

## **Derecho financiero y tributario.**

### **Tema 1: actividad financiera: el derecho tributario.**

#### **1–. La actividad financiera.**

Concepto: todo grupo social organizado, ya sea público o privado necesita medios económicos para el cumplimiento de sus fines. Cuando se trata del estado y de los demás entes públicos es actividad de obtención y empleo de medios económicos necesarios para el sostenimiento de los servicios públicos y la consecución de las finalidades que recibe el nombre de " actividad financiera ". A nuestro juicio la actividad financiera puede descomponerse en tres momentos básicos:

- . La obtención de ingresos.
- . La gestión de estos recursos.
- . El gasto que se hace de dichos recursos para el mantenimiento de los servicios públicos.

Sobre la base de ello podemos definir la actividad financiera, aquella actividad que desarrolla el estado y demás entes públicos para la realización de los gastos inherentes a las funciones que les están encomendadas, así como para la obtención de los ingresos necesarios para hacer frente a dichos gastos.

#### Características de la actividad financiera.

Los podemos concretar en los siguientes:

- . La actividad financiera es una actividad económica, es decir se trata de una actividad que se realiza a través de la gestión y movimiento del dinero público.
- . No puede ignorarse que la actividad financiera por emanar de un grupo político, ofrece un aspecto político sociológico pues la administración de recursos escasos es fruto siempre de una decisión de la autoridad que gobierna la vida de una sociedad.
- . La actividad financiera es una actividad jurídica en el sentido de que queda sometida a principios y normas jurídicas cuyo análisis constituyen precisamente el objeto de estudio en el derecho financiero.
- . Es una actividad pública tanto por el sujeto como por el objeto que se relaciona con la satisfacción de las necesidades colectivas.
- . La actividad financiera es una actividad instrumental en el sentido que sirve de cauce o instrumento para la satisfacción de la necesidad pública.
- . La actividad financiera presenta aspectos muy distintos que pueden ser asumidos como objeto de conocimiento por distintas ciencias, así el jurista le interesa realizar el marco normativo en que se desenvuelve dicha actividad, para el economista, la actividad financiera es una realidad susceptible de ser analizado con criterios económicos y para el sociólogo y estudioso de la ciencia política la actividad financiera presenta aspectos sociológicos que no pueden ignorarse.

#### Evolución histórica de la actividad financiera.

Las pautas esenciales a través de las cuales se ha desarrollado históricamente la actividad financiera podemos resumir las de la siguiente forma:

Tanto en la antigüedad como en la edad media nos encontramos ante una actividad financiera de escasa entidad, ello es reflejo de la escasez de cometidos asumidos como fines públicos por las organizaciones públicas territoriales vigentes en aquel momento. En este sentido los poderes públicos se centraron en tareas esencialmente bélicas y fueron ajenos al cumplimiento de asistencia sanitaria o docente, en definitiva no existía un sistema de ingresos estable y permanente porque no existían fines a cumplir por los poderes públicos.

A partir del siglo XV con el surgimiento de un fenómeno cultural llamado "El Renacimiento" se produce un cambio esencial en las pautas de comportamiento sociales. Surge el estado moderno y con él también surge una actividad financiera que deja de ser esporádica e intermitente para ser continuista debido a la aparición de las instituciones: el ejército y la burocracia, lógicamente la financiación de estas dos instituciones debía hacerse con unos ingresos, que de manera permanente de recaudar se ciertas categorías impositivas, pero es a partir de la primera guerra mundial y sobre todo tras la crisis de 1929 cuando el estado abandona la concepción de estado policía, y adquiere un protagonismo creciente en la actividad económica de cualquier parte. Es ahí cuando la actividad financiera adquiere la filosofía de estado intervencionista.

#### Hacienda pública y actividad financiera.

Desde un punto de vista jurídico cuando se hace referencia a la hacienda pública puede eludirse según los casos a tres realidades distintas:

- Una de tipo subjetivo.
- Otra de tipo objetivo.
- Otra de tipo funcional.

Desde un plano subjetivo hablamos de hacienda pública como el sujeto titular de derechos y obligaciones, o más exactamente como sujeto titular de las funciones públicas encaminadas a la actuación de dichos deberes y obligaciones, es decir, como titular de la actividad financiera.

En esta acepción subjetiva de la actividad pública estamos identificando a la hacienda pública como el conjunto de entes públicos que tienen ingresos y realizan gastos.

Desde un punto de vista objetivo se entiende por hacienda pública el conjunto de derechos y obligaciones de contenido económico del estado o de otros entes públicos, podemos distinguir cuatro categorías que son las siguientes:

- El tributo.
- Los monopolios.
- La deuda pública.
- El patrimonio.

La tercera de las opciones de la hacienda pública este índole funcional, con arreglo a ella la hacienda pública se identifica como un conjunto de un muy variado de actuaciones administrativas agrupadas en dos categorías fundamentales:

- La que se dirige a la obtención de ingresos.
- La aplicación del ingreso mediante la realización del gasto público.

## **2.– El derecho financiero como ciencia jurídica.**

### **Concepto:**

Podemos definir el derecho financiero como la rama del derecho público interno que organiza los recursos constitutivos de la hacienda del estado y de las restantes entidades públicas y regula los procedimientos de recepción de ingresos y de ordenación de los gastos y pagos, que tales sujetos destinan al cumplimiento de sus fines. De acuerdo con esta definición, podemos señalar las siguientes características del derecho financiero:

- Es un sector del derecho público, ya que su finalidad es la unidad del estado y como tal regular relaciones en las que prima el interés colectivo sobre el individual.
- Aparece como un ordenamiento instrumentar en cuanto que gasto el ingreso no son finalidades en sí mismos, sino que cambia de sentido cuando se aplican a el logro de finalidades públicas.
- Dentro del derecho financiero se pueden distinguir ramas o disciplinas entre las que cabe destacar por su extensión y complejidad de el derecho presupuestario y el derecho tributario.

### **Contenido del derecho financiero.**

En el ámbito de la actividad financiera podemos distinguir dos vertientes o planos de actuación, el ingreso y gasto público, que a su vez constituyen dos grandes bloques del derecho financiero.

En cuanto a los ingresos públicos pueden ser de varias clases:

- Ingresos tributarios, que es la categoría principal de ingresos.
- Ingresos que el estado y demás entes públicos obtienen mediante el recurso de la deuda pública.
- Ingresos patrimoniales, son los que el estado obtiene en su condición de propietario de bienes, de su patrimonio o de accionista de empresas públicas o privadas.
- Ingresos procedentes de los monopolios fiscales.

En relación con el gasto público el derecho financiero se ocupa únicamente de los procesos jurídicos de organización, ejecución y control de los recursos públicos.

### **Autonomía científica del derecho financiero.**

Cuando hablamos de autonomía de una disciplina científica no significa que se encuentre marginada por los demás, sino que se señalan los elementos diferenciadores para poder delimitar determinado saber científico como jurídico. Desde esta perspectiva el derecho financiero y es una disciplina jurídica autónoma porque encaja adecuadamente en ninguna otra disciplina jurídica. Tres razones avalan dicha autonomía:

- El derecho financiero de regula un aspecto de la realidad social, bien delimitado dicho aspecto no es otro que la actividad financiera.
- El derecho financiero está constituido por un conjunto de normas y relaciones homogéneas.

–. El derecho financiero tiene unos principios generales propias y peculiares inspiradores de sus normas que viene dado por criterios de justicia material.

### Ramas del derecho financiero.

Podemos distinguir cuatro ramas del derecho financiero:

1. Derecho tributario.
2. Derecho financiero patrimonial.
3. Derecho del crédito público.
4. Derecho presupuestario.

#### 1. Derecho tributario.

El tributo es la institución básica de la hacienda pública hasta el punto de que puede considerarse como instrumento jurídico del que se sirve el estado para obtener los medios económicos necesarios para el cumplimiento de sus fines, consistiendo primordialmente en hacer surgir a cargo de determinadas personas la obligación de pagar a un ente público una suma de dinero. Dentro del derecho tributario podemos realizar las su división en derecho tributario material y derecho tributario formal:

El derecho tributario material:

Comprende el conjunto de normas jurídicas que disciplina la relación jurídica tributaria, es decir el derecho tributario material manifiesta aquello en lo que el tributo consiste en suma lo que el tributo es.

El derecho tributario formal:

Es el que comprende el conjunto de normas jurídicas que disciplina la actividad administrativa, que tiene por objeto asegurar el cumplimiento de las relaciones tributarias que surgen entre la administración pública y los particulares tal como ocurre en los procesos de liquidación, recaudación y revisión de actos administrativos.

#### 2 . Derecho financiero patrimonial o derecho patrimonial público.

El objeto propio del derecho patrimonial público es el recurso patrimonial, o sea la estructura y la gestión del patrimonio público dirigidas a la obtención de ingresos. En base a ello el derecho patrimonial público se configura en torno a tres núcleos temáticos:

- 1º. Gestión de los bienes de titularidad pública.
- 2º. Gestión de empresas de titularidad pública.
- 3º. Participación de los entes públicos en empresas de titularidad privada.

Dentro del ámbito de la titularidad pública se incluyen dos grandes categorías de bienes:

- . Los llamados bienes demaniales o de dominio público.
- . Los llamados bienes patrimoniales.

Junto a ellos existen regímenes específicos de propiedad pública, como son la propiedad pública, la propiedad minera, el patrimonio forestal, y el patrimonio nacional.

