 16-11-1981, 4-2-1983).

... la determinación o la regulación para la determinación según los casos de los tipos impositivos era tarea, por esa su esencialidad para la definición normativa del tributo, que correspondía necesariamente a la Ley. Ello sin perjuicio de que cuando se esté ante tributos de carácter local, deba el legislador reconocer a las Corporaciones Locales una intervención en el establecimiento o exigencia de aquéllos. Puede el legislador estatal hacer una parcial regulación de los tipos de impuesto, predisponiendo criterios o límites para

157

su ulterior definición por cada Corporación Local, a la que corresponderá ya, en el ejercicio de su autonomía y en atención a las peculiaridades de su hacienda propia, la precisión de cual sea el tipo que, de acuerdo con el marco legal, haya de ser aplicado en su respectivo ámbito territorial.

7.5.6. *Las Haciendas Locales en el País Vasco*

El Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco concede una gran importancia a la autonomía normativa y de exigencia de los tributos locales, respecto a la legislación común, y eso lo reconoce la Ley de Bases en su Disposición Adicional 6.º.

Contribución Territorial Rústica y Pecuaria

Se regula por las normas que dicten las instituciones competentes de los territorios históricos y se exige por la Diputación Foral respectiva:

- Cuando afecte inmuebles, actividades agropecuarias, sitas en su territorio.
- Cuando tratándose de actividad ganadera independiente, el ganado pascie o se alimente en territorio foral.
- Cuando tratándose de ganadería transhumante, en su territorio se halle establecida la base del ganado.

Contribución Territorial Urbana

Se exige por las Diputaciones forales cuando se trate de bienes calificados de urbanos y que estén ubicados en su territorio.

158

Licencia Fiscal del Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal

- Las cuotas de LF exigibles por la Administración del Estado y que faculden para ejercer en más de una provincia, se liquidan exclusivamente por la misma y no autorizan para ejercer en el País Vasco. A su vez, las cuotas satisfechas en el País Vasco no facultan para ejercer en el territorio común.
- Sin embargo, cuando se trate de actividades que tengan señaladas cuotas de Licencia Fiscal de patente que faculden para ejercer en más de una provincia, los contribuyentes de un territorio podrán operar en el otro, satisfaciendo una sola Licencia, exigible por las Diputaciones con las mismas cuotas y recargos que las vigentes en el territorio común.

Licencia Fiscal del Impuesto Industrial

Corresponde a las Diputaciones Forales la exacción del impuesto, cuando:

- Se trata de actividades que tributan por cuota de patentes o de servicios de transportes, los contribuyentes de territorio común o foral podrán liquidarlas, no obstante en uno u otro satisfaciendo una sola licencia. La Administración competente para exigir las cuotas es la de la residencia habitual o domicilio fiscal.
- Las restantes cuotas que faculden para realizar actividades en más de una provincia solamente podrán ser exigidas por la Administración del Estado sin que sean válidas para ejercer en el País Vasco.
- Para acudir a concursos o subastas en uno u otro territorio bastará acreditar la condición de industrial

159

en uno de ellos. Pero, si la obra o servicio hubiere de realizarse en territorio distinto a aquel en que figure matriculado el contribuyente, al serle adjudicada la obra, deberá matricularse en el territorio donde se realice.

- Las cuotas de Licencia correspondientes al ejercicio de actividad de contratación con el Estado y las Corporaciones Locales en régimen común, serán exigibles por la Administración donde formalicen los contratos, sin perjuicio de que las que graven la ejecución de los contratos sean exigidas donde se han ejecutado.
- Las fábricas situadas en territorio común o foral no podrán disponer de locales bonificados o exentos de la Licencia en territorio de otro régimen destinados a la venta de productos.

Las instituciones competentes de los Territorios históricos pueden mantener, establecer y regular en su territorio, los demás tributos propios de las Corporaciones Locales, prestando atención a la estructura general del sistema tributario local de régimen común y la no adopción de imposición indirecta, distintas de la de régimen común, cuyo rendimiento pueda trasladarse o repercutirse fuera del País Vasco.

7.5.7. Las Haciendas Locales en Navarra

El artículo 46 de la Ley Orgánica 13/1982 de 10 de agosto de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra desarrolla las facultades y competencias que corresponden a Navarra en materia de Administración Local. El párrafo 3 de dicho artículo dispone los Municipios gozarán, como mínimo, de la autonomía, que, con carácter general se reconozca a los demás municipios de la

en este terreno y determina la aplicación de la legislación básica del Estado en esta materia. En ese sentido la Ley de Bases del Régimen Local en su Disposición Adicional Tercera establece su vigencia en Navarra en lo que no se oponga al régimen de la Ley Orgánica 13/1982 citada.

La diferencia respecto al Concierto Económico aparece evidente: en materia de Hacienda las relaciones de Navarra con la Administración del Estado no se ajustan a lo dispuesto en el Convenio Económico, rigiendo la legislación básica del Estado, en cuanto no se le oponga.

Con respecto a los tributos locales de carácter real, la normativa para Navarra —art. 1.º, 2.º, 3.º, 5.º del Decreto-Ley 1/1969 de 24 de julio y normas posteriores de reglamentación de carácter foral— son semejantes a las ya expuestas para Euskadi, significando, no obstante, que el poder tributario de la Diputación de Navarra es más estrecho que el de las instituciones de los territorios históricos vascos.

7.5.8. *Canarias*

Cada una de las islas del archipiélago canario es una entidad local territorial. Los Cabildos como órgano de gobierno, administración y representación de cada isla se rigen por la legislación básica del régimen local y, en lo específico, por las normas de organización y funcionamiento de las Diputaciones Provinciales.

Los ingresos de las entidades locales canarias —Cabildos y Ayuntamientos— derivan de los recursos generales previstos para las mismas y, sobre todo, de dos figuras particulares:

- El Arbitrio Insular a la entrada de mercancías en las Islas Canarias, que grava la entrada en las islas de toda clase de mercancías procedentes del resto de España o del extranjero.

- El Arbitrio Insular sobre el Lujo, que grava las adquisiciones en el archipiélago de los productos sujetos al Impuesto Estatal sobre el Lujo. La aplicación del arbitrio sigue en vigor aunque el IVA, haya derogado al Impuesto sobre el Lujo

7.5.9. *Ceuta y Melilla*

Las ciudades de Ceuta y Melilla disponen de recursos previstos en sus regímenes fiscales especiales, consistentes en la reducción en un 50 % de la CTRP; bonificación permanente del 50 % de las cuotas de la CTU; bonificación temporal en la base imponible de 5 años de las nuevas construcciones en el mismo tributo.

Las Licencias Fiscales del Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal y del Impuesto Industrial conceden una reducción del 50 % de sus cuotas. El régimen común de las entidades locales prevén una bonificación del 50 %, conforme al proyecto de ley regulador de las Haciendas Locales, actualmente en discusión parlamentaria .

8.1. La Ley Orgánica de financiación de las Comunidades Autónomas

De acuerdo con el artículo 157.3 de la Constitución se dicta la Ley orgánica de financiación de las comunidades autónomas (8/1980 de 22 de septiembre).

Las Comunidades Autónomas gozan de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de las competencias que de acuerdo con la Constitución, les atribuyen las leyes y sus respectivos Estatutos.

Se desprende que las leyes que pueden atribuir el desarrollo y ejecución de las competencias son las relativas a la armonización de las distintas disposiciones cuando le exija el interés general (150.3) y siempre que el Estado carezca de otro medio o instrumento de regulación, como tiene dicho la doctrina constitucional y, las leyes marco destinadas a establecer los principios a los que deben ajustarse las leyes de las Comunidades Autónomas (150.1); en el bien entendido que el legislador estatal identifique de manera clara los preceptos que son básicos y los que no lo son a fin de no imposibilitar el ejercicio de la competencia comunitaria de desarrollo legislativo. Precisamente una causa permanente de conflicto entre el Estado y las

163

autonomías es la frontera del concepto de «bases», «legislación» básica», «desarrollo legislativo». Y, por último la legislación orgánica de transferencias de titularidad estatal (150.2).

La financiación de las Comunidades Autónomas se rige por la LOFCA y por el Estatuto de cada una de dichas Comunidades.

Es preceptivo que las normas de la LOFCA se interpreten armónicamente con las normas de cada Estatuto.

La LOFCA participa del *bloque de la constitucionalidad*, en virtud del que, la inconstitucionalidad de una ley o de un acto cualquiera, puede producirse contra la Constitución o de un conjunto de normas que no integran la Constitución, y tienen rango inferior; pero, a las que la propia norma fundamental atribuye la virtualidad de condicionar la creación de otras, que pueden ser de su mismo rango.

El derecho a la autonomía no puede concebirse sin recursos suficientes y libertad de gasto. La dirección política, administrativa y económica de los propios intereses no puede practicarse sin la efectiva autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de las competencias. Así, las CC.AA gozan del atributo fundamental de autogobierno o de la autonomía financiera: el poder normativo y de ejecución para establecer, en el marco de la Constitución, sus ingresos y gasto público.

Es un error concebir que la Hacienda regional es sólo medio para la realización de las competencias atribuidas o sea, que no tiene entidad *per se*, por no figurar en la lista constitucional de las competencias autonómicas.

Lo que sucede es que no figura en la lista de competencias porque se entiende que es un elemento propio, intrínseco, del derecho de autonomía.

La competencia exclusiva del Estado sobre la Hacienda General alude a la función que el Estado se reserva de coordinación del conjunto de las actividades financieras de la Nación, y tiene su precisión en la mención necesaria a la coordinación entre la actividad financiera de las CC.AA y la Hacienda del Estado.

164

La coordinación y la colaboración entre la Administración del Estado y de las CCAA resulta fundamental para el funcionamiento de un estado de las Autonomías.

La coordinación y colaboración debe basarse en los siguientes principios:

Interdicción de los privilegios económicos y sociales.

La interdicción de los privilegios económicos y sociales a consecuencia de la aplicación del sistema de ingresos públicos de las CC.AA supone la actuación del deber de solidaridad, consistente en la obligación de no discriminar arbitraria e irracionalmente entre los españoles que residen en el territorio de las CC.AA y los no residentes. Por último, es un corolario del principio de igualdad. El tratamiento entre residentes y no residentes debe responder a la paridad o disparidad de circunstancias objetivas (138.2).

Interdicción de las barreras fiscales.

Las CC.AA no pueden adoptar medidas que directa o indirectamente obstaculicen la libre circulación de bienes.

En particular, no pueden adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio o que obstaculicen la libre circulación de bienes (239.2 y 157.2).

La necesidad de compatibilizar los principios de unidad y autonomía en que se apoya la organización del Estado, encajando poderes normativos tributarios distintos y eventualmente concurrentes, obliga a eliminar la posibilidad de creación de barreras fiscales dentro del territorio de la Nación.

Al respecto puede ilustrar la evolución de una disposición análoga, conocida como la «cláusula comercial» (art. I, 8.3 de la Constitución de los Estados Unidos), cuya finalidad es impedir que la legislación tributaria de cada uno de los Estados de la Unión pueda discriminar contra el comercio interestatal y afectar situaciones no sujetas o exentas, aunque no medie discriminación.

En *Complete Auto Transit Inc. V. Brady* (430, U.S.,

165

274, 1977), la Corte Suprema estableció las condiciones en virtud de las que el comercio interestatal puede gravarse, sin violar la cláusula comercial. Primero, el impuesto debe aplicarse a una actividad con un nexo sustancial con el Estado que la grava. Segundo, debe ser correctamente proporcional. Así, se suele utilizar la proporción de nóminas, bienes y ventas de la sociedad para sus operaciones en ese Estado, comparativamente al conjunto de sus negocios en toda la Nación. Y sólo puede utilizarse para la base del impuesto, la parte del negocio *in-state operations*. Es un mecanismo parecido al de la cifra relativa de negocios, que se aplica en el Concierto económico con el País Vasco. Tercero, el impuesto no debe discriminar contra el comercio interestatal. De este modo, se entiende que la discriminación entre bienes del Estado y fuera del mismo resulta ofensiva a la Cláusula Comercial, tanto como discriminar entre contribuyente local y no residente. Cuarto, el impuesto debe estar razonablemente vinculado a los servicios prestados por el Estado.

La doctrina constitucional considera que hay vulneración del principio de libre circulación de personas y de bienes cuando intencionalmente se persigue la finalidad de obstaculizar la libre circulación y, también, cuando las consecuencias objetivas de las medidas adoptadas impliquen el surgimiento de obstáculos que no guardan relación con el fin constitucionalmente lícito que aquéllas persiguen (S. 16-11-1981).

Garantía del equilibrio económico por el Estado

La unidad de la política económica tienen en el Estado central a su responsable principal. La estabilidad económica y la redistribución son competencias del Estado. Pero, aún es más relevante la facultad de planificación de la actividad económica como intento global de programación, para atender las necesidades colectivas, armonizar y equilibrar el desarrollo económico y regional y estimular el crecimiento y distribución de la renta y de la riqueza (40.1, 131, 138). Cabe mencionar al respecto que la doc-

166

trina constitucional acepta que el Estado puede dictar medidas coyunturales que afecten a la competencia autonómica, necesarias y concretas, en el marco de la Hacienda General y las

competencias que ostenta en el área económica (19-12-1985).

Pero, si bien puede deducirse del artículo 2.1. b) de la LÓFCA que la actividad financiera ha de someterse a las exigencias de la política económica general de carácter presupuestario dirigida a garantizar el equilibrio económico mediante las oportunas medidas tendentes a conseguir la estabilidad económica interna y externa, ello no permite la adopción de cualquier medida limitativa de la autonomía financiera de las CC.AA sino, en todo caso, de aquellas medidas que tengan una relación directa con los mencionados objetivos de política económica dirigidos a la consecución y mantenimiento de la estabilidad y el equilibrio económico (21-5-1986).

La solidaridad interterritorial

El deber de solidaridad preserva la necesidad de establecer un equilibrio económico adecuado y justo entre las diversas partes de la Nación. Básicamente, supone, por una parte, aceptar que hay desequilibrios económicos interterritoriales y, por otra, que para establecer el equilibrio económico se exige de los territorios más favorecidos un esfuerzo de colaboración y ayuda para los menos favorecidos (138.1, 158.2), uno de cuyos instrumentos es el Fondo de Compensación Interterritorial.

Los Tratados y convenios internacionales

Las leyes territoriales no pueden derogar, modificar, o suspender las disposiciones de los Tratados. Al mismo tiempo, las relaciones internacionales suponen una limitación adicional a la potestad legislativa de las CC.AA, Pero, afirma Argullol, aunque incidan en el ámbito material de competencia autónoma no supone el límite, en si mismo, la simple asunción de la materia por el Estado.

167

El principio de suficiencia.

El principio de suficiencia supone que cada Comunidad Autónoma debe disponer de los recursos suficientes con que afrontar las competencias materiales que ha de atender.

El límite de la territorialidad

La validez del poder legislativo de cada Comunidad Autónoma se extiende a la disciplina de las situaciones y bienes, actos situados o realizados en territorio bajo su jurisdicción.

El principio de colaboración

El deber recíproco de colaboración debe presidir las relaciones entre el Estado y las Comunidades.

Las manifestaciones del deber de colaboración son múltiples y pueden enunciarse, aplicando la lectura combinada de la Ley 12/1983 del Proceso Autonómico y de la LOFCA.

El deber del gobierno de oír a las CC.AA, antes de la aprobación de un proyecto de ley de armonización.

El deber del gobierno y de las CC.AA de información mutua sobre las actividades que desarrollan en ejercicio de sus competencias.

