

MÓDULO III

TEMA 10

FUENTES DEL DERECHO TRIBUTARIO

SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN. LA CONSTITUCIÓN. - 2. LOS TRATADOS INTERNACIONALES. EL DERECHO COMUNITARIO. - 3. LA LEY. - 4. EL DECRETO-LEY Y EL DECRETO-LEGISLATIVO. - 5. EL REGLAMENTO. - 6. ÓRDENES INTERPRETATIVAS Y CIRCULARES. - 7. LA COSTUMBRE. EL PRECEDENTE ADMINISTRATIVO. - 8. LOS PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO. - 9. EL DERECHO SUPLETORIO. BIBLIOGRAFÍA.

Consuelo Arranz de Andrés. Derecho Financiero

1. INTRODUCCIÓN. LA CONSTITUCIÓN

- La expresión “**fuentes del Derecho**” hace referencia en su significado tradicional a aquello de lo que el Derecho procede, al origen de las normas jurídicas.
- La Constitución contiene el derecho fundamental de organización de la comunidad política, debiendo determinar también el esquema básico del sistema de la fuentes:
 - **formales**, o formas que pueden revestir las normas válidamente emanadas.
 - **materiales**, o personas que pueden realizar tales actos.

1. INTRODUCCIÓN. LA CONSTITUCIÓN

- La Constitución es la **norma suprema** de nuestro ordenamiento, ocupa el primer rango o escalón en las fuentes de nuestro ordenamiento y no puede ser contradicha por ninguna otra.
- De forma sistemática, puede afirmarse que recoge la Constitución:
 - Los principios materiales de justicia tributaria que rigen en la aplicación de los tributos (art. 31).
 - El principio de reserva de ley en materia tributaria (art. 31.3 y 133).
 - La distribución y el ejercicio de la potestad tributaria del Estado, CCAA y Entidades Locales (art. 133).
 - La prohibición de la iniciativa popular en materia tributaria (art. 87.3).
 - La prestación del consentimiento el Estado, previa autorización de las Cortes Generales, para obligarse mediante tratados o convenios internacionales que impliquen obligaciones financieras para la Hacienda Pública (art. 94.1.d).
 - La suficiencia y autonomía financiera de las Haciendas Locales (art. 142).
 - La organización de la Hacienda General como competencia exclusiva del Estado (art. 149.1.14).
 - La autonomía financiera y sistema de recursos económicos de las Comunidades Autónomas (arts. 156 y 157)

2. LOS TRATADOS INTERNACIONALES. EL DERECHO COMUNITARIO

- Por debajo de la Constitución, la primera de las fuentes en el orden de jerarquía es la representada por los **Tratados Internacionales**.
- Una vez celebrados, y una vez publicados oficialmente en España, pasan a formar parte del ordenamiento interno, de modo que sus disposiciones sólo podrán ser derogadas, modificadas o suspendidas en la forma prevista en los propios tratados de acuerdo con las normas generales del Derecho Internacional.

2. LOS TRATADOS INTERNACIONALES. EL DERECHO COMUNITARIO

- En relación con los **Tratados para los que se requiere autorización mediante Ley Orgánica** (aquéllos en que se atribuye a una organización o institución internacional el ejercicio de competencias derivadas de la Constitución -art. 93 CE-), el paradigma sería el Tratado por el que España se adhirió a las Comunidades Europeas (UE), atribuyéndosele a esta una serie de competencias en materia financiera y tributaria que en la Constitución se reservan a las Cortes Generales.
- De entre los **Tratados para cuya firma se necesita la autorización previa de las Cortes Generales** destacarían:
 - Los **Tratados que afectan a los derechos y deberes fundamentales** establecidos en el Título I CE, entre los que se encuentran incluidos los deberes de contribuir y el principio de asignación equitativa de los recursos públicos (art. 31 CE). Por ejemplo, los convenios para evitar la doble imposición internacional y la evasión fiscal, los convenios de adhesión española a protocolos sobre privilegios e inmunidades de funcionarios de organizaciones internacionales, etc.
 - Los **Tratados que implican obligaciones financieras para la Hacienda Pública.**

2. LOS TRATADOS INTERNACIONALES. EL DERECHO COMUNITARIO

- Como consecuencia de la adhesión de España a la Unión Europea, han adquirido categoría de fuente del Derecho nacional las **normas comunitarias**, esto es, tanto los Tratados que regulan las Comunidades como las normas creadas con base en dichos Tratados:
 - **Directivas**, por las que se indica a los Estados miembros los resultados y objetivos que deben conseguirse (por ejemplo, Directivas de 17 de mayo de 1977 y 29 de noviembre de 2006 en materia de Impuesto sobre el Valor Añadido).
 - **Reglamentos**, con alcance general, obligatorios en todos sus elementos y directamente aplicables por los Estados miembros (por ejemplo, Reglamento 952/2013, del Parlamento, por el que se aprueba el Código Aduanero de la Unión).
 - **Decisiones**, de obligado cumplimiento para los sujetos a los que van dirigidas (por ejemplo, Decisión de 7 de junio de 2007 en materia de recursos propios).

3. LA LEY

- La **Ley** representa en nuestro Ordenamiento la fuente de producción de normas internas de máximo rango, condicionada sólo a la Constitución y a las normas de Derecho internacional.
- Principio de legalidad tributaria:
 - art. 33.1 CE: sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la Ley.
 - art. 133.1 CE: la potestad originaria para establecer tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante Ley.
- **No existe reserva de ley orgánica** en materia tributaria, salvo expresa previsión constitucional al respecto (por ejemplo, el régimen de financiación autonómica, art. 133.4 CE).
- En materia tributaria rige una **reserva de ley relativa** (remisión tema 9).