### 3. Derecho del crédito público o deuda pública.

El endeudamiento público ofrece a nuestro juicio las tres siguientes peculiaridades:

- Los empréstitos públicos, es decir las operaciones financieras en la que el estado o cualquier otro ente territorial recibe dinero a préstamo en las condiciones y con los límites fijados en la ley.
- Las operaciones similares de préstamo o de apertura de crédito.
- Los anticipos y los créditos que el banco emisor (Banco de España) puede conceder al tesoro público.

Por último señalar que las normas que regulan el crédito público están contenidas en la ley general presupuestaria del 4 de enero de 1777, actualmente establecidas en el texto refundido de la ley general presupuestaria en base al Real decreto legislativo 1091/88 23 de septiembre.

### 4. Derecho presupuestario.

El derecho presupuestario lo podemos definir como la expresión jurídica del plan financiero del estado para un periodo de tiempo determinado. El contenido del derecho presupuestario podemos concretarlo en dos aspectos:

1º. Aspecto jurídico-político.

2º. Aspecto jurídico-financiero.

El aspecto jurídico-político hace referencia al conjunto de normas dirigidas a regular las relaciones entre dos poderes del estado: poder legislativo y ejecutivo que son protagonistas del ciclo presupuestario, así corresponde al derecho presupuestario la regulación de la distribución de competencias en materia de preparación, aprobación, ejecución y control del programa de ingresos y gastos del estado.

El aspecto jurídico-financiero de terminar los efectos que el presupuesto en cuanto a la ley tiene con respecto a los ingresos y gastos públicos, o sea con respecto a los derechos subjetivos de los particulares y con respecto al ordenamiento jurídico y a las leyes financieras preexistentes.

### ***Tema 2: Las fuentes del derecho financiero.***

#### **1.– Las fuentes del derecho en el ordenamiento financiero: ley general tributaria y ley general presupuestaria.**

El derecho financiero forma parte del ordenamiento jurídico y en principio tendrá aplicación en la teoría general del derecho en materia de fuentes, aunque hay que tener en cuenta la siguientes peculiaridades:

- La gran trascendencia que tiene la ley en el ámbito del derecho financiero. Esta gran trascendencia contrasta con la mínima que tiene la costumbre, prueba de ello es la especial importancia del principio de legalidad.
- La mayor precisión de las normas jurídicas financieras en relación a la actuación de la administración financiera.

- La importancia en el derecho financiero de la actuación fiscal de otros entes distintos a los del estado, como son las comunidades autónomas y las entidades locales.

En el derecho financiero existen dos normas básicas que tienen carácter general y que se refieren a los ingresos y a los gastos. La segunda norma es la ley general presupuestaria de el 1 de enero de 1777, y con el Real decreto legislativo 1091/88 23 de septiembre. No podemos confundir esta ley con la ley de presupuestos generales del estado.

La ley general presupuestaria proclama las normas básicas reguladoras de la gestión y la actuación de la hacienda pública, por su parte de la ley de presupuestos generales del estado aprueba los presupuestos generales del estado, los presupuestos de cada año, o sea que tiene una vigencia limitada al ejercicio correspondiente, sin embargo la ley general presupuestaria tienen un periodo y limitado de vigencia.

## **2. La ley y el principio de legalidad.**

El principio de legalidad es un criterio aplicable a todo el ordenamiento jurídico y en consecuencia también se encuentra su aplicación en el derecho financiero. En este sentido tanto los tributos como el gasto público han de establecerse o probarse mediante la ley de ingresos y gastos públicos. Se aprueba por la ley de presupuestos generales del estado, sin embargo el principio de legalidad financieras se subdivide a su vez en dos principios: principio de legalidad tributaria y principio de legalidad presupuestaria, así los tributos y los gastos se siga probando mediante ley pero se trata de leyes distintas independientes, los tributos se aprueban por leyes tributarias y el gasto público se sigue aprobando mediante el la ley de presupuestos generales del estado, en este sentido conviene señalar que la ley de presupuestos no aprueba los tributos, sino que contiene una mera precisión de estos. La publicación de un mayor o menor ingreso dependería directamente de las leyes tributarias.

Este principio de legalidad queda formulado entre otros artículos de la constitución en los siguientes: en el artículos 3,3 cuando nos indica que sólo podrán establecerse prestaciones de carácter público con arreglo a la ley; el artículo 133 de la constitución que no se indica que la potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al estado mediante ley. Por su parte la ley general presupuestaria indica en su artículo 2 la facultad de establecer tributos exclusiva del estado y se ejercerá mediante ley aprobada en las cortes.

## **3. Decreto ley en materia tributaria y presupuestaria.**

El principio de separación de poderes se rompe en algunos casos permitiendo que el ejecutivo invada el campo propio del poder legislativo para dictar disposiciones con fuerza de ley, estas disposiciones pueden ser de dos tipos:

- Los dictados por razones de emergencia o necesidad que se denomina decretos ley.
- Los que el gobierno dicte como consecuencia de expresa delegación del poder legislativo y a los que nuestra constitución denomina decretos legislativos.

El problema del decreto ley en materia tributaria puede concretarse de la siguiente forma: según el artículo 86 de la constitución española el decreto ley no puede afectar a derechos básicos y libertades fundamentales reguladas en el título primero de la constitución y el problema radica en que dentro del título primero se encuentra el artículo 31 que recoge el deber de tributar. En nuestra opinión el uso del decreto ley viene delimitado por el contenido esencial de algunos derechos fundamentales, es decir el decreto ley no puede afectar al contenido esencial de un derecho fundamental. El tribunal constitucional se ha pronunciado en numerosas ocasiones sobre la procedencia del decreto ley en materia tributaria. La doctrina dada por el alto tribunal es la siguiente: del examen conjunto de los artículos 31,86,133 de la constitución, el tribunal

constitucional declara que la limitación del contenido del decreto ley no cierra el paso a cualquier regulación tributaria, sino que sólo queda excluido este instrumento normativo en el ámbito de la reserva de ley y la reserva de ley hay que entenderla, dice el tribunal constitucional, y referida a los criterios y principios con arreglo a los cuales se han de regir la materia tributaria.

La problemática en lo que respecta al decreto ley en materia presupuestaria circunscribe exclusivamente en el ámbito de los presupuestos generales del estado, en este ámbito la constitución española de reserva a las cortes generales el examen, enunciado y aprobación de los presupuestos generales del estado y ello es hasta el punto que el artículo 166 de la constitución en el que se determinan las competencias de las cámaras, contempla específicamente a la potestad de aprobar los presupuestos, esta atribución de competencias está plenamente justificada porque jurídicamente la ley de presupuestos generales del estado supone la autorización al ejecutivo para que lleve a cabo su actuación. Son las cortes generales quiénes han de autorizar el gasto público al gobierno de manera que éste no puede otorgarse asimismo esa autorización. Desde nuestro punto de vista jurídicamente hablando es compensable e indispensable que los presupuestos generales del estado se aprueben en bloque mediante decreto ley pero igualmente se calcula la competencia del legislativo si se permite al gobierno modificar la cantidad de los presupuestos mediante ley.

#### **4. Decreto legislativo.**

Podemos definir la legislación delegada como una transferencia de potestad normativa de las cortes generales al gobierno, legitimada en abstracto por una ley fundamental y atribuida en concreto por la autorización que para cada caso se contenga en una ley ordinaria, existen dos vías para la legislación delegada en el ámbito de la constitución:

1º. Aprobación de una ley de bases cuyo desarrollo encargan las cortes generales al gobierno para que éste formule un texto articulado.

2º. Aprobación de una ley extraordinaria disponiendo la refundición en un solo texto de varios textos legales preexistentes.

En el ámbito del derecho tributario la figura del decreto legislativo la encontramos en el artículo 11 de la ley general tributaria. Así se nos indica por el citado precepto, que las delegaciones y autorizaciones legislativas que se refiere al a las materias reservadas a la ley inexcusablemente, los principios o criterios que respeten dicha reserva de ley en la determinación de los elementos esenciales del tributo. Igualmente también se indica que el uso de las autorizaciones o de alegaciones se ajustará a los preceptos de la ley que concedió confirmó, y en último lugar se establece que los preceptos de la delegación tendrá la fuerza y eficacia de meras disposiciones administrativas en cuanto exceda de los límites de la delegación o autorización o éstos estuvieran caducados por el transcurso del plazo y hubiera sido revocada.

#### **5. El reglamento.**

Por reglamento entendemos toda disposición de carácter general que aprobado por el poder ejecutivo pasa a formar parte del ordenamiento jurídico.

La función específica del reglamento consiste en desarrollar y complementar las leyes y en regular la organización y servicios de la administración. Tanto la nota de generalidad como su calificación como fuente del derecho son caracteres que concurren en el la ley pero mientras esta no está sujeta más que a la constitución el reglamento tiene un doble límite: la constitución y las leyes. El origen distinto de la potestad legislativa de la reglamentaria sirve también para precisar con exactitud cuáles son las relaciones entre ley y reglamento. En este punto se manifiesta claramente que un principio o reglamento se encuentra absolutamente sujeto y condicionado por la ley y en varios sentidos:

- El ejercicio de esta potestad reglamentaria no puede manifestarse por la regulación de materias constitucionalmente reguladas por la ley.
- El reglamento no podrá ir ni directa ni indirectamente contra lo dispuesto en la ley.
- Cuando el reglamento se dedica al desarrollo de una ley deberá atenerse fielmente a los dictados de la misma.