El deber de reunión periódica y regular de las conferencias sectoriales a celebrarse, entre los Consejeros de las CC.AA y los Ministros del ramo, con el fin de intercambiar puntos de vista y examinar en común los problemas de cada sector y las acciones proyectadas.

Y, en modo estable y permanente la creación del Consejo de Política Fiscal y Financiera.

168

8.1.2. El Consejo de Política Fiscal y Financiera

El Consejo de Política Fiscal y Financiera se crea para i adecuada coordinación entre la actividad financiera de 1 CC AA y de la Hacienda del Estado.³⁵ Se concibe como órgano

consultivo y de deliberación en las siguientes materias:

1. Coordinación de la política presupuestaria de las CC.AA, con las del Estado.
2. Estudio y valoración de los criterios de distribución de los recursos del Fondo de Compensación Inter-territorial.
3. Estudio y elaboración, en su caso, y la revisión de los métodos utilizados para el cálculo de costos de los servicios transferidos a las CC.AA.
4. Apreciación de las razones que justifican en cada caso la percepción por parte, de cada una de las CC.AA de las asignaciones presupuestarias, así como los criterios de equidad seguidos para su afectación.
5. La coordinación de la política de endeudamiento.
6. La coordinación de la política de inversiones públicas.

El CPFF, como órgano de coordinación y concertación política, tiene como propósito declarar compatibles y eficaces las tareas generales de coordinación de las actividades que compete al Estado en materia de Hacienda General y las propias de las CC.AA en su ámbito de competencia financiera y, por supuesto, sobre el modo, procedimiento y contenido de la función de coordinación estatal.

Lamentablemente, carece de facultades jurídicas superiores, como la Instancia arbitral del Régimen de Concierto y Convenio Económico, y la posibilidad de recurrir sus resoluciones ante el Tribunal Supremo, en la específica jurisdicción contencioso administrativa.

169

8.2. Los recursos de las CC.AA

8.2.1. Los tributos propios.

Las CC.AA pueden establecer, en ejercicio de su poder tributario, sus propios tributos. Los tributos que establezcan las CC.AA no pueden recaer sobre hechos impositivos gravados por el Estado (LOFCA 6.1,2).

Cuando el Estado establezca tributos sobre hechos impositivos gravados por las CC.AA, que supongan a ésta una disminución de ingresos debe instrumentar las medidas de compensación o coordinación adecuadas en favor de las mismas (LOFCA 6, 4.º).

Los hechos impositivos son hechos jurídicos configurados por la ley, en forma típica y representativos de la manifestación de capacidad económica que se pretende gravar. Los tributos de las CC.AA no pueden recaer sobre hechos impositivos gravados por el Estado. La duda que se plantea es si tales hechos impositivos no deben coincidir con su tipo legal o con la manifestación fáctica de capacidad económica.

En otros términos, si bien el tributo autonómico no debe contener un hecho imponible análogo al del tributo estatal, nada impediría que pudiera tomar como fundamento una manifestación de capacidad económica idéntica, por ejemplo, el patrimonio, configurable jurídicamente en modo diferenciado respecto al hecho imponible del tributo estatal.

La doctrina constitucional ha señalado, con rotundidad, que el artículo 6.2 de la LOFCA prohíbe en sus propios términos la duplicidad de hechos impositivos estrictamente y no el objeto o fuente impositiva ya gravada por el Estado (S. 26-3-87).

Esta afirmación conduce, entonces, a la aceptación de la idea que la prohibición se refiere al hecho imponible en términos jurídicos y, en cambio, despeja las incógnitas sobre la riqueza imponible, susceptible de ser gravada.

La creación de tributos propios, sobre manifestacio-

170

nes capacidad económica, que no implique duplicidad de hechos impositivos de los tributos estatales no puede separarse de la consideración de la territorialidad de la Sadón propia de las CC.AA.

Es decir, la aplicación del tributo propio está condicionado por la pertenencia tributaria de la actividad, bien, derecho o sujeto gravado. Esto significa que la pertenencia una determinada Comunidad determina la actuación del tributo autonómico, sobre la base, de los puntos de conexión establecidos: residencia, lugar del inmueble, domicilio fiscal de las personas jurídicas, etcétera.

Las normas del tributo propio deben indicar el tipo de pertenencia tributaria y, por tanto, consagra a la Comunidad Autónoma autorizada para su establecimiento y exigencia.

Así no pueden sujetarse a tributo propio:

1. Elementos patrimoniales situados fuera de las Comunidades Autónomas.
2. Rendimientos originados fuera de las CC.AA.
3. Gastos realizados fuera de las CC.AA.

No pueden gravarse:

1. Negocios, actos, hechos, celebrados o realizados, fuera del territorio de la C.A.
2. Transmisiones o ejercicio de bienes, derechos y obligaciones que no hayan nacido ni tengan que cumplirse en dicho territorio o cuyo adquirente no resida en el mismo (LOFCA, 9, a, b).

Los presupuestos de no sujeción son límites de validez de las leyes territoriales: no pueden imponer bienes, rendimientos o gastos no localizados en su ámbito normativo.

Los supuestos no gravables son límites de eficacia. Las leyes territoriales no pueden tener efectos que repercutan mas allá de la frontera de la Comunidad.

En otras palabras, la validez determina la legitimidad

171

de la norma autonómica; mientras que la eficacia declara su idoneidad para *realizar su* precepto.

El sentido de la limitación al poder tributario del Estado en cuanto establezca tributos sobre hechos imposables, gravados por las CC.AA se traduce o en la compensación por la disminución de ingresos que se produce o mediante la coordinación a su favor.

Es evidente que, ni la congruencia puede reducir los supuestos, a la misma explicación que se da para el ejercicio del poder tributario de las CC.AA.

El concepto de hecho imponible se refiere estrictamente a los hechos jurídicos adoptados por los tributos propios. Es aquí donde se puede producir el efecto directo de disminución de ingresos públicos. Al mismo tiempo, se instituye el deber de coordinación favorable, o sea, un mandato al legislador estatal de contenido positivo para la C.A afectada y negativo de cara a su libertad de configuración del hecho imponible, si coincide con uno ya gravado por la C.A.

Los tributos propios, que pueden gravar manifestaciones de capacidad económica diversamente configura- bles, en el marco del territorio autonómico y con el límite de la pertenencia tributaria y la conexión al espacio sobre el cual actúa la norma legal, deben, además, observar una cláusula de cierre.

Los impuestos no pueden suponer obstáculos para la libre circulación de personas, mercancías, servicios, ni afectar de manera efectiva a la fijación de la residencia de las personas o a la ubicación de las empresas y capitales dentro del territorio español, ni comportar cargas trasladables a otras Comunidades (9, c).

Se trata de una especificación de la cláusula comercial, acompañada de una apreciación virtualmente inejecutable.

La prueba de si el tributo comporta o no cargas trasladables a otras Comunidades conforma una prueba diabólica: prácticamente todos los tributos son trasladables en circunstancias especiales de mercado. El desplazamiento económico de la carga tributaria entre particulares, si se

172

aplica , condena a la inutilidad la categoría de tributos propios.Por eso, aun cuando el sentido no sea el que quiso el legislador, conviene restringir la expresión a los términos jurídicos, técnicos y usuales: el legislador entiende por carga trasladable los tributos de repercusión obligatoria sobre no residentes fuera de la Comunidad Autónoma.

8.2.2. *Las Haciendas Locales*

Las CC.AA pueden establecer tributos y gestionar tributos sobre materias reservadas por la legislación de Régimen Local a las Corporaciones Locales, en los supuestos de habilitación legislativa y en los términos que contemplen. Deben compensarlas cuando sus ingresos se reduzcan o no crezcan en el futuro, como consecuencia de su intervención (LOFCA 6.3).

La Ley 7/1985 de 2 de abril reguladora de las Bases del Régimen Local señala que las Haciendas locales tienen autonomía para establecer y exigir tributos de acuerdo con lo previsto en la legislación del Estado reguladora de las Haciendas Locales y en las leyes que dicten las CC.AA en los supuestos previstos en aquélla.

Es competencia de las entidades locales, la gestión, recaudación e inspección de sus tributos, sin perjuicio de las delegaciones que pueden otorgar a la respectiva C.A y de las fórmulas de colaboración con la C.A o el Estado, de acuerdo con la legislación del Estado.

Las disposiciones legales vigentes dan la razón a Ferreiro cuando afirma que si una ley estatal determina los tributos a establecer por las Corporaciones Locales; las Comunidades Autónomas sólo pueden avocar para sí tales tributos si la ley estatal así lo prevé de forma expresa.

8.2.3. *La tasa*

Pueden establecerse tasas sobre la utilización de su dominio público, la prestación por la C.A de un servicio

173

público o la realización de una actividad que se refiera afecte o beneficie en particular al sujeto pasivo.

El rendimiento previsto para cada tasa por la prestación de servicios o la realización de actividades no puede sobrepasar el coste de dichos servicios o actividades.

Para la fijación de las tarifas de las tasas pueden tenerse en cuenta criterios genéricos de capacidad económica, siempre que la naturaleza de la misma lo permita (7.1,3,4).

La tasa es un tributo autonómico, plegado a los principios propios de los tributos, en especial el de legalidad y el de capacidad económica.

La doctrina constitucional ha sentado que la competencia de crear tributos en la Comunidad Autónoma debe ser ejercida conforme a la Constitución y las leyes y esto exige que el establecimiento de tributos se haga precisamente con arreglo a la ley, lo que implica la necesidad de que sea el propio Parlamento autonómico, el que determine los elementos esenciales del tributo siquiera sea con la flexibilidad que una tasa de este género —canon del servicio de transporte— requiere, de manera que, aunque su establecimiento concreto quede remitido a una disposición reglamentaria, ésta haya de producirse dentro de los límites fijados por el legislador (S. 16-11-1981).

La lógica tributaria sufre un quebranto cuando se la vincula al coste del servicio, mediante el principio de internalización de costes: los beneficiarios de los servicios públicos deben soportar el coste de los servicios.

La internalización de costes o principio de autofinanciación responde a un diseño preciso para difuminar la tasa-tributo en tarifa o precio, «cuasiprecio».

La calificación de la tasa como precio o cuasi precio inhibe la aplicación de los principios tributarios constitucionales y, peor aún, supedita la legitimidad de la prestación al cálculo del coste del servicio y la parte que se imputa a cada contribuyente. La «equivalencia razonable» entre el coste y tasa predicada por Jarach, parece un *standard* mas correcto que la estricta (e imposible) predeter-

174

minación cuantitativa , puesto que el *quantum* de servicio indivisible que existe en un servicio público divisible resulta indeterminable.

La correlación entre coste y precio no resulta susceptible de control , ya que no es probable que la tasa guarde normalmente , adhesión al coste del servicio o la función desarrollada por el ente público (Vanoni).

Por otra parte, si la tasa no fuera tributo, sino precio o cuasiprecio , estaríamos ante precios impuestos por ley, precios obligatorios que , configurados como tributos, no son sino la mera

constraprestación de un servicio. Pero, si esto es así, la tasa como precio público establecido por ley, ya no es un precio ni un cuasiprecio, es algo diferente. Se trata de una prestación impuesta que, es algo diferente. Se trata de una prestación impuesta que, aunque no se la considere, entra dentro de las prestaciones coactivas patrimoniales del artículo 31 de la Constitución.

La tasa, como tributo, exige no sólo legalidad en su establecimiento y exigencia, sino, también, respeto al principio de capacidad económica y del procedimiento formal fijado.

La solicitud o demanda de un servicio público institucional es el presupuesto de hecho de la tasa y, como tal, el hecho jurídico necesario para que nazca el deber de corresponder al tributo.

El hecho imponible debe indicar capacidad económica, como en cualquier otro tributo. La tasa está incluida en la categoría tributaria y no puede ajustarse sino a criterios análogos.

No hay ninguna razón, en virtud de la cual, la tasa debe corresponder a un coste determinable o su fijación debe ser igual al coste de los servicios que se solicitan. La tasa, en su caso, puede superar el coste, o, ser inferior al mismo, dependiendo de los objetivos del legislador.

La legitimidad de la tasa no depende de su capacidad de autofinanciación del servicio o actividad que se presta, sino de su encaje tributario con la legalidad y la capacidad económica.

La aproximación de la tasa al precio es una pérdida de garantía para el contribuyente, expuesto a la arbitra-

175

riedad administrativa, aunque se trate de servicios esenciales, o de actividades que sólo el sector público institucional puede prestar. Si hay un esquema formal de tributo es un tributo.

Sirva de ejemplo *ad absurdum* el artículo 214 del Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes de Régimen Local, cuando establece que la fijación de las tarifas de las tasas se efectuará de forma que su rendimiento total cubra el coste de los servicios, para cuya determinación se deben tomar en cuenta tanto los costes directos como el porcentaje de costes generales que les sea imputable.

Los costes directos del servicio o de la actividad son los que se identifican en ella de modo inequívoco. Y los costes indirectos son los que se comparten con otras unidades de referencia.

En la práctica, puede que llegara a establecerse el coste directo de un servicio, pero, resulta imposible clarificar la imputación de los costes indirectos o generales, que no pueden ser repercutibles sólo sobre el usuario o solicitante del servicio.

Si un Ayuntamiento esencialmente turístico debe afrontar una población de verano muy superior a la residente durante todo el año y graduar la tasa en base a los costes directos e indirectos o generales, le haría pagar al beneficiario o solicitante por el servicio prestado una tasa exorbitante.

Por eso, la organización general que sostiene, en modo indirecto, al más modesto servicio público local o autonómico, está soportada por el Estado en el interés indistinto de toda la colectividad y, en consecuencia, debe gravar indistintamente sobre toda la colectividad, en proporción a la capacidad económica de cada uno de sus miembros (S. 30 de 1964 y 23 de 1968 de la Corte Costituzionale de Italia).

El artículo 214 citado no se compadece con el dictado constitucional sobre la capacidad económica como criterio inspirador de cualquier tributo y del entero sistema tributario, tanto estatal, autonómico como local.

176

En cambio, la LOFCA acepta que la capacidad económica puede tenerse en cuenta para la fijación de las tarifas de las tasas y así haciéndolo destruye el propio principio de internalización de costes o autofinanciación, ya que la tarifa de la coronación de la manifestación de capacidad económica que exhibe el hecho imponible de la tasa y que debe inspirar a los elementos esenciales que la configuran,

8.2.4. *Las tasas transferidas*

La transferencia en favor de las C.A de bienes de dominio público para cuya utilización estuvieran establecidas tasas o competencias en cuya ejecución o desarrollo presten servicios o realicen actividades igualmente gravadas con tasas, aquéllas y éstas se considerarán como tributos propios de las CC.AA (LOFCA 7.2).

8.2.5. *Las contribuciones especiales*

Las CC.AA pueden establecer contribuciones especiales por la obtención por el sujeto pasivo de un beneficio o de un aumento del valor de sus bienes, como consecuencia de la realización, por las mismas, de obras públicas o ampliación de servicios públicos a su coste, también aquí con la limitación de la insuperabilidad del coste de la obra (LOFCA 8.1,2).

8.2.6. *Potestad legislativa y administrativa tributaria*

La C.A es titular de poder legislativo. Señala Ramallo que las notas comunes a las leyes estatales y a las territoriales son, al menos, estas dos: están sometidas a un control directo y exclusivo del Tribunal Constitucional y no por la autoridad judicial y ambos Parlamentos están directamente vinculados a los principios constitucionales.

El poder legislativo autonómico regula el estableci-

177

miento y la modificación de sus propios tributos, así como de sus elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria (LOFCA 17, b, c, f) y los reglamentos generales de los mismos.