4. EL DECRETO-LEY Y EL DECRETO-LEGISLATIVO

- En el ámbito tributario se ha venido produciendo un importante proceso de delegación legislativa (uso del **Decreto-Legislativo**) para la regulación de determinados impuestos sin que quepa apreciar ninguna especialidad en esta materia.
- El hecho de que en dicho Título I CE se regule el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, mediante el pago de los correspondientes tributos plantea el problema de la admisibilidad o no del Decreto-Ley en materia tributaria. Según la doctrina del TC:
 - El límite material al Decreto-Ley en materia tributaria no viene señalado por la reserva de Ley.
 - La interpretación de tal límite material ha de centrarse en la existencia de «afectación» por un Decreto-Ley de un derecho regulado en el Título I CE. Ello exige tener en cuenta la configuración constitucional del derecho o del deber afectado en cada caso.
 - Un Decreto-Ley no podría alterar ni el régimen general ni aquellos elementos esenciales de los tributos que incidan en la determinación de la carga tributaria, puesto que de otro modo se afectarían tales elementos esenciales del deber de contribuir.

5. EL REGLAMENTO

- La concreción, en el ámbito tributario, de las materias susceptibles de ser reguladas por Reglamento exige, tomar como referencia las materias reservadas a la Ley en dicho ámbito, **no existiendo una reserva de Reglamento** entendida como el ámbito propio y específico de la potestad reglamentaria.
- El **tecnicismo y la complejidad** predicable de la materia tributaria resulta propicia para el desarrollo de la **materia reglamentaria como complemento** para la regulación de las cuestiones tributarias.
- Dentro de la disciplina del tributo, constituirán objeto típico del Reglamento las materias formales y las de gestión o procedimiento, así como la concreción de determinados detalles o aspectos secundarios de la prestación tributaria.

6. ÓRDENES INTERPRETATIVAS Y CIRCULARES

- La complejidad técnica y la abundancia de disposiciones que caracterizan al ordenamiento tributario explican la necesidad de una adecuada labor de interpretación en este ámbito. Las **Órdenes interpretativas** cumplen dicha función.
- Corresponde al Ministro de Hacienda la competencia para la elaboración de las Órdenes interpretativas y, una vez publicadas en el Boletín Oficial del Estado, vinculan directa e inexcusablemente a los órganos de gestión de la Administración Pública (art. 7.2 LGT).
- Las Órdenes interpretativas:
 - han de concretar los preceptos que interpretan.
 - han de determinar los aspectos necesitados de interpretación.
 - no pueden afectar a la integridad del precepto aclarado.

6. ÓRDENES INTERPRETATIVAS Y CIRCULARES

- Las **Circulares** son disposiciones puramente internas, dictadas en uso de la potestad de organización de la Administración con la finalidad de fijar directrices y dirigir la actividad de los órganos de la Administración.
- Suelen interpretar o analizar otras normas, o impartir directrices o instrucciones a los órganos de la Administración.
- Al carecer de carácter normativo no vinculan a particulares ni a tribunales.

7. LA COSTUMBRE. EL PRECEDENTE ADMINISTRATIVO

- La **costumbre**, como fuente del Derecho, se caracteriza por ser un derecho no escrito, aunque nada impide que posteriormente pueda recopilarse por escrito.
- Su origen es siempre extra-estatal, manifestándose a través de un uso reiterado.
- En el ordenamiento tributario existe un **obstáculo insalvable** para la aplicación de la costumbre como tal fuente de derecho: la primacía de la Ley como fuente normativa.
- Se entiende por **uso o práctica administrativa** la reiteración de las conductas y comportamientos por parte de los órganos administrativos. El **precedente administrativo** es la norma inducida de varias decisiones de la Administración en el ejercicio de actividades discrecionales y vinculantes ante supuestos. **Ni uno ni otro constituyen fuente del Derecho Financiero.**

8. LOS PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO

- Los **principios generales del Derecho** constituyen el fundamento del ordenamiento jurídico, son las bases últimas de todo el Derecho positivo.
- Los principios generales del Derecho comprenden todo el conjunto normativo no formulado, constituyendo el conjunto normativo impuesto por la comunidad que no se manifiesta en forma de Ley o de costumbre.

9. EL DERECHO SUPLETORIO

- El art. 7.2 LGT dispone que tendrán carácter supletorio las disposiciones generales del derecho administrativo y los preceptos del derecho común.
- Los procedimientos tributarios se regirán por sus normas específicas y, supletoriamente, por la Ley de Procedimiento Administrativo (Disposición Adicional Primera de la Ley 39/2015, de 1 de octubre).
- La referencia al carácter supletorio del Derecho común no debe entenderse como referencia exclusiva al Derecho civil, incluyéndose en dicho ámbito también el Derecho Mercantil o el Derecho del Trabajo.

BIBLIOGRAFÍA

- -MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J.M., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, última edición.
- -MENÉNDEZ MORENO, A., (Coord.), *Derecho Financiero y Tributario. Parte General. Lecciones de Cátedra*, Thomson-Reuters, última edición.
- -MERINO JARA, I. (Director), *Derecho Financiero y Tributario*, Parte General, Tecnos, última edición.