En el ámbito del derecho financiero señalamos que la constitución no establece especialidad alguna a la regla de verse sobre la materia financiera, en este sentido son tres las normas contenidas en la ley general presupuestaria las que configura la potestad reglamentaria en materia tributaria y presupuestaria. Lo de concierne a la materia tributaria el artículo 6 de la misma atribuye la potestad reglamentaria en materia tributaria al consejo de ministros y el ministerio de economía y hacienda, al margen de la potestad reglamentaria de las corporaciones locales. Este artículo 6 de la ley general tributaria está en consonancia a lo establecido en el artículo 97 de la constitución a tenor del cual se atribuye la potestad reglamentaria al gobierno de acuerdo con la constitución y las leyes. En lo que concierne a la potestad reglamentaria de las corporaciones locales debemos decir que ésta se desarrolla a través de los ordenamientos municipales que son su principal manifestación.

El procedimiento de aprobación de los ordenamientos fiscales se desarrolla a través de las siguientes fases:

- Aprobación inicial por el pleno de la corporación por mayoría absoluta del número legal de sus miembros.
- Información pública y audiencia a los interesados por el plazo mínimo de treinta días para la presentación de reclamaciones.
- Resolución de reclamaciones o aprobación definitiva por el pleno.
- Publicación del texto íntegro de la ordenanza en el boletín oficial de la provincia.

Respecto a la potestad reglamentaria debemos señalar que de acuerdo con el artículo 8 de la ley general presupuestaria, corresponde al gobierno en materia objeto de esta ley, aprobar los reglamentos para su aplicación a que recaerá a propuestas del ministro de economía y hacienda dicha potestad reglamentaria dictar las disposiciones y resoluciones que resulten procedentes de acuerdo con lo establecido a las leyes en las materias relativas a la hacienda pública estatal.

Caracteres tributaria: el artículo 8 de la ley general tributaria nos indican que la facultad de dictar disposiciones interpretativas o aclaraciones de las leyes y demás disposiciones en materia tributaria, corresponde en exclusiva al ministro de economía y hacienda, quien la ha de ejercer mediante orden publicada en el boletín oficial del estado, continúa señalando este artículo que las anteriores disposiciones será de obligado acatamiento para los órganos de gestión de la administración pública. Las circulares administrativas en materia tributaria tienen a nuestro juicio un valor simplemente interpretativo vinculante para los órganos de la administración sin ningún carácter normativo directo para los administrados ni para los órganos jurisdiccionales, es decir, no se trata de normas jurídicas con eficacia frente a terceros, sino que pretenden adorar a lo contemplado en una ley. Estas circulares tributarias hay que diferenciarlas de la práctica administrativa y el precedente administrativo, así mientras que la práctica administrativa hace referencia al devenir normal de la función pública. El precedente administrativo nos indica el modo de actuar de la administración ante una determinada situación.

## **6. Los tratados internacionales.**

Mirar los artículos 93 a 96 de la constitución.

## **7. La costumbre.**

El artículo 1,3 del código civil dice que la costumbre sólo regirá en defecto de ley aplicable siempre que no sea contraria a la moral y al orden público y resulte probada. Las condiciones que han de concurrir en la costumbre para su aplicación como fuente de derecho son tres:

- 1º. Inexistencia de ley aplicable al caso.
- 2º. Que la costumbre no sea contraria a la moral y al orden público.
- 3º. Que resulte probada.

La pérdida de significación de la costumbre como fuente del derecho es el problema común a todo el derecho, pero que se deja sentir especialmente en el ámbito del derecho público, pero además en el ordenamiento financiero existe un obstáculo insalvable para la aplicación de la costumbre como fuente del derecho, ésta es la primacía de la ley como fuente normativa. Ahora bien, debemos señalar que junto a la costumbre, que podemos calificar como independiente entendiendo esto como que no guarda relación ninguna con el derecho escrito, pueden existir y de hecho existe una costumbre que adquiere relevancia en el ordenamiento financiero, más concretamente en el ordenamiento tributario. Nos referimos a aquella costumbre que pasa a integrar el presupuesto del hecho normativo, que en cuanto tal tiene la misma eficacia y valor jurídico que cualquier otro presupuesto de hecho normativo. En este sentido se cita como ejemplo la posibilidad que se contempla en el impuesto sobre La renta de las personas físicas, la posibilidad de deducir como hasta esencial no suntuario el ocasionado por la boda de los hijos del contribuyente o la suya propia, que según usos y costumbres del lugar hubieren satisfecho aquél por la ceremonia y la celebración de la citada boda, así como por la adquisición del ajuar de los hijos con motivo de esta.

## **8. Principios generales del derecho.**

Los principios generales del derecho fueron incluidos en el artículo 1,4 del código civil. Los principios generales del derecho son las ideas fundamentales y informadoras de la organización de un estado. Tres son las funciones que podemos atribuir a dichos principios:

- 1º. Sirven de fundamento al ordenamiento jurídico.
- 2º. Son principios orientadores de la norma.
- 3º. Se nos presenta como la fuente del derecho en caso de insuficiencia de la constitución y la ley.

No existe ninguna duda en que las dos primeras funciones las cumple los principios generales del derecho en el ámbito del derecho tributario, sin embargo sí existe dudas sobre si es aplicable en la tercera función. Ello se debe a que en nuestra opinión existen zonas del derecho tributario en las que prescindir de los principios generales del derecho significaría correr el grave riesgo de que no emitiera ninguna instancia jurídica capaz de analizar los resultados contrarios a la limitación de la seguridad jurídica que pueden derivarse de la aplicación estricta y de algunos preceptos de la legislación tributaria, de esta perspectiva y en el orden jurisdiccional opinamos que la aplicación de los principios generales del derecho deben estar inspirada por las tres reglas siguientes:

- . Los principios generales del derecho debe ser aplicados por todos los tribunales.
- . Conviene alegar que se cite el principio general del derecho por no haber ley ni costumbre aplicable exactamente el caso.

–. Conviene indicar el origen del principio general del derecho.

## **9. La jurisprudencia.**

El capítulo de las fuentes del derecho tributario no debe cerrarse sin una alusión a la jurisprudencia y la doctrina científica, ni son propiamente fuentes pero en mayor o menor nivel influyen directamente y en la aplicación de interpretación de las normas tributarias, de ahí que se les llame fuentes indirectas en todos los sectores. Existe la influencia, tanto de la jurisprudencia como de la doctrina en la vida de la norma jurídica.

## **10. La codificación en el ordenamiento financiero.**

La modificación de una determinada materia jurídica es la práctica que obedece a los principios racionales y que sirve para reservar el principio de seguridad jurídica o de certeza del derecho. Un código es un cuerpo legal en el que se recogen sistemáticamente las normas dispersas en el tiempo sobre una determinada materia, es decir la regulación unitaria en un solo texto del conjunto de cuestiones determinadas a una determinada materia. El problema de la codificación en el derecho financiero, al igual que ocurre en el ámbito del derecho administrativo, deriva en la enorme variedad de las materias reguladas y la constante mutación de las mismas, con ello queremos que la legislación tributaria sea así porque está sujeta a los vaivenes rapidísimo de las necesidades financieras del estado y por que debe responder con exactitud, de un largo proceso constantes de nuevas formas de evasión incluso de fraude elaboradas por los constituyentes.

En el ámbito del derecho tributario y presupuestario demos distinguir entre materia tributaria y presupuestaria. La codificación en materia tributaria se contempla en la ley general tributaria del 28 de diciembre de 1963, ley que ha sido modificada en dos ocasiones, la primera por la ley 10/85 16 de abril y la segunda por la ley 25/96 20 de julio. Por lo que respecta a la codificación en el ámbito de el derecho presupuestario, la ley general presupuestaria del 4 de enero de 1777 vino a sustituir a numerosas disposiciones que se habían ido dictando para regular esta materia, así el artículo 1 de la ley general presupuestaria señala que la ley cuestión contiene las normas básicas reguladoras de la gestión de la hacienda pública. Debemos señalar que las comunidades autónomas tienen sus propias leyes de hacienda y que para las corporaciones locales la normativa básica la tiene en la ley reguladora de las corporaciones locales y la ley reguladora de las haciendas locales.

Por último señalar que la materia presupuestaria ha sido objeto de diversas modificaciones desde la aprobación de la ley general presupuestaria, hasta el punto que ha habido la necesidad de aprobar un texto refundido de la misma, aprobado por el Real decreto legislativo 1091/81 23 de septiembre.

## ***Tema 3: principios materiales de la justicia.***

### **1–. Principios constitucionales de justicia tributaria.**

La constitución española refleja la idea de justicia que una comunidad políticamente procesal tiene un momento histórico determinado. Los principios constitucionales de justicia tributaria deben reflejar por tanto esta idea de justicia en referida a la esfera de los tributos.

Consecuencia de ello es que los estudios del derecho financiero han avanzado los principios constitucionales como elementos básicos del ordenamiento financiero y ejes sobre los que se han asentado los distintos institutos financieros como lo son el tributo de los ingresos patrimoniales, los ingresos provenientes de la deuda pública o los ingresos procedentes de los monopolios.