Los elementos determinantes de la cuantía de la deuda tributaria deben establecerse o modificarse por ley: la base imponible, los métodos de determinación, los tipos de gravamen, las cuotas exigibles.

Se trata de incluir en la ley territorial todos los elementos vinculados a la cuantía del tributo, de modo que la vía reglamentaria aparezca de mera ejecución y complemento, sin libertad de afectación de los elementos esenciales del tributo, que deben estar en la ley.

La gestión, liquidación, recaudación e inspección de los propios tributos corresponde a la C.A, sin perjuicio de la colaboración que puede establecerse con la Administración del Estado. El conocimiento de las reclamaciones interpuestas contra los actos dictados por la Administración autonómica respecto de los tributos propios, corresponderá a sus propios órganos económicos administrativos. Las resoluciones pueden ser objeto de recurso contencioso administrativo.

Los tributos cedidos

La cobertura del coste efectivo de los servicios transferidos, es decir, el coste en que incurría el Estado en el momento de proceder a la transferencia, por la prestación de dichos servicios en el territorio de la C.A se articula mediante los impuestos cedidos y la participación en los ingresos del Estado, de modo tal que el conjunto de recursos que proporcionen ambas fuentes sean iguales, en el punto de partida, al coste de los servicios transferidos. A esto, cabe añadir, los recargos sobre impuestos estatales.

Son tributos cedidos los que establece y regula el Estado, cuyo producto o rendimiento corresponde a la C.A.

La cesión se entiende cuando haya tenido

178

lugar en virtud de precepto expreso del Estatuto de Autonomía sin perjuicio que el alcance y condiciones de la misma se establezcan en una Ley específica.

La cesión de tributos se ha regulado mediante Ley 30/1983 de 28 de diciembre. Posteriormente, cada Comunidad Autónoma tomó el acuerdo de fijar como alcance y condiciones de la cesión de tributos los mismos que, con carácter general, establece la Ley mencionada, acuerdo que adoptaba forma de Ley particular.

El rendimiento que se cede es la recaudación líquida de las deudas tributarias correspondientes a los hechos imposables cedidos.

La cesión puede ser total o parcial, según se ceda la recaudación derivada de todos o

algunos de los hechos imponibles del tributo respectivo.

8.3.1. *La normativa aplicable*

La cesión de tributos está bajo la disciplina del poder legislativo y reglamentario de las Cortes y del Gobierno y Administración del Estado.

Los tributos se rigen por la Ley General Tributaria, los Convenios Internacionales para evitar la doble imposición, la Ley propia de cada tributo, los Reglamentos generales dictados en desarrollo de la LGT y de las leyes propias de cada tributo y las demás disposiciones de carácter reglamentario o interpretativo, dictadas por la Administración del Estado.

La normativa autonómica no produce efectos sobre la legislación de los tributos cedidos, ni siquiera indirectos, si no se ajusta a las normas estatales (art. 3.º).

8.3.2. *La pertenencia tributaria*

La cesión de los rendimientos de determinados tributos exige establecer para la atribución de los mismos, los puntos de conexión que permitan saber, cuándo y dónde

179

se ha producido el rendimiento, en el territorio de la C.A

La normativa sigue los criterios de la pertenencia tributaria, personal o económica.

La atribución de los tributos de naturaleza personal a una C.A. se realiza de acuerdo al domicilio fiscal de los sujetos pasivos.

La atribución de los tributos que graven el consumo a una C.A se realiza en función del lugar, en que el vendedor lleva a cabo la operación a través de establecimientos, locales o agencias.

La atribución de los tributos que graven operaciones inmobiliarias a la C.A se realiza en función del lugar donde radica el inmueble.

La pertenencia personal o económica determina el lugar del impuesto para materializar la atribución del rendimiento a la C.A (LOFCA 10.1,2,3,4).

8.3.3. *Los tributos cedibles*

Los tributos que pueden ser cedidos a las Comunidades Autónomas son:

Impuesto sobre el patrimonio Neto.

Impuesto sobre transmisiones Patrimoniales.

Impuesto sobre sucesiones y Donaciones.

Impuesto general sobre las ventas en su fase minorista. Impuesto sobre consumos específicos, salvo los monopolios fiscales.

Las tasas y demás exacciones sobre el juego.

El criterio que informa las figuras tributarias cuyos rendimientos se ceden, es el de la proximidad de gestión de sus hechos imponibles en cada territorio o la facilidad de la imputación subjetiva en base a la pertenencia tributaria de los sujetos pasivos y obligados tributarios.

No pueden ser cedidos los siguientes impuestos estatales:

180

Sobre la renta global de las personas físicas.

Sobre el beneficio de las sociedades.

Sobre la producción o ventas.

Sobre el tráfico exterior. Sobre los monopolios fiscales. (LOFCA, H.1,2).

El criterio básico que informa a los tributos no cedibles es la función general de política económica que desempeñan en el sistema tributario del Estado. La coordinación de la Hacienda General exige que los tributos de carácter polivalente, recaudatorios, estabilizadores, redistributivos, en el marco de la política fiscal respondan a una dirección central acorde a la constitución económica del Estado y a la unidad de mercado.

8.3.4. *La gestión de los tributos cedidos*

La titularidad de la gestión, liquidación, inspección, recaudación y revisión de los tributos corresponde al Estado. Pero, cada Comunidad Autónoma asume la competencia, por delegación, sin perjuicio de la colaboración que puede establecerse con la administración tributaria del Estado (LOFCA, 19.2). El alcance y condiciones de la cesión de tributos es el que desarrolla la Ley 30/1983, como marco previo a ley específica de cesión de tributos del Estado a cada Comunidad Autónoma.

8.3.5. *Tributos cedidos. Derecho positivo*

La Ley de Cesión dispone que se cede a la CC.AA, el rendimiento en su territorio de los siguientes tributos:

Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las
Personas Físicas.
Impuesto General sobre Sucesiones.
Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos

181

Jurídicos Documentados únicamente en los siguientes hechos imposables:

- Transmisiones onerosas por actos ínter vivos de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas.
- Constitución de derechos reales, préstamos, fianzas, arrendamientos, pensiones y concesiones administrativas.
- Constitución, aumento y disminución de capital, fusión, transformación y disolución de Sociedades.
- Escrituras, actas y testimonios notariales en los términos que establece el artículo 31 del Real Decreto Legislativo 3050/1980 de 30 de diciembre.
- Letras de cambio y los documentos que realicen función de giro o suplan a aquéllas, así como los resguardos o certificados de depósito transmisibles, así como los pagarés, bonos, obligaciones y demás títulos análogos emitidos en serie a que se refiere el artículo 33 del Real Decreto Legislativo 3050/1980 de 30 de diciembre.
- Anotaciones preventivas que se practiquen en los Registros Públicos, cuando tengan por objeto un derecho o interés valuable y no vengan ordenadas de oficio por la autoridad judicial.

Impuesto sobre el Lujo (sin efectos a partir de la entrada en vigor del IVA).

Tasas y demás exacciones sobre el juego.

La eventual supresión o modificación de los impuestos antes señalados implica la extinción o modificación de la cesión (Lde. C., 2.2).

La supresión de alguno de los impuestos implica la extinción de la cesión de tal impuesto, pero, en ningún modo, la extinción de la cesión del nuevo impuesto que le sustituya o que afecte la riqueza gravada por el anterior.

La cesión del rendimiento establecida por la LOFCA significa cesión material y económica de la riqueza sometida a tributo. En consecuencia, la supresión de un tribu-

182

to y la sustitución por otro, que afecte la misma manifestación de capacidad económica —por ejemplo, el IVA que grava las ventas en su fase minorista—, debe integrar la cesión de rendimientos a las CC.AA.

La cesión de los impuestos sobre consumos específicos (Impuestos especiales) en su fase minorista no han sido previstos en forma expresa por todas las CC.AA. En particular, los Estatutos de Cataluña y Galicia no recogen este apartado. A diferencia, si lo hacen, por ejemplo, los de Valencia, Andalucía, Asturias, Aragón, Cantabria, Castilla-La Mancha, Murcia, La Rioja.

La cesión de los rendimientos de impuestos sobre consumos específicos, está restringida al Impuesto sobre el Petróleo y el Impuesto sobre Labores de Tabaco, recaudados mediante monopolio fiscal.

8.3.6. *Los puntos de conexión*

Impuesto sobre el Patrimonio

El territorio en el cual tenga su residencia habitual el sujeto pasivo. También se atiende la residencia habitual del sujeto pasivo cuando se trate de bienes y derechos que son objeto de acumulación.

No es correcto afirmar que la Comunidad Autónoma de la residencia habitual del sujeto pasivo, está gravando bienes y derechos que radican en territorio de otro u otras CC.AA, puesto que, está claro, que el artículo 157.2 se refiere *exclusivamente* a las medidas tributarias *propias* que adopte la C.A y no a las facultades que, en cualquier caso, ejerce por delegación del Estado y sobre tributos cedidos.

Impuesto sobre Sucesiones

El territorio en que tuviera su residencia habitual el causante cuando se trata de adquisiciones *mortis causa*. El territorio del domicilio fiscal de las personas jurídicas

183

cuando se refiere al Impuesto sobre los bienes de determinadas personas jurídicas. El territorio en que el donatario tuviera su residencia habitual cuando se trata de donaciones de bienes y derechos distintos a bienes inmuebles, que se rigen por su lugar de radicación.

Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

En el territorio donde están radicados los bienes inmuebles cuando se trata de transmisiones onerosas y arrendamientos, constitución y cesión onerosa de toda clase de derechos, incluso de garantía, que recaigan sobre los mismos.

En las transmisiones onerosas de bienes muebles, semovientes y créditos así como en la constitución y cesión onerosa de derechos sobre los mismos, el territorio donde el adquirente-persona física tiene su residencia habitual o el domicilio fiscal, si es adquirente persona jurídica.

No obstante, se aplica el lugar de formalización de la operación en la transmisión de acciones, derechos de suscripción, participaciones sociales, obligaciones y títulos análogos. Y, asimismo, se recurre al territorio donde se inscribe la garantía en la constitución de hipoteca mobiliaria o prenda sin desplazamiento.

El territorio en que tenga su residencia habitual o domicilio fiscal el prestatario, arrendatario, afianzado o pensionista, en la constitución de préstamos, fianzas, arrendamientos no inmobiliarios y pensiones.

Con la única salvedad que si se tratan de préstamos con garantía real el rendimiento se produce donde radican los inmuebles hipotecados o sean inscribibles las hipotecas mobiliarias o prendas sin desplazamiento.

En el territorio donde radiquen los bienes de la concesión administrativa o si es de explotación de servicios, en la residencia habitual o domicilio fiscal del concesionario.

En el territorio del domicilio social cuando se trate de constitución de sociedades y en del fusión con extin-

184

ción de las sociedades integradas y creación de nueva Sociedad.

En el territorio donde esté el domicilio fiscal de la sociedad en los casos de aumento y disminución del capital fusión por absorción, transformación y disolución de Sociedades.

En el territorio donde se autoricen las escrituras, actas, testimonios notariales.

El territorio donde se libren o emitan letras de cambio y documentos que suplan a las mismas o realicen función de giro, pagarés, bonos, obligaciones y títulos análogos. La residencia habitual o el domicilio fiscal del primer tenedor o titular se aplica cuando el libramiento o emisión hubieran tenido lugar en el extranjero.

En el territorio del órgano registral respecto a las anotaciones preventivas.

Tasas y demás exacciones sobre el juego

En el territorio en que se realice el hecho imponible de la tasa estatal sobre los juegos de suerte, envite o azar. Y cuando se trate de la Tasa Estatal sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias se entiende producido el rendimiento en el territorio de la C.A, cuando su administración autorice la celebración o hubiera sido de su competencia la autorización en los supuestos en que ésta no sea necesaria.

El legislador ha determinado los puntos de conexión según el principio de pertenencia tributaria, tomando en consideración la pertenencia personal o económica.

La pertenencia personal se funda en la residencia habitual de las personas físicas. Se entiende como tal, la permanencia en el territorio de la Comunidad Autónoma por más de 183 días durante el año natural.

Pero, también, se considera el domicilio social de la persona jurídica, y ello se adopta en los supuestos que no existe ni gestión administrativa ni verdadera existencia económica. En los demás casos, el legislador utiliza la noción de domicilio fiscal. El domicilio social, como ejem-

185

pío de pertenencia personal, resulta cuando coinciden la sede de los Estatutos sociales y la ausencia de gestión económica, porque se trata de entes recién creados.

La pertenencia económica se marca, sobre todo, en el punto de conexión de domicilio fiscal de las personas jurídicas, cuando éstas tienen, en el territorio de la C.A, su domicilio social y en el mismo está efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios.

El domicilio fiscal, a diferencia del domicilio social, denota la continua actividad económica de la persona jurídica en el territorio de la Comunidad Autónoma.

La pertenencia económica, también, sirve de fundamento a los puntos de conexión relativos a las operaciones sobre bienes inmuebles o derechos sobre los mismos, como el lugar de su radicación.

En los casos de transmisión onerosa de acciones, derechos de suscripción, participaciones sociales, así como la constitución de préstamos con garantía real sobre bienes muebles, se atribuye a la Comunidad Autónoma en donde debe formalizarse o inscribirse la operación, puesto que es en su territorio, donde se desarrolla el tráfico jurídico y económico de los bienes que se pretende gravar.

8.3.7. Gestión y recaudación

La C.A se hace cargo, por delegación de las actividades de gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión de los tributos cedidos.

En el Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio se fija la colaboración específica entre ambas Administraciones para la eficaz tramitación de los expedientes. Las declaraciones de este Impuesto se deben presentar conjuntamente con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Asimismo, la Inspección de Tributos del Estado pueden incoar las actas de investigación y comprobación del Impuesto sobre el Patrimonio, en ocasiones de sus actua-

186

ciones en el Impuesto sobre la Renta. No obstante, la instrucción y resolución de los expedientes administrativos corresponderá a las oficinas competentes de la C.A.

Corresponde a la CA la recaudación en período voluntario de las liquidaciones practicadas por dicha Comunidad y en período ejecutivo por todos los débitos del Impuesto.

En relación con los Impuestos sobre Sucesiones, ITPAJD y Tasa sobre el Juego corresponde a las CC.AA:

La incoación de expedientes de comprobación de valores.

La realización de actos de trámite y liquidación.

La calificación de las infracciones e imposición de sanciones.

No se delegan, en cambio:

La resolución de las consultas vinculantes.

Los acuerdos de concesión de beneficios en los casos de asociaciones, agrupaciones y uniones temporales de empresas y de fusiones.

La confección de efectos timbrados.

La gestión recaudatoria de las CC.AA se debe ajustar a la normativa del Estado, asumiendo los órganos autonómicos las potestades atribuidas por la misma al Ministerio de Economía y Hacienda.

Se confiere a las CC.AA competencias para la revisión en recursos de reposición, declaración de nulidad de pleno derecho, fraude de ley, declaración de lesividad de sus propios actos.

No se delegan, las competencias relativas a la revisión de actos de gestión anulables ni el conocimiento de las reclamaciones económico administrativas interpuestas contra los actos de gestión tributaria de las CC.AA.

Finalmente, respecto al delito fiscal y a la elusión fiscal mediante sociedades, secreto bancario y colaboración en la gestión tributaria, también se atribuye participación a los órganos autonómicos (arts. 21, 22, 23 de la L. de C.) .

187

8.4. Recargos sobre impuestos estatales

Las CC.AA pueden establecer recargos sobre los impuestos estatales cedidos, así como, sobre los no cedidos que graven la renta o el patrimonio de las personas físicas con domicilio fiscal en su territorio.

Los recargos no pueden configurarse de forma que puedan suponer minoración en los ingresos del Estado por dichos impuestos, ni desvirtuar la *naturaleza o* estructura de los mismos (LOFCA, 12).

La Constitución considera a los recargos como una modalidad de participación en ingresos (art. 157.1,a). La doctrina constitucional afirma que con el término «recargos» se designan en la legislación elementos de la deuda tributaria de muy diversa naturaleza (así por ejemplo, art. 58 LGT) sin que pueda excluirse el que, al menos en ciertos supuestos, los recargos establecidos *en* favor de un ente distinto del acreedor principal, puedan asimilarse a participaciones en los ingresos de éste último. Así lo ha podido entender, incluso el constituyente, al haber calificado implícitamente en el artículo 157.1,a) —referente a los recursos de las CC.AA— los «recargos sobre impuestos estatales» como «participaciones en los ingresos del Estado» (S. 19-12-1985).

La calificación de la doctrina constitucional ayuda a comprender la compleja naturaleza de los recargos. Lo que primero resalta, es que se trata de un recurso de las CC.AA estrechamente *subordinado* al poder tributario del Estado.

Su establecimiento por parte de las CC.AA sobre los tributos cedidos cae dentro de la reserva de normativa estatal de la Ley de Cesión de Tributos (3.^a, 2), en cuya virtud la normativa autonómica con efectos fiscales no puede sino ajustarse a la normativa estatal, so riesgo de no producir sus efectos. En otros términos, será, entonces, la propia normativa estatal la que, eventualmente, después de crearlos permita el desarrollo de los recargos sobre los impuestos cedidos.

Esta primera restricción, supone que los recargos sobre impuestos cedidos —que son una vía indirecta, en el estricto sentido gramatical de solaparse a un impuesto

188

principal o base, al que se añaden para determinar un aumento de la cantidad a ingresar— son un ejercicio formal limitado y mediatizado de poder tributario.

Esto se confirma, a poco que se analice que los recargos sobre impuestos, cedidos o no, no pueden suponer una minoración de los ingresos del Estado por dichos impuestos, puesto que no autorizan a deducir las cuotas satisfechas a través de los recargos, de los impuestos estatales ni, tampoco, a compensarlas con las del impuesto base o, desvirtuar la naturaleza o estructura del impuesto principal.

A su turno, aunque se llegara a admitir que la C.A tiene la facultad de establecer recargos sobre el impuesto estatal no cedido que grava la renta de las personas físicas, ya que el impuesto sobre el patrimonio está cedido, con domicilio en el territorio autonómico, se enfrentaría a cuestiones de legitimidad constitucional.

El recargo sólo puede justificarse, desde el pímio de vista de la igualdad tributaria, si es uniforme en todo el territorio del Estado, ya que si así no fuera, sea porque hay alguna C.A que lo establece y otra que no, o, aún porque se estableciera con diferente cuantía en cada C.A; se produciría, automáticamente, una discriminación irracional a paridad de situación objetiva, que decretaría su disconformidad al mandato constitucional.

Recientemente, Castells, postula el recargo con simultánea disminución de la tarifa del Impuesto sobre la Renta. En su virtud, podría recuperarse, al inicio, la falta de uniformidad expresada, sin que disminuyeran los ingresos del Estado. Pero, esta tesis confirma que o los recargos se implementan como otro modo de participación en los ingresos estatales o carecen de significación, en el sistema de la LOFCA, como recurso de las CC.AA y como ejercicio pleno de potestad tributaria.

El recargo debe establecerse por ley y puede actuar sobre las bases o las cuotas del impuesto principal o base y» siguiendo a Ferreiro, une su existencia a la obligación de pagar el tributo base: la obligación de pagar el recargo

189

aparece así íntimamente unida a la obligación de pagar el tributo base.

Ahora bien, si como afirma la doctrina constitucional se trata de una fuente de recursos asimilable a la participación en los ingresos del Estado y, en el fondo, su situación constitucional lo aproxima al concepto de recurso ajeno y, por tanto, dependiente de otro ente público; lo más lógico es pensar que el constituyente entiende la vía del recargo como una medida tributaria del Estado, una partida más del producto de los tributos que son propios, y cuyo ingreso en la Hacienda Pública autonómica se verificaría por la atribución de la recaudación obtenida por el recargo y establecido por el Estado.

8.5. La participación en los ingresos estatales

Las participaciones en los ingresos del Estado son otro de los recursos ajenos a los que tiene derecho la Comunidad Autónoma, junto con los impuestos cedidos y los recargos sobre impuestos estatales.

Las CC. A A tienen derecho a disponer de un porcentaje de participación en la recaudación de los impuestos estatales no cedidos. El coeficiente de participación se determina según criterios y bases negociables.

La negociación introduce un factor a ponderar en las relaciones entre el sector público estatal y el de las CC.AA.

La negociación implica que, reconocido el derecho a la recaudación de la C.A, el poder sobre el producto (Palao); su ajuste y tratamiento no es de aplicación mecánica y automática, sino

esencialmente política y cualitativa. Debe ser, en otras palabras, un resultado de consenso.

La idea de negociación entre las CC.AA y el Estado sobre su derecho al producto de los tributos estatales marca una diferencia respecto al proyecto de ley reguladora de las Haciendas Locales, el cual entiende la participación de los Municipios en los tributos del Estado en un modo de funcionamiento automático, que, partiendo de

190

una financiación inicial definitiva se incrementa anualmente en la misma medida en que aumenta el gasto del sector estatal. En la actualidad la participación de las Corporaciones Locales se fijan en la Ley de Presupuestos, anualmente.

Las bases de negociación que fija la LOFCA (13),son:

1. El coeficiente de población.
2. El coeficiente de esfuerzo fiscal en el IRPF.
3. La cantidad equivalente a la aportación proporcional que corresponde a la Comunidad Autónoma por los servicios y cargas generales que el Estado continua asumiendo como propios.
4. La relación inversa de la renta real por habitante de la C.A respecto a la del resto de España.
5. Otros criterios, tales como, índices de déficit de servicios sociales e infraestructuras, la relación entre los costos por habitante de los servicios sociales y administrativos transferidos para la C.A y para el conjunto del Estado.

El porcentaje debe aprobarse por ley y su revisión procede en cuatro únicos supuestos:

1. Ampliación o reducción de las competencias de las CC.AA.
2. Cesión de nuevos tributos.
3. Reformas sustanciales en el sistema tributario estatal.
4. Cuando, después de cinco años de vigencia, lo solicite la C.A o el Estado. (LOFCA 13.1,2,3,4.)

8.6. Canarias

Canarias, incluso tras la vigencia de su EA, goza de un régimen económico fiscal especial, basado en la libertad comercial de importación y exportación y cuyas características esenciales son la franquicia arance-

191

laria con inaplicación de los derechos de esa índole o impuestos equivalentes que comportasen gravámenes de los actos de comercio exterior, la franquicia fiscal sobre el consumo y la inaplicación de cuantos monopolios comerciales pudieran establecerse, quedando excluidas de las rentas de los mismos las operaciones realizadas en el territorio canario (T.C., S. 13-12-1984).

La particularidad más destacada del archipiélago canario es su régimen de puesto franco, lo cual significa la exención de los derechos arancelarios, y de los demás gravámenes a la importación, así como la no aplicación de los monopolios fiscales. Es un territorio exento en cuanto al tráfico exterior de mercancías, a consecuencia de lo cual, las importaciones y exportaciones de mercancías en su territorio no están sujetas a ningún derecho o gravamen. Además, cabe señalar otras características:

- Exención de los productos naturales originarios de Canarias, así como de los industrializados mediante el empleo de materias primas exclusivamente nacionales, a su entrada en el territorio peninsular.
- Limitaciones arancelarias a la entrada en el resto del territorio nacional respecto de los productos industrializados en Canarias con materias primas o productos semielaborados

extranjeros.

- Devolución de la carga de imposición indirecta estatal en Canarias que recaee sobre las mercancías con destino a la península e Islas Baleares y al extranjero.

Dentro de la Hacienda estatal, el régimen fiscal especial de Canarias afecta a los siguientes impuestos: Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas, que sigue vigente en las Islas, Impuesto sobre el Lujo con relación al Arbitrio Insular sobre el Lujo, Impuestos Especiales, sobre todo, por la no exigibilidad de los que gravan los Hidrocarburos y las labores de tabaco y la exigibilidad del que recaee sobre el alcohol y bebidas derivadas.

Hechas las menciones, el régimen de Canarias es asimilable al modelo general propuesto por la LOFCA.

192

9. EL CONCIERTO Y CONVENIO ECONÓMICO

9.1. El Concierto Económico del País Vasco

El sistema foral tradicional de concierto económico se aplica a la Comunidad Autónoma del País Vasco de acuerdo con lo establecido en el artículo 41 de su Estatuto de Autonomía y la LOFCA (Disposición adicional primera).

La hacienda del País Vasco es propia y autónoma y debe servir para el adecuado ejercicio y financiación de sus competencias.

Las relaciones de orden financiero y tributario entre el Estado y el País Vasco se regulan mediante el sistema foral tradicional de Concierdos económicos.

Referencias históricas

¿Qué es un Concierto?

Su origen histórico se remonta a 1877 y 1878, cuando se suscribe el primer Concierto Económico para Vizcaya, Guipúzcoa y Álava.

Las Diputaciones forales, por Real Decreto, quedan facultadas para la creación y establecimiento de sus propios arbitrios y los de los pueblos de su provincia, previa

193

aprobación del gobernador civil, de modo tal que con sus propios recursos y en la forma que consideren conveniente puedan hacer efectivo el cupo – cantidad alzada por determinados impuestos – de contribución a los gastos públicos del Estado, cantidad pactada, desde entonces, de común acuerdo entre ambas Administraciones públicas.

Todo ello, afirma Carmen Postigo, derivaría más tarde y gracias a la legislación de los Concierdos, al dominio de dichas Corporaciones en todo lo relativo a impuestos concertados – gestión - , extendiendo, además, sus facultades al entendimiento de todo lo relacionado con la materia económico-administrativa y al régimen de Ayuntamientos de sus provincias. Estos dos puntos, concluye Postigo, amplias facultades económicas y administrativas de las Diputaciones y el sistema del cupo, constituirán los pilares básicos en que se asientan los Concierdos Económicos.

Navarra, desde 1841, mediante la Ley Paccionada, se había obligado, a contribuir a los gastos del Estado y a acudir al servicio de armas, a cambio de conservar su foralidad , autonomía administrativa y fiscal

Las provincias, a través de sus Diputaciones, estaban obligadas a pagar anualmente, una cantidad alzada – cupo- por cada impuesto concertado con el Estado, que señalaba la medida de su aportación a los gastos generales.

En 1937 el gobierno del Estado suspende en perjuicio de Vizcaya y Guipúzcoa los Concierptos Económicos, manteniendo el régimen en Álava y Navarra.

De acuerdo con la Disposición Final Primera de la Constitución se ampara y repeta los derechos históricos de los territorios forales.

La actualización general de dicho régimen foral se llevará a cabo, en su caso, en el marco de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía.

De acuerdo con el Estatuto del País Vasco, el régimen de Concirtos Económicos regulará las relaciones tributarias entre el Estado y dicha Comunidad Autónoma, con

194

la obligada referencia al sistema foral tradicional del vínculo (EPV art. 40).

9.2 Hacienda del País Vasco

El contenido del régimen del Concierto debe respetar y acomodarse a los principios y bases del Estatuto.

Las instituciones competentes de los territorios históricos pueden establecer, mantener y regular dentro de su territorio el régimen tributario, atendiendo:

La estructura general impositiva del Estado.

Las normas que para la coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado se contengan en el propio Concierto.

Las normas que dicte el Parlamento Vasco por idénticas finalidades dentro de la Comunidad Autónoma.

El Concierto se debe aprobar por ley.

La exacción, gestión, liquidación, recaudación e inspección de todos los impuestos, salvo los que se integran en la renta de aduanas y los que se recaudan a través de monopolios fiscales, se deben efectuar en cada territorio histórico, por las respectivas Diputaciones Forales, sin perjuicio de la colaboración con el Estado y su Inspección.

Asimismo, las instituciones competentes de los territorios históricos deben adoptar los acuerdos pertinentes con el objeto de aplicar en sus territorios, las normas de política fiscal coyunturales o excepcionales que el Estado decida aplicar y durante el plazo de vigencia.

La aportación del País Vasco al Estado consiste en un cupo global —cantidad alzada— que se integra con los cupos parciales que corresponden a cada uno de sus territorios, y sirve a modo de contribución a todas las cargas del sector público estatal que no asume el país Vasco.

El cupo se aprueba por ley, pero su periodicidad la fija el Concierto, así como la actualización anual que establezca.

195

El Concierto, en estos términos, no puede afectar los principios de solidaridad interterritorial e interpersonal que establece la Constitución.

Los ingresos tributarios de la Hacienda General están constituidos por los tributos propios no concertados, impuestos, tasas y contribuciones especiales, los recargos sobre impuestos y los impuestos concertados, que son todos, menos las Rentas de Aduanas, Monopolios Fiscales y los que recaen sobre alcoholes.

Los tributos propios son los impuestos que no están previstos ni comprendidos en el Concierto Económico, y no recaen sobre hechos imposables gravados por el Estado y conformes al artículo 157 de la Constitución y la LOFCA.

9.3. Los recargos en la Hacienda Vasca

Los recargos previstos en la LOFCA, como ya se vio, acorde con la interpretación de la doctrina constitucional, parecen asimilar a participaciones en los ingresos del Estado, técnicamente prefigurados por el propio Estado y, en su caso, tratándose, sobre todo, de sus impuestos cedidos – el IRPF – de necesaria uniformidad en todo el Estado, en evitación de rupturas del principio de igualdad tributaria, y, con respecto a los impuestos cedidos, de puro desarrollo reglamentario o administrativo de los recargos de la LOFCA son una modalidad en la participación de ingresos (157.1, a) del Estado, complementable por el poder tributario autonómico, si así lo prevé la normativa estatal.

Los recargos sobre impuestos de la Hacienda del País Vasco escapan a esa conclusión, configurándose de otra forma: como verdaderas prestaciones coactivas patrimoniales establecidas por ley autonómica y yuxtapuestos a tributos principales o de base. Es decir, los recargos se piensan como verdaderos instrumentos del poder tributario autonómico.

En efecto, el Concierto Económico excluye considerar

196

como categoría de examen la cesión de tributos, puesto que no se produce. Los impuestos son concertados – menos la renta de aduanas, los monopolios fiscales y los que recaen sobre los alcoholes – de normativa autónoma y de normativa común. El hecho que no existan cesión de rendimientos de impuestos estatales supone la inaplicabilidad de las referencias contenidas tanto en la LOFCA como en la Ley de Cesión de Tributos al caso de los recargos.

Es decir, prevalecen los principios generales, las normas de armonización del Concierto Económico y su desarrollo, en particular la Ley 12/1983 de 22 de junio de Principios Ordenadores de la Hacienda General del País Vasco.

El artículo 41 de esta última Ley dispone que la Comunidad Autónoma podrá establecer recargos, mediante ley, sobre los siguientes impuestos:

El IRPF y el IPN de las personas físicas con domicilio fiscal en territorio de Euskadi.

El impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, la Imposición general sobre las ventas en su fase minorista, los Impuestos sobre consumos específicos en su fase minorista, salvo los monopolios fiscales, las Tasas y demás exacciones sobre el juego.