### **2–. Principio de generalidad.**

Desde un punto de vista doctrinal lo podemos formular de la siguiente manera: todos deben soportar los cargos tributarios de acuerdo con la capacidad económica, es decir, la generalidad se exige de todos aquellos

sujetos que revela objetivamente una determinada manifestación de riqueza que se somete a contribución. Negativamente el principio de generalidad puede formularse en el sentido de que nadie dejará de contribuir.

En base a dicha formulación podemos distinguir un doble aspecto en el principio de generalidad:

–. Aspecto subjetivo.

–. Aspecto objetivo.

Subjetivamente a significa todos deben contribuir según su capacidad económica. El término " todos " hace referencia en el ámbito de nuestro ordenamiento jurídico, tanto a los ciudadanos españoles, los extranjeros, prohibiendo la existencia de privilegios o dispensa el pago de tributos.

Objetivamente significa que todos los actos o hechos que revelen esa capacidad económica, deben estar sujetos a contribución. El principio constitucional de generalidad es un mandato directamente dirigido al legislador para que cumpla con su exigencia. Dicha exigencia no es otra que establecer como hecho imponible todo acto, hecho o negocio jurídico que sea indicativo de capacidad económica.

### **3-. Principio de igualdad.**

El principio de igualdad es una vieja aspiración política y tributaria que se viene manifestando desde la revolución francesa y que a lo largo del tiempo ha ido cambiando poco a poco su contenido.

Con carácter general el artículo 14 de la constitución española, junto con el artículo 1 proclaman como uno de los valores superiores de nuestro ordenamiento constitucional, el principio de igualdad ante La ley.

Más concretamente el artículo 31 de la constitución recoge este principio como un principio reformador en materias financieras. El artículo 31 nos indica que todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que en ningún caso tendrán alcance confiscatorio.

El artículo 31,2 nos indica que el gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos y su programación y ejecución responderá a los criterios de eficacia y economía.

Desde un punto de vista doctrinal, la igualdad tributaria sea entendido como la igualdad a la hora de contribuir al sostenimiento del estado, y así dicho principio de igualdad se ha formulado en estrecha conexión con el principio de generalidad, de manera que ambos principios podemos resumirlos en este enunciado: *todos deben soportar en igual forma las cargas derivadas de los tributos, prohibiéndose por tanto la existencia de privilegios y tratos diferenciados.*

Esta afirmación debe ser matizada. No queremos decir que el sistema tributario más perfecto es aquel que hace pagar a todos y cada uno de los miembros de la comunidad una misma cantidad de dinero. Tal sistema será injusto, puesto que sería injusto que se pagara lo mismo al titular de una fortuna que al más humilde de los ciudadanos. De ahí que los principios de igualdad y generalidad han de contemplarse en función de la capacidad económica, convirtiéndose de este modo la capacidad económica en un modo de aplicar los principios de generalidad e igualdad siempre bajo la premisa siguiente:

*La igualdad exige un trato igual a los iguales, o sea a los de igual capacidad económica y un trato desigual a los desiguales, o sea a los de desigual capacidad económica.*

### **4-. Principio de capacidad económica.**

De todos los principios tributarios consagrados en el artículo 31 de la constitución, el más trascendental es el de capacidad económica. Este es el principio tributario por antonomasia que ha encontrado su formulación de este la carta de Bayona hasta la vigente constitución, incorporando dicho principio como criterio material de justicia tributaria.

El artículo 31 de la constitución dispone que todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica. El artículo 3 de la ley general tributaria (L.G.T.) no se indica que la ordenación de los tributos ha de basarse en la capacidad económica de las personas llamadas a satisfacerlas.

En base a dichos preceptos, podemos señalar que en nuestro ordenamiento jurídico se llama capacidad económica a lo que en otros ordenamientos, como por ejemplo el italiano, se denomina capacidad contributiva es decir son términos equivalentes.

El tribunal constitucional y su sentencia del 20 de julio de 1981, señaló que capacidad económica a efectos de contribuir a los gastos públicos significa "*encontrar la riqueza allí donde se encuentre*". Por lo tanto la capacidad económica supone una actitud para contribuir al sostenimiento de los cargos públicos y esa actividad viene dada por los medios económicos que posean.

Cuando hablamos de capacidad económica podemos diferenciar una capacidad económica absoluta y relativa.

Absoluta: se refiere a la actitud abstracta para concurrir a los cargos públicos, es decir en el momento de crear la norma tributaria hay que definir quiénes son los sujetos con capacidad económica y para ello habrá que determinar qué hechos o situaciones son los que nos indican la existencia de esa capacidad económica.

Relativa: presupone la existencia de la capacidad económica relativa y se dirige precisamente a determinar su cuantía.

#### Conclusiones:

1º-. La capacidad económica consiste en la posesión de una riqueza, es decir en la disponibilidad de medios económicos para efectuar el pago del tributo.

2º-. La conexión entre riqueza y capacidad económica se pone de relieve a través de una interpretación sistemática de los textos tributarios, en el sentido de que las normas reguladoras de los tributos buscan manifestaciones de riqueza para establecer gravámenes.

3º-. Se establecen criterios para ayudar en la tarea de decidir si un determinado hecho es uno indicativo de capacidad económica. Así por ejemplo se introduce el principio de exención del mínimo vital que se formula bajo la premisa "*primero vivir y luego pagar el tributo*" así no puede pensarse que quien debe destinar sus recursos para satisfacer sus necesidades elementales manifiesta la titularidad de una riqueza. De ahí que el consumo de determinados bienes considerados elementales y necesarios (comer, vestir) no puede ser justamente grabado.

#### 5-. Principio de progresividad.

Podemos definir la progresividad como la cualidad de del ordenamiento jurídico en virtud de la cual los titulares de mayor capacidad económica son grabados de forma más que proporcional en proporción con los de capacidad económica más baja. Entre capacidad económica y progresividad y existe una estrecha relación de forma que podemos decir que la progresividad es una determinada forma de contribuir de acuerdo con la capacidad económica.

La progresividad del sistema tributario es una forma de ser del sistema que se articula técnicamente de forma

que puede responder a la consecución de unos fines que no son estrictamente recaudatorios, sino que trascienden de dicho plazo para permitir la consecución de otros fines como por ejemplo son el progreso social y económico y la propia estabilidad del sistema económico.

El principio de progresividad es entendido hoy en día como la forma de conseguir la efectiva igualdad, y en este sentido se encuentra conectado con el principio de capacidad económica.

La no confiscatoriedad se puede predicar en principio tanto del sistema tributario como de una figura en particular. El conjunto de figuras que integran el sistema tributario contemplan cada una de las capacidades económicas parciales de la capacidad económica global de una persona.

Para que el conjunto de figuras que integran el sistema tributario pudiera llegar a confiscar la capacidad económica, tendrían que ponerse articuladas todas ellas de manera progresiva. El artículo 31 de la constitución establece un límite al principio de progresividad y dicho límite no es otro en base al cual el sistema tributario nunca podrá tener alcance confiscatorio. Entendiendo por confiscar a privar a uno de sus bienes y aplicarlos al fisco. De ahí que consideramos inconstitucional la aplicación de todo tributo que suponga una destrucción del patrimonio que los contribuyentes contemplaban antes de la aplicación del mismo.

## **6-. Principio de seguridad jurídica.**

Es un principio informador de todo el ordenamiento jurídico y no sólo vinculante para el sector tributario. Dicho principio viene recogido en el artículo 9,3 de la constitución. El contenido de este principio exige de un lado, que el ordenamiento jurídico proporcione seguridad, entendiendo por tal saber a qué atenerse como y por otro lado excluye la arbitrariedad en el momento de crear la norma y en el de aplicarla.

La ley general tributaria alude a dicho principio en su artículo 16, cuando nos indica que toda modificación de leyes, reglamentos tributarios ha de contener una relación completa de las normas aceptadas.

## **7-. Criterio extra fiscales de los tributos.**

El principio de extra fiscalidad viene recogido en el artículo 4 de la ley general tributaria que consagra el criterio de que los tributos deben ser utilizados como una poderosa herramienta para colaborar dentro del marco de la política económica general, en la tarea de desarrollar y redistribuir la renta nacional.

Artículo 4: "*Los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, han de servir como instrumento de la política económica general, atender las exigencias de estabilidad y presupuestos sociales y procurar una mejor distribución de la renta nacional*".

Dos observaciones:

1º-. Este principio de extra fiscalidad viene recogido en una ley de naturaleza ordinaria. Dicha ley es la ley general tributaria y por tanto no vincula al legislador en el futuro.

2º-. No existe ningún artículo en la constitución que de forma explícita ampare el uso del tributo para fines extra fiscales, aunque bien es cierto que no resulta difícil encontrar preceptos que permitan respaldar constitucionalmente exigencias tributarias extra fiscales. Eso es por ejemplo la situación contemplada en los artículos 40 y 130 de la constitución.

## ***Tema 4: aplicación del derecho financiero.***

### **1–. Eficacia de las normas financieras en el tiempo.**

Contestar a la cuestión de la eficacia de las normas financieras en el tiempo, supone tanto como responder a las tres siguientes preguntas:

1º-.*¿Cuándo entra la ley en vigor?*.

2º-. *¿A qué situaciones jurídicas?*.

3º-. *¿Cuando cesan sus efectos?*.