No existe, como en el caso de la LOFCA, la clasificación entre impuestos estatales cedidos y no cedidos. Se trata de tributos estatales concertados y en cuyo marco ya no se plantea un derecho un derecho subjetivo a la recaudación, a la participación en los ingresos del Estado, como en el caso de la LOFCA, sino el puro ejercicio, en el ámbito del respeto a los principios generales y normas de armonización del Concierto, de poder legislativo tributario autónomo.

Primero, las normas de cesión de tributos no se aplican al País Vasco y Navarra, del mismo modo que en la LOFCA, a consecuencia de lo cual no les alcanza su ámbito objetivo de actuación.

Segundo, coherente con su carácter de participación en los ingresos del Estado; los recargos sobre impuestos

197

establecidos en la LOFCA, no deben suponer disminución de los ingresos del Estado ni desvirtuar su estructura. Y esto es comprensible puesto que el recargo no puede ir contra su propia naturaleza: aumentar, a la postre los ingresos públicos del Estado. En cambio, los recargos sobre los impuestos configurados en la Hacienda General de Euskadi prohíben que los recargos puedan suponer una minoración en los ingresos de los Territorios Históricos por dichos impuestos. El perjuicio económico que se trata de evitar es el de los ingresos públicos de la Comunidad Vasca.

Todo esto pretende demostrar que los recargos sobre los impuestos concertados no son una modalidad de participación en ingresos del Estado, sino la manifestación de poder tributario propio de la Comunidad del País Vasco, en el sentido auténtico de la figura: una prestación coactiva patrimonial, establecida por ley, yuxtapuesta o adosada a un tributo principal, que puede actuar sobre su base imponible o su cuota, y que determina para los sujetos pasivos con pertenencia personal o económica a la Hacienda del País Vasco una obligación tributaria paralela y vinculada a la del tributo principal.

Las únicas CC.AA que tienen amplias posibilidades en este punto son las que no están sujetas a la LOFCA y a la Ley de Cesión de Tributos. Lo cual quiere decir, que son las únicas para las cuales la creación de recargos supone el ejercicio de poder tributario, en lugar de poder o derecho sobre la participación en los ingresos del Estado.

9.4. Los principios y normas de armonización tributaria

La C.A tiene un derecho sobre la recaudación tributaria en su territorio, mediante la cual afronta la financiación de sus gastos públicos, transfiriendo al Estado una aportación denominada cupo para las cargas generales del Estado no asumidas.

La Constitución ampara y respeta los derechos his-

198

tóricos de los territorios forales. La actualización del Régimen foral se lleva a cabo en el marco de la Constitución. El Estatuto diseña y desarrolla los principios generales de la relación de orden tributario entre el Estado y Euskadi (41), básicamente contemplados por el Concierto Económico.

El Concierto Económico es otro modo de regulación de la autonomía financiera, diferente al que establece con carácter general la LOFCA. Y es un modo cualitativamente distinto.

En primer lugar, el fundamento del Concierto es preexistente a la Constitución y así está reconocido. Su amparo constitucional, impone al Concierto como un elemento de continuidad histórica en las relaciones tributarias entre el País Vasco y el Estado, cuyo refrendo formal es su aprobación por ley votada en las Cortes.

La preexistencia histórica y su continuidad jurídica sitúan al Concierto en la categoría de las llamadas leyes-convenio, destinadas, en expresión de Jarach, a coordinar el ejercicio del poder fiscal de cada jurisdicción participante, ya sea en el sentido de limitar el ejercicio individual de dicho poder, ya sea en el sentido de delegar en alguna jurisdicción las facultades impositivas de las demás.

El Concierto es una ley-convenio: un acuerdo en virtud del cual el Estado cede sus facultades normativas en materia tributaria a las Juntas Generales de Álava, Vizcaya y Guipúzcoa y su potestad administrativa de imposición a las Diputaciones Forales respectivas.

En segundo lugar, la cesión de la titularidad y del ejercicio de potestad tributaria normativa y de gestión por parte del Estado tiene por contrapartida el cupo que se basa en un acuerdo de delegación sobre la cantidad que el País Vasco debe entregar al Estado, por las cargas generales no asumidas. No debe confundirse el Concierto con el cupo.

El Concierto no es un régimen contractual recaudatorio, en virtud del cual Estado fija unos cupos que los territorios históricos deben aportar. El cupo es un mecanismo de contribución, diferenciado del Concierto, desti-

199

nado a fijar la cuantía del compromiso de delegación entre el País Vasco y el Estado. Y este mecanismo, formal y materialmente, se distingue del Concierto.

Formalmente, el cupo exige una ley diferente a la del Concierto y materialmente, el cupo es una cantidad pactada que resulta de la delegación, acordada entre jurisdicciones participantes, ambas singulares, conforme a los principios generales del Concierto y periódicamente actualizable.

El Concierto es un convenio de cesión de potestad tributaria legal y administrativa del Estado al País Vasco. La cesión supone que, en su ámbito territorial, la Hacienda General del País Vasco se sustituye a la Hacienda General del Estado.

El cupo sigue a un acuerdo de delegación en cuya virtud el País Vasco aporta una cuantía — paga un precio— al Estado, por las cargas generales de las funciones y competencias no asumidas directamente, y que delega.

En tercer lugar, la cesión de potestad califica el poder tributario del País Vasco como originario en un doble sentido: histórico y jurídico constitucional. O sea, no hay otro modo de regular el orden tributario entre el Estado y el País Vasco que no sea el Concierto. Siendo, como es, un corolario directo de la Constitución; su cláusula de duración hasta el de diciembre de 2001, no impide que su supresión debe ser seguido por otro Concierto.

La aportación del País Vasco al Estado consiste en un cupo global integrado por el de cada territorio foral, como contribución a todas las cargas del Estado que no asume la C.A. El cupo se aprueba por ley y tiene una vigencia de cinco años. Se consideran cargas del Estado no asumidas las que corresponden a competencias cuyo ejercicio no ha asumido efectivamente. La imputación a los distintos territorios torales de la parte que les toca por las cargas no asumidas se efectúa por aplicación de la renta de los mismos.

En cuarto lugar, concebir la contribución al cupo como delegación por las funciones y competencias a financiar y que lleva a cabo el Estado. La cesión de la potestad

200

tributaria al País Vasco es el equivalente jurídico de la delegación del País Vasco al Estado para que ejerza competencias, que de otra forma, quizá, no sería tan evidente ^{UC} le correspondiese: la delegación de competencias su-^{one} aⁱ mismo tiempo, la cuantía necesaria para su desarrollo.

Como se desprende, a diferencia de la LOFCA, la relación tributaria entre el País Vasco y el Estado bien puede definirse como *cuasi federal*. Un federalismo virtual no acompañado, hasta ahora de la plena ejecución de la plataforma que le sirve de base.

9.5. Principios del sistema tributario

Las instituciones de los territorios históricos son competentes para establecer, mantener, regular el régimen tributario en su territorio, con la excepción de la renta de aduanas, monopolios fiscales e imposición sobre alcoholes, que son competencia del Estado.

Las diputaciones Forales tienen la exacción, gestión, liquidación, inspección, revisión y recaudación de los tributos territoriales, ostentado las mismas prerrogativas reconocidas a la Hacienda del Estado.

Los principios del sistema tributario del País Vasco son:

1. Respeto de la solidaridad.
2. Atención a la estructura general impositiva del Estado.
3. Coordinación, armonización, colaboración con el Estado, según el Concierto.
4. Coordinación, armonización, colaboración entre las instituciones de los territorios históricos de acuerdo con las normativas que dicte el Parlamento vasco.
5. Sometimiento a los Tratados y Convenios internacionales del Estado.

Normas de coordinación

1. Aplicación de LGT, en conceptos, terminología, sistemática en lo *que* no se oponga a lo establecido en el Concierto.
2. No se adoptarán medidas fiscales de fomento de inversión discriminatoria por el lugar de procedencia de los bienes que la constituyan.
3. Se exigirán iguales tipos de retención del IRPF y Sociedades que en el territorio común.
4. Se adoptarán respecto de la Contribución Territorial Rústica y Pecuaria y Contribución Territorial Urbana, idéntica definición de los hechos imposables y los mismos criterios valorativos. Asimismo, se utilizará igual clasificación de actividades industriales, comerciales, de servicios y profesionales que en territorio común.
5. Se aplicarán normas tributarias iguales a las del Estado, a las operaciones bancadas y de los mercados monetarios, así como a los demás medios de financiación de las empresas.
6. Se someterán a igual tributación los actos de constitución, ampliación y disminución de capital, transformación, fusión y disolución de sociedades.
7. No se concederán amnistías tributarias, salvo que se establezcan con *carácter* general por ley de Cortes.
8. No se concederán privilegios fiscales, directos ni indirectos, ni subvenciones que supongan devolución de impuestos.
9. Las regularizaciones o actualizaciones tributarias no supondrán incorporación de activos ocultos ni eliminación de pasivos ficticios.
10. Se adoptarán los acuerdos pertinentes para aplicar en el País Vasco las normas excepcionales o coyunturales que el Estado decida.
11. Las normas dictadas en el País Vasco no podrán implicar menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial ni distorsionar la asignación de recursos y el libre movimiento de capitalista y mano de obra.
12. La aplicación del Concierto no podrá implicar

presión efectiva global inferior a la que existe en el territorio común.

Las normas de coordinación presentan tres tipos de limitaciones.

Primero, en orden a la libertad de configuración de los hechos imposables por el legislador del País Vasco. Segundo, respecto a la libertad de establecimiento de beneficios fiscales. Tercero, en cuanto a la cláusula de neutralidad del sistema tributario del País Vasco y la unidad de mercado y circulación de bienes, capitales y servicios.

9.5.2. *Competencias exclusivas del Estado*

1. Regulación, gestión, inspección, revisión y recaudación de las Rentas de Aduanas, Monopolios fiscales, Imposición sobre alcoholes.
2. Gestión, inspección, revisión, recaudación de todos los tributos en los que el sujeto pasivo no sea residente en territorio español, salvo el caso de no residente que conserve la condición política de vasco.
5. La Alta Inspección en la aplicación del concierto, de empresa y de las concentraciones de empresas, cuando superen el ámbito territorial del País Vasco, sin perjuicio de la distribución territorial del beneficio.
4. Régimen del beneficio consolidado de los grupos de sociedades que superen el ámbito del País Vasco.
5. La Alta Inspección en la aplicación del contenido.

9.5.3. *Colaboración interadministrativa*

- Facilitarse mutuamente datos para la gestión, inspección, recaudación.
- Información de sus Centros de Proceso de Datos. Plan conjunto de información fiscal.
- Planes de inspección conjunta.
- Comunicación previa al Ministro de Hacienda de

203

las normas o proyectos fiscales que se dicten en el País Vasco y a la recíproca.

9.5.4. *Regímenes tributarios por impuestos*

A. *Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*

Tributo concertado de normativa autónoma, exigible por la Diputación Foral, cuando el sujeto pasivo sea residente habitual en el País Vasco.

Competencias:

- Regularización o actualización de activos fijos, afectos a actividades empresariales, profesionales y artísticas.
- Planes especiales y coeficientes máximos y mínimos de amortización de dichos activos.
- Determinación y valoración de los signos, índices y módulos utilizados para la EOS, sin que su aplicación pueda significar en conjunto una presión fiscal efectiva inferior a la existencia en el resto del Estado.
- La deducción por inversiones en activos fijos materiales por sujetos pasivos residentes en el País Vasco, para operaciones que se desarrollen exclusivamente en el mismo.
- Modelos, plazos de presentación de las declaraciones, autoliquidaciones, modalidades de ingreso.
 - Concreción de las deducciones por donativos y gastos personales.
 - Cláusula de exigibilidad del IRPF, conforme a la regulación común

204

Sociedades Transparentes

En los regímenes de imputación de rendimientos y de transparencia fiscal, la competencia tributaria corresponde a la Administración a la que cada socio, heredero, comunero o partícipe debe tributar por el IRPF, en razón de su domicilio o residencia.

Sin embargo, si es sociedad transparente, en todo caso, entidades sin personalidad jurídica que ejerzan actividades empresariales, profesionales o artísticas a los exclusivos fines de determinar los beneficios de las sociedades o actividades y fijar los beneficios imputables a cada socio, la competencia se atribuye así:

- Corresponde la fijación de los beneficios a la Administración del Territorio en que la sociedad opere o ejerza la actividad exclusivamente, salvo que hubiera socios o miembros de la entidad que tributando por IRPF a otra Administración, posean una participación en porcentaje superior al 30 % sobre los resultados
- Corresponde a ambas Administraciones la inspección en el supuesto anterior o si la

sociedad o actividad se ejerce en ambos territorios.

Conviene destacar el reconocimiento explícito, si bien limitado a su fin, de la capacidad jurídica tributaria de los entes sin personalidad jurídica, en cuanto tales.

Retenciones exigidas exclusivamente por la Diputación Foral

Rendimientos de trabajo

Trabajos en el País Vasco y los circunstanciales con duración inferior a los seis meses, realizados en territorio común, siempre que sean abonados por empresas que no operen en éste.

205

Pensiones, haberes pasivos, abonados por entes locales del País Vasco y por la Seguridad Social, Montepíos Mutualidades, y empresas que operen en dicho territorio'

Retribuciones de Presidentes, Consejeros de Sociedades, cuando el domicilio de las entidades pagadoras sea el País Vasco.

Excepciones

La retención aplicable a sociedades extranjeras que operan mediante establecimiento permanente corresponde a la Administración del Estado.

Asimismo, las retenciones a las retribuciones de los funcionarios estatales en el País Vasco y los rendimientos por trabajos, por menos de seis meses, abonados por empresas que no actúan en el País Vasco.

Las retenciones sobre entidades sujetas al Impuesto sobre Sociedades y que resulte exigible por el Estado y las Diputaciones se reparte entre ambas según el criterio de la cifra relativa de negocios, aunque gocen de exención.

Rendimientos de actividades profesionales y artísticas

Se exigen por el Estado o la Diputación según que la persona obligada a retener esté domiciliada en territorio común o foral.

Rendimientos del capital mobiliario

Se exigen por la Diputación Foral correspondiente las retenciones sobre dividendos, participaciones, intereses, cuando los rendimientos son satisfechos por entidades que operan exclusivamente en el País Vasco.

Si la entidad opera en ambos territorios, común y vasco, tributará al Estado y a la Diputación en función de la cifra relativa de negocios.

206

No residente en territorio español

El IRPF es exigido por la Administración del Estado cuando se trata de rendimientos obtenidos en el País Vasco por no residentes en el territorio español. Pero, corresponde la exacción a la Diputación Foral en la que hubiere^P a teniⁿdo su última vecindad administrativa, si el no residente tiene la condición política de vasco (art. 7.º del Ede.P.V).

Efectos de la liquidación del Impuesto

A efectos de la liquidación del Impuesto del perceptor tienen validez las retenciones que se le practiquen en uno u otro territorio, sin que ello implique en caso de retenciones ingresadas en la Administración no competente, la renuncia de la competencia a percibir la cantidad a que tiene derecho.

B. Impuesto sobre el Patrimonio

El Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas, con el carácter de tributo concertado de normativa autónoma, se exige por la Diputación Foral competente o por el Estado, según que el contribuyente esté sujeto por el IRPF a una u otra Administración, con independencia de donde radican los elementos patrimoniales objeto de tributación.

Las Diputaciones exigen este impuesto de acuerdo con las regulaciones comunes, salvo en lo relativo a modelos, plazos de presentación de las declaraciones y modalidades de ingreso.

C. Impuesto sobre Sociedades

Es un tributo concertado de normativa autónoma para aquellas sociedades que operen exclusivamente en el País

207

Vasco y un tributo concertado de normativa común los demás casos.

Las sociedades que operen exclusivamente en territorio vasco tributarán íntegramente a las Diputaciones Forales y las que actúen exclusivamente en territorio común lo deben hacer a la Administración del Estado.

Cuando una sociedad opere en territorio común y vasco tributará a ambas Administraciones con arreglo a la cifra relativa de negocios que se señale.

Se entiende que una sociedad opera exclusivamente en territorio vasco o común cuando en uno u otro radique la totalidad de sus instalaciones.

Asimismo, se entiende que una sociedad dedicada a negocios comerciales, de servicios o de ejecución de obras opera en territorio vasco y común cuando las ventas, servicios o suministros que realiza y las obras que ejecuta en el otro territorio exceden del 35 %, en conjunto, del total de dichas operaciones.

La Banca oficial, concesionarias de monopolios fiscales y sociedades extranjeras tributan exclusivamente al Estado, aunque operen en territorio vasco, sin perjuicio que la cuota del impuesto imputable al País Vasco se compense a efectos del cupo.

La cifra relativa de negocio. Concepto

El origen del concepto de cifra relativa de negocios es sugestivo. La Ley de 29 de diciembre de 1910 estableció para las sociedades extranjeras una imposición mínima, que tomaba en cuenta el capital situado en España en relación con el total de la empresa y sometiendo al capital en el Estado a una valoración que, con referencia a las operaciones comerciales obligan a su distribución entre España y el extranjero en proporción a la cifra de negocios, que se definía como el montante total de las ventas, al contado o a plazos y de los gastos.

La cifra relativa de negocios era la alternativa al principio de la contabilidad separada. La búsqueda de la uni-

208

dad económica, de la cantidad total sujeta a impuesto, únicamente se puede conocer en la globalidad de la actividad de la empresa, cuando actúa en diversas jurisdicciones y sometido a potestades distintas.

El modo en que el Concierato aplica la cifra relativa de negocios, en el Impuesto sobre Sociedades, tiene un sentido muy próximo a la técnica creada por Viñuales, sobre las sociedades

extranjeras con negocios en España. Hay varias jurisdicciones implicadas en la actividad económica del obligado tributario y debe adjudicarse o atribuirse la base imponible única, total, global, entre las diferentes jurisdicciones tributarias, en razón de criterios que varían por cada sector y con el propósito de armonizar el ámbito territorial del Impuesto sobre Sociedades, común y vasco, con la renta obtenida por el sujeto pasivo en cada jurisdicción en la que actúa.

En consecuencia, la cifra relativa de negocios se descompone en porcentajes que sirven de fundamento para que el sujeto pasivo liquide la parte de Impuesto, así como la parte de retenciones en la fuente por rendimientos de trabajo y de capital mobiliario; la parte de base imponible, a la cual tiene derecho cada una de las jurisdicciones participantes.

Determinación de la cifra relativa de negocios

- Empresas fabriles, industrias, explotaciones agrícolas, forestales o ganaderas. Se asigna una cifra de negocios del 65 % a la fabricación, distribuyéndose en proporción al valor contable de las instalaciones que se posean en cada territorio. El 35 % restante se reparte entre las ventas, proporcionalmente, a las efectuadas en territorio común y vasco. Las exportaciones se imputan al territorio donde radique la fábrica y si la sociedad dispone de instalaciones en ambos territorios, se fija la cifra relativa de la explotación en proporción al valor contable de las mismas en uno u otro territorio

209

que hubiere intervenido en la fabricación de los productos exportados .

- Empresas comerciales, servicios, instalación, montaje, ejecución de obras. Se asigna una cifra de negocios del 35 % al territorio en el que esté efectivamente centralizada la gestión administrativa y dirección de los negocios, repartiéndose el restante 65 % en proporción a las ventas, ingresos o volumen de obras efectuadas en uno u otro territorio. Las exportaciones se imputan al territorio donde radique dicha gestión y dirección.
- Empresas eléctricas. Se asigna una cifra de negocios del 25 % al territorio en el que esté efectivamente centralizada la gestión administrativa y dirección de los negocios, del 40 % en función del valor de las instalaciones en cada territorio, del 35 % en proporción a las ventas o ingresos.
- Entidades bancarias, Cajas de ahorro, cooperativas de crédito, sociedades financieras. La cifra de negocios se asigna en proporción al promedio de las operaciones activas y pasivas que realicen en cada territorio.
- Sociedades de Seguros, Inversión mobiliaria y Garantía recíproca. Se asigna una cifra de negocios del 35 % al territorio donde esté efectivamente centralizada la administración y dirección de los negocios.

El porcentaje restante sigue las siguientes pautas:

- Seguros: proporcionalmente al importe de las primas recaudadas en cada territorio en función del domicilio del asegurado —seguros de personas, vehículos— y la radicación de los bienes en los seguros de cosas.
- Sociedades de Inversión Mobiliaria: en proporción

210

al número de acciones atribuibles, en fecha del devengo del impuesto, a uno u otro territorio, en razón del domicilio fiscal del accionista, siempre que las acciones sean nominativas. Si son las acciones al portador en proporción a su volumen de contratación en las Bolsas oficiales de uno u otro territorio.

Sociedades de Garantía recíproca: en proporción a los saldos medios del último trienio de los riesgos vivos imputables en función del domicilio de los socios garantizados.

Empresas pesqueras, de navegación marítima y aérea. La cifra se señala en un 20 % donde se halle la gestión y dirección social, un 40 % de acuerdo con el volumen de operaciones que corresponda a los desembarcos de las capturas o pasajes, fletes, arrendamientos y un 40 % según el valor contable de los buques matriculados en cada territorio.

Empresas de vías de peaje. Se fija la cifra atendiendo al volumen de facturación que corresponda a los tramos de vías de cada territorio.

En las sociedades que realicen dos o más actividades se determina previamente el porcentaje que corresponde a cada actividad en proporción al volumen total de operaciones, precediéndose respecto de cada una de ellas, a fijar la cifra conforme a las normas establecidas.

La asignación de la cifra relativa de negocios se lleva a cabo por acuerdo entre el órgano de Relación de la Comunidad y la Delegación de Hacienda, mediante expediente que se instruye cada tres años para cada empresa.

La cifra relativa rige durante tres años, salvo revisión a iniciativa del Estado, la Comunidad o la empresa interesada, cuando la variación de la ci-

211

fra excede del 25 % o por acuerdo de ambas Administraciones.

La liquidación del impuesto de las sociedades en régimen de cifra relativa se practica de forma análoga a la de cualquier otra sociedad en régimen común, hasta llegar a la determinación de la cuota a ingresar o a devolver resultante de practicar, en su caso, sobre la cuota íntegra las deducciones y bonificaciones legalmente previstas. Y la cuota, positiva o negativa, se distribuye entre ambas Administraciones mediante la aplicación de los respectivos porcentajes de cifra relativa a los efectos del ingreso o de la devolución en su caso, de la parte correspondiente a cada una de las dos Administraciones.

Las retenciones en la fuente en concepto de pago a cuenta del Impuesto sobre Sociedades están sometidas a lo establecido para el IRPF.

D. *Impuesto sobre Sucesiones*

La exacción corresponde a la Diputación Foral como tributo concertado de normativa autónoma en los siguientes supuestos:

- Sucesiones: cuando el causante tuviera su residencia habitual en el País Vasco.
- Donaciones: si son bienes inmuebles cuando radiquen en el País Vasco y en las de los demás bienes y derechos cuando el donatario sea residente habitual.

Las Diputaciones Forales aplican las normas de territorio común cuando el causante o donatario hubiera adquirido la residencia habitual con menos de diez años a la fecha del devengo, excepto los vascos no residentes.

212

E. *Impuestos Indirectos*

Los impuestos indirectos se rigen por los mismos principios básicos, normas sustantivas, hechos imponible, devengos, exenciones, bases, tipos y tarifas que los establecidos en cada momento por el Estado.

No obstante, el ITPAJD tiene carácter de tributo concertado de normativa autónoma, salvo en las operaciones societarias, letras de cambio y documentos que las suplan o realicen función de giro que se rigen por la normativa común.

F. *Impuesto sobre el Valor Añadido*

El IVA se rige por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado. La exacción del IVA y del Recargo de Equivalencia se ajusta a las siguientes reglas:

Los sujetos pasivos que operan exclusivamente en territorio vasco tributan exclusivamente a las Diputaciones Forales y los que operen exclusivamente en territorio común, lo hacen a la Administración del Estado. Cuando un sujeto pasivo opere en ambos territorios tributará a las dos Administraciones en proporción al volumen de operaciones efectuadas en cada territorio. Es la adaptación de la técnica de la cifra relativa de negocios al IVA.

El sujeto pasivo cuyo volumen total de las operaciones en el año anterior no hubiera excedido de 200 millones de pesetas, tributa en todo caso a la Administración de su domicilio fiscal.

Se entiende que un sujeto pasivo opera en un territorio cuando, conforme a las condiciones que se mencionarán, realice en el mismo entregas de bienes o prestaciones de servicios.

- Entregas de bienes: si son de bienes muebles se realizan en territorio vasco cuando desde el mismo se realice la puesta a disposición del comprador.

213

Si los bienes deben ser objeto de transporte, en el lugar donde se encuentren los bienes al tiempo de iniciarse la expedición o el transporte.

A excepción, de bienes transformados por quien realiza la entrega, que se tiene por efectuada en el territorio vasco si allí se realizó el último proceso de transformación de los bienes entregados y de entregas con instalación de elementos industriales, que se realizan en territorio vasco, salvo que el montaje exceda del 15 % del total de la contraprestación.

Las entregas de bienes inmuebles situados en el País Vasco y de los productos de energía eléctrica cuando los generadores de la misma radiquen en el País Vasco.

- Prestaciones de servicios: se entienden realizadas en territorio vasco cuando se efectúen desde dicho territorio.

La Administración del domicilio fiscal del sujeto pasivo es competente, pese a lo anterior, en las operaciones de entregas realizadas por las explotaciones agropecuarias, pesqueras y armadores de buques de pesca de productos naturales no sometidos a procesos transformación que proceden directamente de sus cultivos, explotaciones o capturas; los servicios de transportes, incluso remolque, mudanza o grúa y los arrendamientos de medios de transporte.

Las normas de gestión del IVA están sometidas al criterio general: los resultados de las liquidaciones del IVA se imputan a las Administraciones competentes en proporción al volumen de contraprestaciones, excluido el IVA, correspondientes a las operaciones de entregas de bienes y prestaciones de servicios gravadas y las exentas que originan derecho a deducción que se realicen en los territorios respectivos durante cada año natural

214

G. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

Corresponde su exacción a las Diputaciones Forales respectivas:

- En las transmisiones onerosas de bienes inmuebles y en la constitución y cesión onerosa de derechos de toda clase, incluso garantía, que recaigan sobre los mismos cuando radiquen en territorio de la C.A.

- En las transmisiones onerosas de bienes muebles, semovientes, créditos, cuando el adquirente persona física, reside habitualmente en el País Vasco o tiene allí su domicilio fiscal.

Se entiende por domicilio fiscal, el domicilio social de la persona jurídica siempre que en el mismo esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso se atiende al lugar en que realice dicha gestión o dirección.

Excepciones: en la transmisión de acciones, participaciones, obligaciones, se atiende al lugar de formalización de la operación. Y al lugar donde se inscribe la garantía en la constitución de hipoteca mobiliaria o prenda.

- Constitución de préstamos, fianzas, pensiones, arrendamientos no inmobiliarios, cuando el

prestataria o pensionista sea residente o se domicilie en el País Vasco si es persona jurídica. Sin embargo, los préstamos con garantía real someten su exacción a la Diputación donde radican los inmuebles hipotecados o en ella sean inscribibles las hipotecas mobiliarias o prendas sin desplazamiento.

- Concesiones administrativas de bienes cuando éstos radican en el País Vasco y en las de explotación de servicios cuando el concesionario sea residente o tenga su domicilio fiscal si es persona jurídica.

215

- Constitución de sociedades, fusión con extinción de las sociedades integradas y creación de nueva sociedad, cuando el domicilio social del ente recién creado radica en territorio vasco.
- Aumento y disminución de capital, fusión por absorción, transformación y disolución, cuando la sociedad transformada, modificada o disuelta tiene su domicilio fiscal en la C.A.

Asimismo, corresponde la exacción del impuesto en la materia de actos jurídicos documentados a la Diputación Foral competente en razón de territorio en los casos siguientes:

- Escrituras, actos, testimonios notariales autorizados u otorgados en el País Vasco.
- Letras de cambio, cuando sean libradas en el País Vasco o, si se hubiera expedido en el extranjero, su primer tenedor sea residente o domiciliado allí.
- Certificados de depósito transmisibles, cuando el domicilio fiscal de la sociedad que los emite radica en el País Vasco.
- Actos de naturaleza jurisdiccional o administrativa cuando el órgano del cual proceden o ante el que se producen tiene su sede en territorio vasco.

H. Tasas

Las tasas serán exigibles por la Administración del Estado, salvo las que corresponden a prestaciones de servicios cuya competencia ha sido transferida al País Vasco.

La gestión inspección recaudación y revisión en territorio vasco de la Tasa sobre el Juego corresponde a la respectiva Diputación Foral, aplicando la legalidad vigente en territorio común.

216

9 5.5. *La Junta Arbitral*

Los conflictos que se planteen entre la Administración del Estado y las Diputaciones Forales o entre éstas y la Administración de cualquier otra C.A los resuelve la Junta Arbitral, presidida por un Magistrado del Tribunal Supremo e integrada por representantes de la Administración del Estado y del País Vasco.

Los acuerdos de la Junta Arbitral son ejecutivos y recurribles en la vía contencioso administrativa ante la Sala del Tribunal Supremo.

La materia de competencia de la Junta Arbitral es la determinación de la residencia habitual de las personas físicas, del domicilio fiscal y de la cifra relativa de negocios de las personas jurídicas y de la fijación de las proporciones correspondientes al IVA atribuibles a las distintas Administraciones.

El objetivo de la Junta Arbitral, otro elemento importante de diferencia jurídica entre el régimen común y el de concierto económico, consiste en evitar que titulares de jurisdicción y potestad tributaria, dentro de una misma organización institucional y política, entren en controversia judicial para resolver conflictos que surgen de un acuerdo o pacto establecido por ellas mismas.

Por otra parte, el carácter ejecutivo de las decisiones de la Junta Arbitral no excluye que el órgano superior del Poder Judicial asuma el control de legalidad y mérito de las mismas para la máxima garantía de las partes intervinientes.

A otro nivel, también cabe destacar la creación de una Comisión Coordinadora Mixta paritaria entre el Estado y la Comunidad Autónoma encargada de realizar los exámenes, trabajos, fijación de criterios, emisión de informes que faciliten la articulación entre las Haciendas participantes.

217

9.6. Navarra

La relación tributaria especial entre Navarra y el Estado tiene por fuente normativa la Ley Orgánica 13/1982 de 10 de agosto de reintegración y mejoramiento del Régimen Foral de Navarra, corolario directo de la Disposición Adicional Primera de la Constitución.

El artículo 45 de dicho texto impone que la actividad tributaria y financiera de Navarra se regula por el sistema tradicional del Convenio Económico.

Los Convenios Económicos deben determinar las aportaciones de Navarra a las cargas generales del Estado, señalando sus cuantías y el procedimiento de actualización, así como los criterios de armonización de su régimen tributario con el régimen general del Estado.

Navarra tiene amplias facultades para mantener, establecer, regular su propio régimen tributario, respetando el principio de solidaridad y, en particular, con los siguientes límites: que no se oponga a los pactos internacionales, a las contribuciones, rentas o impuestos propios del Estado y al Decreto-Ley 16/1969 de 26 de julio, que fija la aportación de Navarra al sostenimiento de las cargas generales y disposiciones complementarias.