#### **A/ Vigencia y cese de la norma.**

Respecto a la primera pregunta debemos afirmar que en el campo jurídico financiero los problemas que se plantean, son semejantes a los que surgen en relación a cualquier otra norma jurídica. Así respecto al momento en que la ley entre en vigor hay una norma válida para todo el ordenamiento, por tanto también para el financiero. Dicha norma está contenida en el artículo 2 del código civil que nos indica que las leyes entrada en vigor a los veinte días de su publicación completa en el boletín oficial del estado si en ellas no se dispone lo contrario.

En materia tributaria el principio de vigencia de las normas tributarias viene regulado en el artículo 20 de la ley general tributaria en los siguientes términos:

- . Las normas tributarias y entrarán en vigor con arreglo a lo dispuesto en el código civil y deberán ser aplicadas durante el plazo determinado o indefinido previsto en la respectiva ley sin que precisen ser revalidadas por la ley presupuestaria o por cualquier otra.

Respecto al cese de la norma, podemos indicar que al igual que ocurre con todas las normas jurídicas, las normas tributarias puede cesar en su urgencia por tres causas:

- . Cuando transcurra el plazo previsto o determinado en la respectiva disposición.
- . Cuando una norma superior la derogue expresamente.
- . Cuando el contenido de una norma posterior resulte incompatible con el de la norma anterior y quede así totalmente derogada.

Podemos añadir una cuarta causa: de acuerdo con el artículo 164 de la constitución española hay que entender la declaración de inconstitucionalidad de una ley determinada que sólo subsista (quede vigente) aquella parte de la ley que no quede afectada por la inconstitucionalidad sea también una forma de cese en la urgencia de la ley puesto que se termina la nulidad de dicha normativa.

#### **B/ Retroactividad y ultraactividad.**

Tradicionalmente las normas tributarias han sido consideradas como odiosas, restrictivas de hechos individuales y por tanto no se admitía su retroactividad. Esta equiparación de las normas tributarias militativas de los derechos individuales, ha estado presente hasta épocas bien recientes en la jurisprudencia de nuestro tribunal supremo que ha venido manifestando una respuesta a la retroactividad de las normas tributarias.

El artículo 93 de la constitución recoge el principio de irretroactividad al establecer que la constitución garantiza la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales.

Este principio de irretroactividad no es aplicable a las normas tributarias, ya que las leyes fiscales no pueden

equipararse a las normas sancionadoras no favorables por restrictivas de derechos individuales salvo en la normativa referente al derecho tributario penal.

No existe un principio constitucional de irretroactividad de las normas tributarias siendo de aplicación el principio general de irretroactividad plasmado en el artículo 2,1 del código civil ya que las leyes no tendrán un efecto irretroactivo si no se dispusiere lo contrario. Se dice que una ley es irretroactiva cuando extiende su eficacia a actos jurídicos realizados o situaciones creadas bajo imperio de una ley anterior, pero la irretroactividad admite graduaciones en función de la incidencia de la nueva ley, de ahí que dentro del concepto genérico de retroactividad podemos distinguir distintos tipos o grados.

Así se habla de retroactividad de grado:

- Máximo.
- Medio.
- Mínimo.

Como fenómeno opuesto a la retroactividad nos encontramos con la ultraactividad y esto ocurre cuando una ley continúa aplicándose a situaciones de hecho ocurridas con anterioridad a su derogación. Cuando se dispone de forma expresa que la normativa derogada continúa aplicándose a los supuestos de hecho nacidos durante el periodo en el que la ley se encontraba vigente. Esto ocurre por ejemplo cuando una ley deroga determinados beneficios fiscales pero declara subsistente los concedidos antes al amparo de la normativa que es objeto de la derogación.

## **2– Eficacia de las normas financieras en el espacio.**

### **A/ Eficacia a nivel interno.**

Dos son los preceptos que la ley general tributaria dedica a regular el ámbito espacial de las normas tributarias.

En el primer precepto se establece un criterio general mientras que en el segundo precepto se prevén las posibles modificaciones (artículo 21) consecuencia de su aplicación a extranjeros.

El artículo 21 de la ley general tributaria establece que las normas tributarias obligarán en el territorio nacional, así salvo lo dispuesto en cada ley y en cada caso los tributos se aplicarán conforme a los siguientes principios:

- El de residencia efectiva de las personas naturales cuando el gravamen sea de naturaleza personal.
- El principio de territorialidad que se aplicará de manera especial cuando nos referimos al matrimonio, en las explotaciones económicas o tráfico de bienes.

Por su parte el artículo 22 de la ley general tributaria indica que el ámbito de aplicación de las leyes tributarias españolas se refieren a los actos realizados por los extranjeros a los rendimientos y utilidades por estos percibidos a los bienes a valorar que les pertenecen y podrán ser modificados por decreto o propuesta del ministro de hacienda en los dos siguientes supuestos:

- Por requerirlo la aplicación de acuerdos internacionales celebrados en nuestro país o a los que España se halla adherido.

- Por resultar procedente de la aplicación del principio de reciprocidad internacional.

Del contenido de dichos preceptos se desprende las siguientes conclusiones:

- Las normas tributarias obligan en todo el territorio nacional, esta consideración tiene el carácter de genérica en el sentido de que es predictable de toda la normativa jurídica estatal, puesto que supone una manifestación o concreción de la soberanía del estado, que se exterioriza y despliega su suspicacia jurídica sobre un determinado territorio.
- Todos los tribunales de justicia deberán aplicar y tenerla en cuenta como un elemento más, integrante del ordenamiento jurídico.
- La integración de esa ley en el ordenamiento jurídico determina que sea tenida en cuenta al menos como elemento interpretativo de ese mismo ordenamiento del que forma parte. Por otro lado determina la extensión de la ley en el espacio que constituye el problema esencial que plantea la determinación del ámbito espacial de aplicación de las normas tributarias. A este respecto, dos son los criterios que trata de dar solución: por un lado el principio de personalidad y por otro el principio de territorialidad. Por lo general rige el primero en aquellas materias en que prima la consideración individualizada del ciudadano como ocurre en el artículo 9 del código civil, por el contrario prima el criterio de territorialidad en otros terrenos como ocurre en las leyes penales o en las de seguridad pública, tal como establece el artículo 8 del código civil.

Por otro lado no rige el principio de personalidad o también llamado de nacionalidad cuando la calidad o condición del sujeto al que decide la aplicación de la norma en base a dicho principio, el estado puede sujetar a atribución a sus nacionales cualquiera que sea el lugar en el que resida y cualquiera que sea el lugar donde se realizan los hechos que dan lugar a las obligaciones tributarias, aparte el principio de territorialidad supone que los tributos se exigen o por una conexión del hecho imponible con el territorio del estado, o por una conexión de la persona con dicho territorio prescindiendo por completo de la nacionalidad de la persona.

## **B/ La doble dimensión internacional.**

Existe un doble imposición internacional cuando un mismo presupuesto de hecho, de lugar a obligaciones tributarias en varios estados por el mismo título y en el mismo periodo impositivo. Los tres elementos de este concepto operan a su vez como requisitos para definir a la doble imposición internacional, son los siguientes:

- Las llamadas identidad objeto o unidad de objeto, significa que la tributación es exigida por más de un estado.
- Identidad subjetiva o unidad de sujeto, significa que la tributación es exigida por más de un estado a un mismo sujeto pasivo.
- La identidad o la unidad de tiempo, significa que la tributación es exigida por el mismo período impositivo.

Debemos distinguir la doble imposición internacional por un lado:

- La doble imposición interna que consiste cuando un mismo hecho imponible y origina obligaciones tributarias distintas, o cuando dentro del territorio de un estado un mismo hecho imponible ha de tributar por dos o más impuestos. Si el hecho imponible de los tributos de un país constituye un auténtico sistema y su ámbito es nacional no debe plantearse casos de doble imposición interna. También la doble imposición internacional debe diferenciarse claramente de la doble imposición económica.

Por otro lado:

- . La doble imposición y económica que se produce cuando tributan sujeto jurídicamente distintos pero económicamente idénticos. Este concepto de doble imposición económica es aplicado especialmente a los dividendos.

#### Causas de la doble imposición internacional:

Las causas que motivan un original la doble imposición internacional pueden reconducirse a las dos siguientes:

La primera hace referencia a la coexistencia de diversos criterios de sujeción a los tributos. Este criterio lo que destaca fundamentalmente es la posibilidad de que una misma riqueza se encuentre por dos estados diferentes.

En primer lugar el estado donde reside el precepto de la renta al que denominaremos estado de la residencia y en segundo lugar está el país donde se produce la renta cueste situado el patrimonio al quedaremos estado de la fuente.

El segundo supuesto es el supuesto en el que los Estados no utilizan un único y mismo criterio de residencia, o sea cuando dos Estados considera residente a la misma persona. Por ejemplo en Gran Bretaña a efectos del impuesto sobre la renta de las personas físicas, se considera residente hay que tenga en Gran Bretaña un lugar de residencia. Así pues una persona que reside en territorio español por más de 133 días al año será considerada en residente aquí, pero si tiene una vivienda en Gran Bretaña será considerado también residente en aquel país, por lo tanto estamos ante un supuesto de los Estados que consideran que una misma persona es residente en su territorio.

#### Métodos para evitar la doble imposición:

Las medidas para corregir la doble imposición internacional se clasifica en dos grandes grupos:

- . Por un lado, las medidas unilaterales.
- . Por otro lado, las medidas multilaterales.

Las medidas unilaterales son aquellas que cada estado en particular adopta un propio territorio, emana pues únicamente del poder tributario del estado y con ellos se pretende resolver el problema de doble imposición internacional. Sin embargo el alcance de estas medidas es limitado puesto que está supeditado al principio de reciprocidad internacional.

Respecto de las medidas multilaterales son aquellas que nos vienen dadas por convenios internacionales suscrito entre dos o más países que tienden a facilitar las relaciones fiscales e internacionales por ende a corregir la doble imposición internacional.

Tanto las medidas unilaterales como las multilaterales acogen a unos criterios y métodos para evitar la doble imposición previstos en el convenio de la OCDE de 1977. Las reglas previstas en dicho convenio para dirimir los problemas de doble residencia se diferencia según se trate de personas físicas o jurídicas.

Los criterios o reglas aplicables.

a/. En caso de doble residencia de personas físicas, son por este orden las siguientes:

- . Disposición de una vivienda permanente, entendiendo por tal la dispuesta permanentemente para su uso de manera duradera.

- . Centro de intereses vitales, hay que tener en cuenta las relaciones familiares y sociales del interesado, sus ocupaciones, sus actividades políticas o culturales, la sede de los asuntos o el lugar donde administra sus bienes.
- . Permanencia habitual, ya que puede darse el caso de que una persona física disponga de un hogar permanente en cada uno de los Estados contratantes y que no pueda determinar cuál es el centro de sus intereses vitales. Será en dicha situación cuando la permanencia habitual en un estado más que en el otro determine la residencia.

La nacionalidad en este sentido tanto si una persona física permanecen de modo habitual en cada uno de los Estados contratantes como si no aparece de modo habitual en alguno de ellos, la preferencia se otorga al estado del que la persona física posea la nacionalidad.

La que concierne a las personas jurídicas, cuando una persona jurídica está somática a una vinculación fiscal con dos Estados será considerada residente del estado en que se encuentre la dirección efectiva de la entidad. Por dirección efectiva entendemos el lugar donde se centralizó de hecho, la gestión administrativa y la dirección de sus negocios.

Según el modelo de la OCDE hay dos métodos para corregir la doble imposición internacional:

1–. Método de exención, que representa dos modelos:

1.1–. Integra.

1.2–. Con progresividad.

2–. Método de imputación.

2.1–. Integra.

2.2–. Ordinaria.

1.1–. Respecto a la exención integra se prescinde por completo de la renta del patrimonio grabados del otro estado.

1.2–. En la exención con progresividad la renta o patrimonio de gravados en el estado de la fuente no se gravan en el estado de la residencia pero se tienen en cuenta, a efectos de estimar el tipo de gravamen aplicable, al resto de la renta o patrimonio, o sea la renta o patrimonio obtenido en el estado de la residencia.

2.1–. El método imputación integra consiste en que partiendo de la renta mundial se permite deducir el pago en el país de la fuente.

2.2–. El método de imputación ordinaria consiste en que partiendo de la renta mundial se permite decir aquella parte de impuesto que el país de la residencia corresponde a la renta o patrimonio de grabados en el estado de la fuente.

En el derecho español se adopta un sistema mixto de denominado imputación integral ordinaria (es decir de carácter mixto) y radica en que no se permite aplicar directamente ni la deducción correspondiente a la imputación integra ni la que procede a la imputación ordinaria, sino de la menor de estas dos.

**Tema 5: interpretación de las normas financieras.**

## **1– La interpretación de las normas tributarias. Concepto de norma y problemática actual.**

El derecho financiero no es un conjunto de normas aisladas, sino un conjunto de normas que se integra en el ordenamiento jurídico, por lo que la interpretación de las normas financieras se realiza a la misma forma que las restantes normas jurídicas. Sin embargo, en el ámbito del derecho financiero se ha defendido la necesidad de utilizar criterios especiales de interpretación, de esta forma se ha pasado durante mucho tiempo, tiempo que la interpretación de las leyes financieras debía seguir criterios automáticos que según las épocas o corrientes pensamiento se han concretado en las dos máximos siguientes:

- .In dubio contra Fiscum, es decir que en caso de duda debía prevalecer el sentido más favorable al contribuyente.
- .In dubio pro Fiscum, que atendiendo a las necesidades financieras del estado, éste propaga la primacía en el sentido más favorable al tesoro público.

De estos dos máximos se ha concretado excluir toda interpretación extensiva entendiendo que las normas tributarias han dado interpretaciones literal o restrictivamente. Actualmente esta opinión no es aceptada como puesto que las normas del derecho financiero no son normas singulares o excepcionales, por tanto no hay razón alguna que justifique la existencia de criterios automáticos de interpretación, o sea que la interpretación de la norma financiera ha de ser creativa de la voluntad del legislador.

## **2– Criterios jurídicos de interpretación: el artículo 23 de la ley general tributaria.**

La ley general tributaria acoge el método jurídico de interpretación de las normas tributarias y rechaza el método económico de interpretación de las normas tributarias según criterios especiales. Esta postura se pone de manifiesto en el propio artículo 23 de la ley general tributaria cuando nos indica que las normas tributarias se interpretarán con arreglo a los criterios admitidos en derecho, por lo tanto han de ser interpretadas como todas las demás normas jurídicas, en consecuencia debemos acudir a los criterios comunes de interpretación establecidas en el artículo 3 del código civil según el cual *las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras en relación con el contexto, los antecedentes históricos, legislativos y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas*.

De otro lado, el artículo 23,2 de la ley general tributaria establece que en tanto no se definan por el ordenamiento tributario los términos empleados en sus normas, se entenderán conforme a su sentido jurídico técnico o usual según proceda. De este artículo se desprende, en nuestra opinión, dos criterios de interpretación:

- . Los términos tributarios defendidas por el ordenamiento jurídico se entenderán conforme al sentido que la ley tributaria les haya dado. Así por ejemplo si la ley del impuesto sobre La renta nos dice que son sujetos pasivos las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español y la propia ley del impuesto defina como residencia habitual la permanencia por más de 183 días durante el año natural, está claro que no da lugar a duda alguna sobre qué debe entenderse por residencia habitual.
- . El segundo criterio de interpretación, es aquel que hace referencia a la exclusión o interpretación de la norma de manera apriorística si no existe una definición tributaria de los términos empleados por la norma.

Según dispone el artículo 23,2, los términos interpretan con anterioridad conforme a su sentido jurídico técnico y usual según procede. Esta última expresión "según procede", excluye la preferencia por uno u otro sentido.

El sentido jurídico dispone que el ordenamiento jurídico utiliza su propia terminología distinta de la usada en otras ciencias o en el lenguaje coloquial. Por ejemplo si en el impuesto de transmisiones patrimoniales se

considera como transmisión patrimonial la constitución de un derecho real, está claro que estos términos deben entenderse en sentido jurídico.

Las normas tributarias que utilizan también términos que tienen un sentido técnico. En base a este sentido el legislador utiliza expresiones de otras ramas del saber, ajenas a lo jurídico como por ejemplo ocurre con los impuestos especiales en el campo de la química, si el impuesto sobre el alcohol y bebidas derivadas se refiere al alcohol etílico, por tal sólo podemos entender lo que significa el campo de la química.

El legislador, por último, se sirve de los términos en sentido usual, o sea en un sentido que no es ni jurídico ni técnico, así por ejemplo si el I.V.A. dispone que se aplicarán un tipo de gravado determinado a las joyas, se está refiriendo a lo que usualmente se entiende por concepto.

### **3-. La interpretación de las normas que contienen un hecho imponible: artículo 28,2 de la ley general tributaria.**

Las normas que difieren el hecho imponible (el tributo) deben ser interpretadas como cualquier otra norma tributaria, de acuerdo con los criterios que acabamos de ver en el artículo 23 de la ley general tributaria. Pero cabe la posibilidad de que junto a los criterios interpretativos establecidos en el artículo 23 surjan otros criterios de calificación de los hechos imponibles que alguna manera incidan en la interpretación de aquellas normas.

El apartado 2 del artículo 28 de la ley general tributaria, nos indica que el tributo se exigirá con arreglo a la naturaleza jurídica de presupuestos de hecho definido por la ley, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados la hayan dado y prescindiendo de los efectos que pudieran afectar a su validez.

La correcta interpretación del artículo 28 de la ley general tributaria toma como punto de referencia el hecho imponible que se dibuja por el legislador tomando como punto de referencia una serie de situaciones de naturaleza jurídica o económica que acontecen en la vida real. Estas situaciones se convierten desde el momento en que entran a formar parte de la norma legal en presupuestos de naturaleza jurídica y su relación origina el nacimiento de la obligación tributaria. Pero para que el tributo pueda exigirse, es necesario comprobar con carácter previo si los hechos de la vida real acaecidos se corresponden con los previstos en la ley. Será previsto entonces proceder a su calificación de conformidad con la naturaleza jurídica que presenta la hipótesis recogida en la norma, o sea, el hecho imponible.