Los Convenios Económicos tiene naturaleza paccionada y una vez suscritos por el Gobierno y la Diputación, deben someterse al Parlamento Foral y a las Cortes Generales para su aprobación mediante ley ordinaria.

La Diputación tiene las mismas facultades que asisten al Estado, en su territorio, relativas a la exacción y fiscalización de los tributos establecidos por ellas, quedando siempre a salvo la Alta Inspección del Estado.

La situación legal vigente está regulada por el Decreto-Ley de 24 de julio de 1969, el Real Decreto 2655/ 1979 de 19 de octubre para el IRPF e Impuesto sobre Sociedades y la Ley 18/1986 de 5 de mayo de adaptación del Convenio económico al régimen de imposición indirecta.

El régimen fiscal foral afecta a los siguientes tributos:

218

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio Neto.
Impuesto sobre Sociedades.
Impuesto sobre Sucesiones.
Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
Impuesto sobre el Valor Añadido.
Impuestos Especiales.
Tasas Fiscales.

Y los tributos locales de carácter real, ya expuestos.

Navarra aporta al Estado un cupo contributivo anual, aportación fija, y una compensación anual por atribución a la Hacienda de Navarra de los rendimientos del IVA e Impuestos Especiales (salvo Hidrocarburos) que se exige directamente por el Estado.

A. *Impuesto sobre la Renta*

Corresponde a la Diputación de Navarra la imposición y cobranza del IRPF a todos los que tengan derecho al Régimen Foral Navarro según el artículo 14 del Código Civil, siempre y cuando residan en Navarra durante más de seis meses al año sin interrupción, o más de ocho meses en otro caso.

Quienes, siendo contribuyente a la Administración del Estado adquieren en lo sucesivo el derecho al RFN deben cumplir, para tributar a la Diputación, además de la condición de residentes, la de haber tributado en la Delegación de Hacienda de Navarra en los 2 años anteriores.

Cuando las personas físicas estén integradas en una unidad familiar a efectos de la tributación, su exacción corresponde a la Diputación siempre que los requisitos antes citados se cumplan en la persona del cónyuge varón, del padre o de la madre si no existiera matrimonio o hubiese separación judicial o, en defecto de los mismos, si cumpliesen dichas condiciones todos los miembros de la unidad familiar.

219

La obligación de tributar a la Diputación tiene carácter de imposición personal por la totalidad de los rendimientos que obtengan los sujetos pasivos con independencia del lugar donde se hubiese producido y cualquiera que sea la residencia del pagador.

Los beneficios o pérdidas de las sociedades y entidades en régimen de transparencia fiscal, se integran en la base imponible de la Administración competente para exigir dicho tributo, cualquiera que sea la Administración a la que estuviese sujeta por el Impuesto sobre Sociedades, la Sociedad en dicho régimen.

Cuando una persona pierde las condiciones de obligado tributario ante la Diputación, queda sometido a imposición por el Estado. A la inversa, queda la persona obligada a contribuir a la Diputación, aplicando ésta, durante diez años siguientes a la fecha de su adquisición de la condición civil navarra, las normas de liquidación y tipos impositivos vigentes en el territorio común.

Se regulan, por otra parte, las retenciones a cuenta por rendimientos de trabajo y de capital, siguiendo, a grandes rasgos, el esquema expuesto del Concierto Económico.

En cuanto al Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio Neto corresponde su exacción a la Diputación Foral respecto a las personas físicas en las mismas condiciones examinadas en el Impuesto sobre la Renta.

B. *Impuesto sobre Sociedades*

— Sociedades que tributan íntegramente a la Diputación de Navarra.

Las sociedades domiciliadas en Navarra tributan exclusivamente a la Diputación, cuando la mayoría del capital desembolsado pertenece a personas de condición navarra y que, además, reúnan uno de los dos requisitos siguientes: mayoría de negocios realizados por la sociedad dentro de Navarra o mayoría de las inmovilizaciones en su territorio.

220

Las sociedades cuyo capital, en más de un 65 %, pertenece a personas de condición navarra si poseen uno de estos requisitos: que el volumen de negocios sea del 20 % o que las inmovilizaciones en el territorio sean del 30 %.

Si estas sociedades realizan negocios en territorio común tendrán que ser gravadas por la Diputación con arreglo a las normas de liquidación y tipos impositivos que no sean más beneficiosos que los establecidos por el Estado.

— Sociedades que tributan al Estado y a Navarra.

Las sociedades que no reúnan los requisitos expresados o los pierdan, tributan según la cifra relativa de negocios. Las ventas al extranjero se asignan por mitad a ambas jurisdicciones. La cifra que se fije se aplica a la totalidad de los beneficios determinados con arreglo a la legislación común. La cifra relativa tiene una vigencia de trienio, salvo revisión por la Administración del Estado, de Navarra o de la empresa, si la cifra relativa varía en más del 25 %.

— Sociedades que tributan exclusivamente al Estado.

Las sociedades domiciliadas en el territorio común, tributan a su Administración correspondiente, por la totalidad del Impuesto, aunque las sociedades domiciliadas en Navarra deben presentar sus declaraciones a la Diputación, la cual remitirá a la Delegación de Hacienda las que estime deben contribuir al Estado, para que se fije la cifra relativa, previa conformidad o no de la propia Diputación.

Las retenciones que procede practicar en concepto de pago a cuenta siguen los lineamientos del Concierto Económico.

221

C. *Impuesto sobre Sucesiones*

Tributan en Navarra las sucesiones cuando su causante tuvo derecho al régimen foral conforme al artículo 14 del Código Civil; pero la Diputación aplica la legislación estatal en la liquidación cuando el causante hubiese ganado por la residencia de dos años la vecindad navarra, si no hubiese transcurrido los diez señalados por el Código Civil.

Las transmisiones *mortis causa* de inmuebles que radican en Navarra tributan a su Diputación y al Estado, si están situados fuera de su territorio.

Las transmisiones sucesorias de bienes muebles no puede gravarlos la Diputación, si el causante no estuviera sometido a la legislación foral.

D. *Impuesto sobre el Valor Añadido*

Navarra aplica en la exacción del IVA, incluido el Recargo de Equivalencia, los mismos principios básicos, normas sustantivas y formales vigentes en cada momento en territorio del Estado. Por lo demás, los puntos de conexión son semejantes a los que se establecen en el Concierto Económico.

E. *Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*

Corresponde su exacción a la Diputación cuando se trata de actos y contratos sobre bienes inmuebles sitos en Navarra, cuando el adquirente de bienes muebles posea condición navarra y, por último, a los actos sobre sociedades, según sea el lugar de otorgamiento de la escritura y siempre que en las sociedades colectivas, comanditarias y de responsabilidad limitada la mayoría de sus socios tengan vecindad navarra y, asimismo, le pertenezca la mayoría del capital social, y en cuanto a las socieda-

222

des anónimas será suficiente que la mayoría del capital social pertenezca a personas con vecindad navarra.

El impuesto que recae sobre actos jurídicos corresponde a Navarra respecto a los documentos expedidos, o que hayan de surtir efecto o se dicten por quien tiene jurisdicción en territorio foral.

Navarra no puede aplicar normas ni tipos distintos en cuanto a letras de cambio o documentos que los suplen o realicen función de giro.

F. *Impuestos Especiales*

Los Impuestos especiales sobre el alcohol y bebidas derivadas, sobre la cerveza y sobre las labores del tabaco, serán exigidos por la Diputación cuando las respectivas fábricas estén situadas en Navarra. El Impuesto Especial sobre Hidrocarburos será exigido directamente por el Estado, pero la parte de recaudación vinculada al territorio se considera como aportación de Navarra a las cargas generales del Estado, un anticipo del cupo anual.

G. *Tasas Fiscales*

La Diputación tiene facultad sobre la tasa que grava las apuestas que se realicen en su territorio y la de expedición de títulos de funcionarios nombrados por ella.

9.6.1. *La Junta Arbitral*

La Junta Arbitral, integrada por representantes del Estado y de la Diputación Foral, tiene por presidente a un Magistrado del Tribunal Supremo.

Todas las cuestiones relativas al Convenio, su interpretación y aplicación tienen como órgano de solución a dicha Junta.

Respecto a su similar en el Concierto Económico destaca, por una parte, su mayor ámbito material y, por otra,

223

su estricto carácter de arbitraje administrativo, no sometido al control judicial que se desprende de la normativa con el País Vasco.

Asimismo, funcionan dos Comisiones Coordinadoras para Impuestos Directos e Indirectos respectivamente, con atribuciones análogas a las contempladas en el Concierto Económico.

224

10. LA POTESTAD TRIBUTARIA

La administración pública despliega un complejo de actividades, que le son atribuidas por ley o actos dispositivos primarios, reservados al legislador y que, en principio son denominadas funciones. Sin embargo, para nuestros fines, cabe expresar que sólo aquellas funciones que comportan el ejercicio de poder o potestad nos interesan.

No todas las funciones administrativas comportan el ejercicio de poder o potestad, pero, inversamente, a cada potestad corresponde una función. Así, Alessi define la función administrativa como el poder o potestad concebido en relación a la realización de intereses públicos. A cada potestad, en suma, corresponde una determinada y específica función administrativa. La potestad tributaria, a la que corresponde la función respectiva, consiste en las actividades que despliega la Administración para la actuación de la norma tributaria. La función tributaria —la actividad de la Administración en el marco de sus competencias— comporta el ejercicio de la potestad para que, en la forma y modo establecido por la ley, se realice el interés público atribuido: la obtención de los recursos suficientes para que la Hacienda pública pueda cumplir con las obligaciones a su cargo.

El interés fiscal —deber general de contribuir al gasto

225

público— presupone la necesidad del sector público de disponer regularmente de sumas de dinero para afrontar sus obligaciones económicas.

La actuación de la norma tributaria, encomendada a la Administración, consiste en la gestión,

liquidación, si es el caso, la recaudación, la inspección, las sanciones y, parcialmente, la tutela contradictoria o revisión frente a las reclamaciones de los sujetos pasivos del tributo.

La actividad administrativa tributaria es una función pública en sentido enfático, que tiene por objeto la actuación de la norma tributaria, en actuación del interés fiscal, y comporta el ejercicio de la potestad administrativa de imposición, supremacía o autoridad, del poder público sobre los sujetos pasivos obligados a contribuir al gasto público.

El interés público tutelado, interés fiscal, es la obtención de los recursos y derechos económicos que la ley establece para satisfacer las obligaciones contraídas por la Hacienda Pública.

10.1. Principios generales

La actuación de la potestad administrativa tributaria está sometida a las restricciones generales que el bloque de legalidad impone al comportamiento administrativo y, a las particulares, que derivan del ordenamiento jurídico tributario.

Hay dos principios generales que acompañan la actuación de la potestad tributaria. Por una parte, el principio de mensurabilidad y por otra, el principio de proporcionalidad entre los hechos y las medidas adoptadas.

El principio de mensurabilidad significa que la potestad administrativa no puede constituir un poder susceptible de expansión indefinida o ilimitada (De la Cuétara). Vale decir, el control jurisdiccional debe estar al lado del ejercicio de la potestad, para establecer sus límites de actuación y garantizar la seguridad jurídica del ciudadano.

El principio de proporcionalidad o de congruencia.

226

apunta a una *razonable* y prudente aplicación de las facultades administrativas que no deben exorbitar de su cauce y que se concreta en la interdicción de la arbitrariedad de la gestión de los poderes públicos, la cual, según la doctrina constitucional, obliga a que las soluciones ofrecidas a los casos individualizados obedezcan a un criterio general de interpretación y aplicación de la legalidad (S. 21-5-84).

10.2. La discrecionalidad administrativa

La potestad de imposición es una actividad vinculada. La Administración no tiene la posibilidad de valorar la oportunidad o no de actuar en el caso concreto. La naturaleza de la actividad administrativa tributaria no consiente una esfera de libertad de valoración de la oportunidad o no de obrar, en relación al interés público tutelado. En este supuesto, la administración, aunque actúa y se coloca como autoridad, no tiene libertad de actuación. Ésta se halla reglada por la ley y, consecuentemente, vincula la actividad en todo lo necesario para preservar el interés público.

No hay actividad discrecional, básicamente, por dos razones. En primer término, por la exigencia de legalidad que informa la total disciplina sustantiva de cada tributo, lo cual excluye, como punto de partida, la posible selección de soluciones libremente escogidas por parte de la Administración, porque la norma no ofrezca respuesta al caso concreto. O la ley dispone o la Administración carece de posibilidad jurídica de colmar el vacío por su propia voluntad de decisión. No obstante, las lagunas *praeter legem* o *intra legem*, estimularían la actividad discrecional, planteando respuestas que solo el control estricto del juez, puede ofrecer.

En segundo lugar, porque el ejercicio necesario, o mejor dicho, necesitado, de la potestad administrativa no puede subordinar dicho deber de su ejercicio, al cumplimiento a ultranza del interés fiscal; la protección del ciudadano frente a la irracionalidad o el arbitrio.

227

La Administración tributaria sólo puede y debe constatar los supuestos hechos realizados, cuantificar la deuda tributaria y recaudar la suma que resulte. Pero, siempre, actuando conforme a título legal habilitante.

No puede sostenerse, entonces, que el ejercicio de la actividad administrativa propicia el nacimiento de relaciones jurídicas no reglamentadas por la ley y cuya fuente es la discrecionalidad administrativa (Jarach); con las dudas antes apuntadas.

La potestad es vinculada y el conjunto de actos que la materializan; no pueden sino someterse a estricto control de legalidad y, en su caso, si hay incumplimiento administrativo, se impondrá el acceso a la tutela efectiva de jueces y tribunales (24, 1.º) para remediarlo.

Si el tema de la discrecionalidad administrativa no encuentra fundamento en materia

tributaria, no puede afirmarse lo mismo de la llamada discrecionalidad técnica. En este último caso, la Administración no emite juicios de oportunidad o conveniencia, sino que pronuncia juicios determinantes de contenido científico o de acuerdo a reglas o criterios técnicos.

La discrecionalidad técnica puede, ciertamente, convertirse en ejercicio patológico de actividad discrecional, sobre todo, cuando se trata de juicios de valor fundados en disciplinas sociales —economía, administración de empresas, contabilidad— y, en base a ello, ocultar bajo cariz técnico científico, decisiones discrecionales.

Seguramente, las brechas que puede presentar la ley resultan colmadas por discrecionalidad técnica, a falta de un adecuado despliegue del derecho de defensa ante la Administración; tales como, una intervención judicial suspensiva de los actos, aunque ejecutorios, dudosos o perjudiciales e irreparables (*Fumus Bonis Iuris*) y, obviamente, vías directas de nulidad por ilegalidad manifiesta.

Esto se hace particularmente evidente, en la actividad de gestión inspectora y de liquidación tributaria, donde la discrecionalidad técnica aplicada a la hora de utilizar métodos y criterios de valoración de bienes y derechos

228

suele conducir a desviaciones del *quantum* legal, sustituido por el administrativo.

Los juicios de valor técnico suponen la libertad de obrar de la Administración tributaria acorde con su propia convicción subjetiva, a expensas o en detrimento de la ley y de la necesaria imparcialidad, objetividad y corrección que debe presidir su actividad.

10.3. Caracteres

La potestad de imposición es irrenunciable, indisponible, imprescriptible, inalienable.