En el proceso de calificación de la norma jurídica, se va a prescindir de dos circunstancias que pudieran enturbiar la determinación de si el hecho de la vida real es concorde con la comisión normativas y existe una obligación tributaria que debe ser satisfecha. Estas circunstancias son las siguientes:

- . De un lado la forma o denominación que los interesados hayan dado a la situación de la vida real que se toma como posible presupuesto de hecho del tributo. Así por ejemplo aunque las partes califiquen como compra-venta un contrato en el que la mayor parte de los bienes constituye el precio de dicho contrato, la calificación que procede es la permuta. Se trata en definitiva de la efectividad al viejo principio que los contratos son lo que son y no lo que las partes quieran que sea.
- . Los defectos que puedan afectar a la validez del posible presupuesto de hecho del tributo.

En definitiva se trata aquí de la aplicación del artículo 6,3 del código civil que determinan la inexistencia y ausencia de efectos del acto del negocio nulo.

### **5-. Integración de las normas financieras: la analogía en el derecho financiero.**

La analogía está considerada como un método de aplicación de los principios contenidos en la norma que

contempla un determinado supuesto a otro supuesto no regulado en dicha norma, pero que guarda con él una relación de similitud.

Podemos definir la analogía como un procedimiento de integración del sistema normativo que consiste en aplicar a un determinado, no expresamente previsto en la ley, la solución prevista en la misma para otros casos diferentes pero que guarda una semejanza esencial con el supuesto regulado.

Para que se debe la aplicación de la analogía han de concurrir los siguientes requisitos:

- Ausencia de norma reguladora específica de la relación jurídica que se trata.
- Existencia de una norma positiva que regula expresamente supuestos de hecho análogos o semejantes.
- Que se dé la posibilidad de extender el fundamento de la norma jurídica que debe aplicarse análogamente al supuesto no previsto, no regulado por existir ante dichas hipótesis la llamada identidad de razón.

En el ámbito del derecho tributario, el artículo 23.3 de la ley general tributaria nos indica que no se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible o el de las exenciones o bonificaciones.

**(EXAMEN).** En nuestra opinión la analogía no se podrá extender a las materias amparadas por el principio de legalidad, o sea a los elementos esenciales del tributo. Sin embargo sí será de aplicación directa la analogía en el derecho tributario, en aquellas materias que entre en juego la aplicación del principio de legalidad, o sea en el llamado derecho tributario formal.

## **6–. El fraude a la ley tributaria.**

En el derecho tributario el concepto de fraude de ley no es distinto al acuñado por la teoría general del derecho. Así podemos distinguir el fraude de ley tributaria como la consecución de un resultado económico por medios jurídicos distintos a los normales, medios jurídicos que natural y originariamente tienden al logro de fines diversos y que no están gravados o lo están en medida más reducida que aquellos medios normales o usuales.

Un ejemplo de fraude de ley sería eludir el impuesto de transmisiones patrimoniales utilizando el expediente de constitución de una sociedad según su posterior disolución y adjudicándose los bienes sociales a personas distintas de quienes lo aportan. Este mismo ejemplo expresado en cifras sería el siguiente: supongamos que B quiere comprar a A un inmueble cuyo valor es de 10 millones, tratándose de una transmisión de un bien inmueble B tendría que pagar por la compra–venta de un 6% del bien. A y B pueden constituir una sociedad en la que A aporta el bien y B aporta el dinero, pagando por la constitución de una sociedad un 1% y adjudicándose B, previa disolución de la sociedad, el bien y A el dinero. Por esta operación pagaría de nuevo un 1%, y en total no habrá pagado más que un 2%, mientras realizando la compraventa habría pagado el 6%.

Un segundo ejemplo de fraude de ley vendría a representar por el siguiente caso: A que tiene un patrimonio de 20 millones y B, siendo el supuesto el siguiente: A quiere donar a B un bien inmueble cuyo valor es de 10 millones de pesetas, conforme al impuesto sobre sucesiones y donaciones tendría que pagar el 11,48% del valor del bien inmueble. A y B pueden entonces simular una compraventa y pagar conforme al impuesto sobre adquisición patrimonial un 6%, estaríamos pues ante un caso de fraude de ley tributaria por gravarles trasmisiones tributarias.

El fraude de la ley tributaria queda regulado en el artículo 24 de la ley general tributaria, dicho precepto no se indica que los actos o negocios jurídicos ejecutados en fraude de ley no impedía la aplicación de la norma tributaria eludido ni darán lugar al nacimiento de las ventajas fiscales que se pretendía obtener mediante ellos.

Los efectos de una declaración de fraude de ley son entre otros los siguientes:

- El acuerdo de declaración de fraude de ley no tiene efectos fuera del ámbito tributario.
- Deberá dictarse una nueva liquidación tributaria procediendo a la correcta cuantificación del tributo. Lógicamente esta nueva liquidación se practicará aplicando la norma defraudada.
- Se exigirá el pago de intereses de demora por la cantidad que corresponda ingresar.

### ***Tema 6: la relación jurídica tributaria.***

#### **1– La concepción ínter subjetiva del fenómeno tributario.**

El fenómeno tributario ha sido explicado a lo largo de la historia de distintas formas. Ha sido entendido como una relación de poder, como una relación jurídica tributaria y, últimamente, como un procedimiento de imposición.

El tributo como relación de poder nació en un momento anterior al estado de derecho.

Sobre la base de dicha regulación de poder se entendían que las normas que regulaban el tributo encontraba en su fundamento en la potestad de imperio del estado. En el primer cuarto del siglo XX se registra una reacción contra la tesis anterior que tiene por objeto establecer las relaciones que nacen con motivo de la exigencia del tributo.

En el estado de derecho se configura el tributo como una relación jurídica tributaria, o sea se trata de una relación con origen en la ley que se desarrolla de la siguiente manera:

Se parte de la existencia del sujeto pasivo que realiza el hecho imponible. Una vez realizado el hecho imponible se cuantifica a través de la base imponible a la que se aplica el tipo de gravamen y cuyo resultado es la cuota tributaria.

El papel de la administración tributaria se circscribe en intervenir como sujeto activo, es decir como acreedor que exige el pago del tributo.

Procedimiento de imposición: se entiende como la teoría que entiende el tributo como un procedimiento imposición que concibe a dicho instituto jurídico como una serie de actos y disposiciones que no se corresponden entre sí pero que significan por su fin típico que es la obtención del tributo.

Así el ejercicio de la potestad de imposición no da lugar al nacimiento de una relación jurídica, sino de un procedimiento que engloba básicamente dos situaciones jurídicas: de un lado la potestad de imposición del ente público y del otro lado el deber jurídico del sujeto pasivo.

#### **2– Contenido de la relación jurídico tributaria.**

La relación jurídico tributaria se puede realizar en un doble sentido: en sentido estricto o como una relación compleja.

Hablamos de relación jurídica en sentido estricto para referirnos a la relación tributaria entendida como obligación principal. A través de ella expresamos el crédito del ente público y la consiguiente deuda tributaria a cargo de la persona obligada al pago.

La relación jurídico tributaria como relación compleja es el conjunto de vínculos jurídicos que produce la

aplicación de las normas tributarias entre el estado y los particulares, que adquieren un sentido unitario e independiente en función de una obligación tributaria.

La relación jurídico tributaria en sentido amplio, se diferencia de la relación jurídico tributaria en sentido estricto, tanto por su contenido que es mucho más amplio en sujetos ya que en el ámbito de la relación jurídico tributaria en sentido amplio pueden participar también personas distintas en sujeto activo y pasivo del tributo.

### **3-. La obligación tributaria.**

Podemos definir la obligación tributaria como la obligación establecida por la ley de entregar a un ente público una suma de dinero a título de tributo. La obligación tributaria es el vínculo jurídico fundamental y principal, todas las demás relaciones jurídico tributarias existen en función de la obligación tributaria y existe o se manifiestan para garantizar y hacer efectivo el cumplimiento de la obligación tributaria.

El concepto de obligación tributaria está determinado por dos premisas fundamentales, con arreglo a las cuales se configura el tributo en nuestro ordenamiento constitucional.

Por un lado el deber jurídico de contribuir de acuerdo con la capacidad económica y de otro lado el mandato de establecer las prestaciones patrimoniales con arreglo a la ley. Por tanto, los principios de capacidad económica y legalidad tributaria, son los ejes sobre los cuales debe perfilarse el concepto de obligación tributaria.

#### **A-. Caracteres de la obligación tributaria.**

Tres son los caracteres que residen en toda obligación tributaria:

- Que se trate de una obligación legal.
- Que el contenido de dicha obligación tributaria sea patrimonial.
- La obligación tributaria es indisponible.

#### **Obligación legal.**

De acuerdo con el principio de legalidad reconocida por nuestra constitución en nuestro sistema jurídico, la obligación tributaria es una obligación cuya fuente es la ley, es decir la obligación tributaria nace de la voluntad de la ley y asocia su origen a la realización de un determinado hecho previsto por la ley, así por ejemplo la obtención de un beneficio por parte de una sociedad o por una persona física, origina el pago de impuestos sobre sociedades o el impuesto sobre La renta.

#### **Contenido patrimonial.**

Esta característica pone de manifiesto que el objeto de la obligación tributaria es el débito de una prestación patrimonial a una renta pública. Estamos pues ante una obligación de dar y más en concreto de dar una suma de dinero.

A partir de la ley del patrimonio histórico español, se permite el pago tanto de impuesto sobre La renta como sobre el patrimonio, y el de donaciones y préstamos se permite que el pago se realice mediante la entrega de bienes que formen parte del patrimonio histórico español.