La potestad de imposición es de ejercicio necesario. La ley traza los deberes que la Administración debe cumplir. De este modo, no puede renunciar a su ejercicio ni disponer de los derechos económicos de la Hacienda Pública, concediendo exenciones, perdones, rebajas, moratorias en el pago de los tributos, sino en los casos y las formas que determinen las leyes.

La potestad de imposición es coexistente al Estado, del que forman parte todas las instituciones públicas. En cuanto tal potestad, no puede prescribir, aunque el ejercicio de sus atribuciones, facultades y derechos está sujeto a plazos de prescripción y caducidad.

La Administración no puede, por su propia voluntad, transmitir los derechos económicos que le corresponden, ni transigir sobre los mismos.

La Administración tributaria es poder público y exhibe un conjunto de prerrogativas que denotan su autoridad, pudiendo hacer uso de la prevalencia de su voluntad sobre la de los ciudadanos, en el marco de la habilitación legal y bajo control jurisdiccional.

El interés fiscal sirve de fuente a la autotutela, justificando los privilegios de su actuación. La administración está capacitada como sujeto de derecho para tutelar por sí misma sus propias situaciones jurídicas, incluso sus pretensiones innovativas del *statu quo*, eximiéndose de este

229

modo de la necesidad común a los demás sujetos de recabar tutela judicial (García de Enterría).

La doctrina constitucional halla la autotutela cuando se permite que la Administración emane actos declarativos de la existencia y límites de sus propios derechos con eficacia ejecutiva inmediata. La potestad de autotutela o de autoejecución es una consagración de la eficacia, practicable con arreglo al sometimiento pleno de la ley al Derecho (S. 17-2-1984).

La autotutela administrativa tiene como ejemplos concretos los siguientes:

1. Los actos administrativos, salvo excepciones, son ejecutorios, resultando inadmisibles los obstáculos que oponga cualquier sujeto al mandato administrativo, de obligado cumplimiento.
2. El incumplimiento de los actos ejecutivos de la Administración conducen a la ejecución forzosa de los bienes del deudor, siendo bastante los propios y específicos actos administrativos para actuar como título ejecutivo.
3. La revisión de los actos administrativos por la jurisdicción contencioso administrativa exige la utilización preceptiva de vías parajurisdiccionales, como los tribunales económico-administrativo, con carácter previo.
4. La actividad administrativa aparece dotada de poder de policía y juez, idónea para instruir y

sancionar los supuestos de infracciones tributarias.

5. Los créditos tributarios están tutelados por garantías especiales y privilegios en favor del sujeto público, para facilitar su cobro; así como medidas cautelares dirigidas contra el patrimonio del deudor.

El interés fiscal, que funda la potestad de autotutela practicable genéricamente por cualquier Administración Pública, invoca la necesidad opuesta, en favor del ciudadano, de encauzar la acción administrativa por las coordenadas del procedimiento debido, que no menoscabe el derecho de defensa del contribuyente y permita su acceso a

230

la tutela judicial inmediata en caso de daño o perjuicio económico irreparable.

El interés fiscal no puede prevalecer sobre el bloque de legalidad ni, tanto menos, sobre el de constitucionalidad.

10.4. Contenido

La Administración tributaria desarrolla una compleja función de control de la actividad del sujeto pasivo u obligado tributario que se articula en los procedimientos de gestión, liquidación, recaudación, inspección, sanción y revisión.

La liquidación es el procedimiento mediante el que se determina el hecho imponible y se fija la cuantía de la deuda tributaria, cuando el sujeto pasivo no ha cumplido correcta y totalmente con los deberes legales impuestos.

La recaudación, es el procedimiento mediante el que se pretende el cobro de las cantidades adeudadas en concepto de tributo y en base a justo título y a la aplicación de la vía de apremio en caso de incumplimiento.

La sanción, significa el castigo por la infracción tributaria en el marco de la acción del gobierno y de la administración, sea como suspensión del ejercicio de profesiones oficiales, pérdida del derecho a gozar de beneficios fiscales, o de obtención de subvenciones públicas o crédito oficial, multas pecuniarias fijas o proporcionales. La sanción tributaria administrativa, pecuniaria, integra el contenido del derecho tributario material y, en caso de incumplimiento, da lugar a su ejecución en vía de apremio.

La revisión comprende la declaración de nulidad, anulabilidad, devolución de ingresos indebidos, rectificación de errores, declaración de lesividad (153 al 159 LST) y el recurso de reposición y, además, el conjunto de actuaciones en el seno de la Administración llevadas a cabo por órganos parajurisdiccionales para resolver las reclamaciones sobre los actos de gestión.

231

Se trata —en la máxima expresión de los Tribunales económico administrativos— de órganos carentes de jurisdiccionalidad, porque no reúnen los atributos de ésta: neutralidad, heterotutela, fuerza de cosa juzgada.

La Inspección es una actividad administrativa con incidencia en la esfera jurídica del particular. Su expresión autoritativa la califica como ejercicio de una potestad específica dentro de la potestad de imposición. El objeto específico de la Inspección consiste en la adquisición de conocimiento, la valoración del conocimiento adquirido, la propuesta de liquidación y sanciones y la liquidación y sanciones en sí mismas.

Es importante destacar que la Inspección auna instrucción y decisión en la situación tributaria del particular, dentro de un mismo órgano y dotado de atribuciones particularmente intensas en la realización de su cometido.

10.5. La potestad administrativa en el Estado

La presencia de distintos titulares de la potestad administrativa de imposición, dentro del Estado implica que se distinga entre las esferas de actuación que acompañan a cada titular en el ámbito de su poder legislativo o reglamentario tributario

1. La gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión de los tributos propios de la Comunidad Autónoma corresponde a la misma ajustándose a su Estatuto de Autonomía, sus Leyes, reglamentos y normas de desarrollo, sin perjuicio de aplicar las normas del Estado, si

son precedentes.

2. . La gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión de los tributos propios de la Comunidad Autónoma se ajusta a lo dispuesto en la respectiva Ley de Cesión y el Estatuto de Autonomía, actuando ésta por delegación.

3. La potestad administrativa relativa a los tributos del Estado que no ceden ni afectan el autogobierno

232

tributario de la Comunidad Autónoma corresponde a la Administración central.

4. El País Vasco y Navarra actúan una potestad administrativa propia en los tributos concertados, a través de las Diputaciones Forales.

Las Haciendas locales, municipios y provincias, poseen competencia en la gestión, recaudación e inspección de sus tributos propios.

Sus relaciones con la Comunidad Autónoma pueden trabarse por delegación, es decir, transfiriendo el ejercicio de su potestad en favor de la Comunidad o, también, mediante fórmulas organizativas de auxilio y colaboración. Este último aspecto, puede interesar a la Administración central.

En resumen, la potestad administrativa tributaria del Estado, la Comunidad Autónoma y las Haciendas Locales pueden concentrar titularidad y ejercicio, titularidad sin ejercicio, o ejercicio sin titularidad.

10.6. La competencia tributaria

Hay entidades que, careciendo del poder para establecer tributos gozan, sin embargo, por autorización legal, de la capacidad de exigirlos.

Estos entes pueden ser corporaciones sectoriales de base privada —colegios profesionales, comunidades de regantes, cámaras de comercio, industria y navegación, cámaras de la propiedad urbana— o, también, de base pública como los organismos autónomos a quienes se encarga, en régimen de descentralización administrativa, la organización y gestión de actividades económicas, servicios públicos o bienes de propiedad del Estado.

La capacidad jurídica de exigir tributos por corporaciones públicas y organismos autónomos, que no son el Estado, Comunidad Autónoma ni Hacienda Local, conforma la denominada competencia tributaria y sirve para ejercitar la potestad administrativa de imposición sobre un

233

sector o grupo social en particular, con el fin de obtener los recursos necesarios para el cumplimiento de las funciones institucionales.

La proliferación de instituciones dotadas de competencia tributaria coincide con el fenómeno de la parafiscalidad: se trata de exacciones a favor de entes públicos determinados, a cargo de usuarios de servicios públicos o sujetos pertenecientes a alguna categoría socio-económica o actividad profesional y cuya peculiaridad consiste en que no son recaudadas por el Estado u otro centro de potestad administrativa tributaria y, en consecuencia, no ingresan en el Tesoro ni se reflejan en los Presupuestos Generales del Estado. La excepción la constituyen los recursos de los órganos gestores de la Seguridad Social que, a través del presupuesto de la Seguridad Social, se incluyen en los Presupuestos Generales del Estado.

Las exacciones parafiscales son prestaciones impuestas sin fundamento específico o particular. La primera consecuencia es que deben someterse, como cualquier prestación coactiva patrimonial, al principio de legalidad. En segundo término, la exacción parafiscal se destaca, entre las prestaciones tributarias, justamente, por carecer de diferencia respecto de las categorías tributarias conocidas. Es decir, no hay exacción parafiscal que no sea impuesto, tasa o contribución especial, o aún más, que participe de la clase de prestaciones coactivas patrimoniales no tributarias, en las que no concurre a su formación, la voluntad del particular.

La tendencia a eliminar las exacciones parafiscales, producto degenerativo de los ingresos públicos, tal como se demuestra con la paulatina supresión de las mismas (por ejemplo, art. 109 de la Ley de Presupuestos Generales del Estado de 1987); es un proceso que debe estimularse porque, de hecho, la parafiscalidad sólo ha servido para alimentar impulsos corporativos o sectoriales, sin base' legítima y a la instauración de macro-instituciones, divorciadas del interés democrático y voluntario de los usuarios y socios.

Ya en 1965 se establecía que las tasas y exacciones

234

parafiscales y todos los ingresos extrapresupuestarios que percibían los organismos de la Administración del Estado y las entidades autónomas, sea cual fuese su destino, debían ingresarse directamente en el Tesoro y figurar como ingresos en los Presupuestos Generales del Estado.

No obstante, persistieron importantes excepciones a la norma que vaciaron de eficacia la disposición legal, respecto a la generalización del criterio. Y así hasta ahora.

Las exacciones parafiscales son sustancialmente tributos, pero, ajenos a sus principios y distantes de otra justificación que no sea la de la coacción patrimonial atribuida a organismos corporativos e institucionales. Si se les reconociera la calificación de prestaciones impuestas, al menos, deberían establecerse por ley (art. 31.3).

En esta reflexión, la jurisprudencia del Tribunal Supremo apunta a la necesidad de la integración de las exacciones parafiscales en el ámbito de la reserva de ley, configurada constitucionalmente para cualesquiera prestación coactiva: la creación y supresión de las mismas no puede hacerse sino a través de la forma de ley (S., TS 3.^a 1 de diciembre de 1986).

Los entes titulares de competencia tributaria, capacidad para exigir tributos, como las corporaciones de base sectorial, son primordialmente Administración Pública, aunque se orienten a la prestación de servicios a sus miembros, y como tales, sometidos al bloque de legalidad y del Derecho, intrínseco de la Administración.

10.6.1. *Las cotizaciones de la Seguridad Social*

Las cotizaciones o cuotas de la Seguridad Social son asimilables a las prestaciones impuestas, de carácter coactivo y patrimonial. En suma, se trataría de figuras próximas a las prestaciones estrictamente tributarias.

Así, desde un punto de vista económico, se afirma que las cotizaciones a cargo de los trabajadores equivalen a impuestos directos sobre salarios; aun cuando otros señalan que, desde el lado de la empresa, se consideran

235

parte de los costes de producción y, por tanto, semejantes a impuestos indirectos.

En verdad, las cotizaciones comparten ambas clasificaciones. Por un lado, si las cuotas se fijan y cuantifican con relación a los salarios, actúan como impuestos sobre los mismos, por la parte a cargo del trabajador en relación de dependencia y, al mismo tiempo, son impuestos indirectos, por la parte a cargo del empresario. En un caso, recae sobre el salario como rendimiento para el perceptor y, en otro, grava el salario como gasto para la empresa.

Las cotizaciones, desde un punto de vista jurídico, son prestaciones impuestas, no catalogables, en principio, como figuras tributarias. Teniendo en cuenta, que, tampoco, su régimen jurídico es el que se aplica a los tributos.

Su catalogación como impuestos de afectación específica (*scopo*) de la administración distinta de la tributaria y destinado a la financiación de la Seguridad Social no aclara su naturaleza jurídica. En efecto, para ser impuesto debería reflejar no sólo obligatoriedad, sino capacidad económica y procedimiento de actuación tributaria. En verdad, son una parte de las prestaciones impuestas —como los precios públicos—, que tiene en la obligatoriedad su detalle más significativo.

La naturaleza tributaria de las cotizaciones, como impuesto de afectación ha sido desarrollada por Francesco Forte: la naturaleza de impuesto de afectación desciende del nexo, aunque no riguroso, entre las cotizaciones y el beneficio que trae el gasto a una particular categoría de

sujetos o en cuanto su recaudación se atribuye a entes diferentes del Estado, con gestión autónoma.

La categoría de prestación impuesta no tributaria ilustra, fundamentalmente, sobre un hecho político determinante: las cotizaciones son consideradas exacciones para-fiscales porque la ideología y práctica dominante reflexiona, teniendo como núcleo los programas de seguridad social obligatorios. Se piensa, en suma, que sólo el carácter público y obligado de la Seguridad Social puede sa-

236

tisfacer las necesidades colectivas de protección social, sanitaria y de desempleo.

Pero, si al núcleo estatal de Sistema Obligatorio de la Seguridad Social, que lleva como meta su financiación a cargo de los ingresos tributarios —la fiscalización de las cargas sociales—, se contraponen alternativas no lucrativas - , sea mediante la actividad cooperativa o mutual— o estrictamente privadas, resultaría que la naturaleza económica de las cotizaciones responden mejor a la categoría de precio, que de impuesto o tributo. Ello posibilita reflexionar sobre las cotizaciones o cuotas de la Seguridad Social como precios públicos y políticos de naturaleza coactiva, fácilmente incorporables al marco de las prestaciones impuestas y que responden al principio de contraprestación o equivalencia: la protección, asistencia sanitaria o ayuda familiar son las ventajas que el ciudadano pretende obtener mediante el pago de una contraprestación.

10.7. Las prerrogativas del sector público

El artículo 12 de la Ley General Presupuestaria establece que en la gestión de los derechos económicos de naturaleza pública y en el cumplimiento de todas sus obligaciones, la Hacienda Pública goza de las prerrogativas reconocidas en las leyes.

Las prerrogativas enuncian y dan contenido a la potestad tributaria en su configuración de autotutela administrativa de la actividad que despliega el sector público. Las prerrogativas tienen la importancia de trazar un territorio de supremacía, con la posibilidad jurídica que ello conlleva, de hacer prevalecer coactivamente la voluntad administrativa por sobre la de los particulares.

Y en lo que aquí interesa, conviene anticipar que cuando el sector público actúa munido de autoridad, como función pública, recibe inmunidad fiscal.

La inmunidad fiscal, desarrollada por la jurisprudencia americana, es consecuencia de sus prerrogativas: la

237

actuación pública autoritativa está tutelada por la inmunidad fiscal, que desaparece cuando se persiguen finalidades de carácter no público o privadas mercantiles, por parte del propio sector estatal.

De este modo, la actividad pública del Estado o de la Administración autonómica o local no están sujetas al deber de tributar, cuando actúan como autoridad (prerrogativas) porque no demuestran capacidad económica específica ni verifican el hecho imponible, quedando, excluidos por definición, del ámbito de actuación del tributo.

El fundamento consiste en negar racionalidad a que el sector público se pague un impuesto a sí mismo. De ello deriva la inmunidad.

Las prerrogativas llevan implícita la inmunidad fiscal, que deja de serlo, en cuanto el sector público actúa en el mercado como si fuera un particular o persigue otras finalidades que no sean de su potestad.

238