#### **Indisponibilidad de los tributos.**

Consecuencia del interés público tutelado que pone en la norma tributaria es la inderogabilidad de la obligación tributaria o lo que es lo mismo la indisponibilidad del crédito tributario.

Esta característica consiste en que el acreedor (administración pública) no puede disponer del crédito a tal y como normalmente puede hacerlo en el ámbito de las relaciones en derecho privado, así mientras que en las obligaciones civiles el titular del derecho del crédito puede disponer del modo más amplio, ninguna de discrecionalidad existe en las obligaciones tributarias.

### **B.1–. Elementos constitutivos del tributo.**

Las leyes reguladoras de cada tributo responden al esquema general dibujado por la ley general tributaria que es el siguiente:

Una vez que se ha realizado el hecho imponible, nace la obligación tributaria y la administración procede a la liquidación del tributo, de acuerdo con este esquema la LGT regula los elementos de la relación tributaria que son los siguientes:

- El hecho imponible: que es el presupuesto de hecho que origina el nacimiento de la obligación tributaria.
- El elemento subjetivo: se refieren a los objetos que intervienen en la relación jurídico tributaria. De un lado al sujeto activo (administración tributaria en un sentido amplio) y de otro lado el sujeto pasivo.
- Los elementos cuantificador es de la obligación tributaria son la base imponible y el tipo de gravamen. Elementos en función de los cuales ha de determinarse la cuantía de la relación tributaria.

### **B.2–. El nacimiento de la obligación tributaria.**

La obligación tributaria es una obligación legal porque nace de la ley. La pregunta que nosotros nos planteamos es en qué momento exacto nace la obligación tributaria.

Para responder a esta pregunta se admiten dos posibilidades que generan al mismo tiempo dos teorías opuestas: la primera es la llamada teoría declarativa y la segunda es la teoría cuantitativa.

La teoría declarativa defiende que la obligación tributaria nace cuando se realiza el hecho imponible. Para esta teoría el acto de liquidación del tributo supone simplemente una declaración de que la obligación tributaria ya ha nacido.

La teoría cuantitativa defiende que la obligación tributaria no nace de la realización del hecho imponible sino que nace en el momento en que se realiza la liquidación del tributo. Por tanto para esta teoría el acto de liquidación del tributo consiste en el hecho que determina el nacimiento de la obligación tributaria. Por liquidación del tributo hay que entender el acto o conjunto de actos necesarios realizados por la administración para comprobar y valorar los distintos elementos constitutivos de la obligación tributaria con el fin de determinar exactamente la cantidad a pagar por el contribuyente.

En nuestra opinión y sobre la base del artículo 28 de la LGT entendemos que dicho precepto legal no afirma en ningún momento que la obligación nazca de la realización del hecho imponible pero tampoco afirma que nazca del acto de liquidación. En realidad la obligación tributaria se origina en la realización del hecho imponible, aunque se concrete en un momento posterior, que es el momento de la liquidación. Por lo tanto la obligación tributaria nace cuando tiene lugar el hecho imponible y la administración con el acto de liquidación se limita a reconocer y declarar la existencia de la deuda fijando su cuantía.

El devengo del tributo. La obligación tributaria nace cuando el hecho imponible se realice según la

terminología aceptada de forma generalizada por nuestro derecho positivo. En ese momento de realización del hecho imponible se devenga el tributo. Por lo tanto el devengo señala el momento exacto en que entiende producido el hecho imponible y nace la obligación de contribuir, así pues el devengo del tributo es expresión equivalente a la del momento de realización del hecho imponible, o lo que es igual al momento en que nace la obligación tributaria.

#### **4-. El hecho imponible.**

##### **Concepto.**

La definición del hecho imponible la proporciona la LGT en su artículo 28, sobre la base de dicho precepto el hecho imponible es un presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.

Hecho imponible y presupuesto de hecho del tributo son expresiones equivalentes, así podemos afirmar que el hecho imponible es el presupuesto de hecho de la obligación tributaria diferenciándolo así del presupuesto de hecho de las demás obligaciones tributarias y en su caso de los deberes que se originan en la aplicación del tributo.

##### **Naturaleza del hecho imponible.**

El hecho imponible es un hecho jurídico, entendiendo por tal: todo hecho material que produce efectos jurídicos. Los efectos jurídicos sólo derivan de las relaciones sociales, en cuanto dichas relaciones sociales significan hechos jurídicos, es decir hechos contemplados y valorados por el derecho español, incorporado de esta forma al mundo de la realidad jurídica.

Debemos distinguir entre el hecho imponible legal y real.

- . Hecho imponible legal: es el que figura en la ley de cada impuesto como supuesto de aplicación del mismo.
- . Hecho imponible real: es el que ofrece la realidad como generada de la obligación tributaria para la exigencia del impuesto.

##### **Fundamento del hecho imponible.**

El fundamento del hecho imponible debe responder a las siguientes preguntas: ¿Por qué elige el legislador ciertos hechos y no otros como configuradores del hecho imponible?. Debemos comenzar diciendo que el estado es libre para determinar los hechos cuya realización han de dar origen a obligación tributaria, pero en la determinación de tales hechos ha de obedecer a determinados criterios y ciertas normas de actuación que vienen determinadas por la constitución española. En dichos criterios ha de inspirarse el estado a la hora de establecer los tributos. Los criterios para determinar un hecho imponible pueden ser jurídicos o extra jurídicos, a nosotros nos interesa los criterios jurídicos, que a su vez pueden ser positivos o extra positivos según estén contemplados o no en normas jurídicas.

Los extra positivos son los que derivan del espíritu de las normas, entre ellos los principios generales del derecho. Nos interesa a los criterios positivos que sirvan de fundamento a los hechos imponibles y que son los principios tributarios, uno de estos principios es el de legalidad, es decir el hecho que origina la obligación tributaria (hecho imponible) ha de venir determinado por la ley. Otros criterios los proporcionan los artículos 3 y 4 de la LGT y en el artículo 31 de la constitución que recoge los principios de justicia material del tributo.

##### **Estructura del hecho imponible.**

El hecho imponible se compone siempre de dos elementos: uno objetivo y otro subjetivo.

El elemento objetivo se denomina también como elemento material o presupuesto objetivo y el elemento subjetivo es igualmente designado con las expresiones de presupuesto subjetivo y elemento personal del hecho imponible.

–. Elemento subjetivo.

El elemento subjetivo del hecho imponible es la relación que existe entre el elemento objetivo y una determinada persona para que nazca el crédito impositivo del ente público, es decir el vínculo que une una persona con el elemento objetivo y que determina en esa persona la condición de sujeto pasivo de la obligación tributaria. Por tanto el elemento objetivo se refiere a los sujetos que realizan el elemento subjetivo o que se relacionan directamente con él. A este elemento subjetivo se debe la distinción entre impuestos personales y reales, exigiendo los primeros la referencia a un sujeto determinado para poder formar su hecho imponible.

El artículo 36 de la LGT alude a este elemento subjetivo cuando dispone que la posición del sujeto pasivo y los demás elementos de la obligación tributaria no podrán ser utilizados por actos o convenios de los particulares. Tales actos y convenios no sufrirán efecto ante la administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico privadas, por lo tanto la obligación tributaria es una obligación disponible, es decir, los contribuyentes no pueden disponer libremente de las obligaciones nacidas de los tributos, en este sentido el elemento subjetivo no puede alterarse por pactos entre particulares. La administración se dirigirá siempre a la obligación según la ley.

–. Elemento objetivo del hecho imponible.

El elemento objetivo equivale a un acto, hecho o situación de las personas o sus bienes que han sido tomados en consideración por el legislador para el establecimiento del tributo. Por tanto la situación base indicativa de la capacidad económica y que se encuentra regulada por la norma tributaria, por ejemplo en la obtención de renta, puede ser contemplada desde varios aspectos: un aspecto material y otro espacial, temporal y cuantitativo.

–. *El aspecto material:* este aspecto sirve para configurar cada tributo y diferenciarlo de los demás, así siendo el elemento objetivo una situación de hecho, el aspecto material del hecho imponible coincide con la definición que el legislador ofrece de hecho imponible en cada tributo.

Atendiendo al aspecto material del hecho imponible pueden distinguirse distintas categorías del hecho imponible:

\* hechos imponibles genéricos y específicos.

\* hechos imponibles simples y complejos.

Los hechos imponibles genéricos son aquellos que aparecen configurados por la norma jurídica atendiendo a características generales.

Son hechos imponibles específicos aquellos que ofrecen una configuración normativa, unitaria, autónoma.

Un ejemplo de hecho imponible genérico es el impuesto de actividades económicas. Y un ejemplo de hecho imponible específico es el impuesto sobre la actividad artesanal que grava el impuesto sobre actividades económicas.

Los hechos imponibles simples son los que están constituidos por un hecho único y aislado, como por ejemplo cuando se realiza la compra-venta.

Los hechos imponibles complejos son los que están constituidos por varios hechos reunidos, por ejemplo el IRPF.

–. *El aspecto espacial*: todo hecho imponible además de consistir en algo, está relacionado con un determinado territorio, es decir tiene una dimensión territorial. Precisamente el aspecto espacial del hecho imponible indica las condiciones territoriales en que debe cumplirse el aspecto material. Indica por tanto el lugar donde se realiza el hecho imponible. Atendiendo a este aspecto espacial podemos clasificar los hechos imponibles en dos grupos:

\* hecho imponible cuyo aspecto material se realiza íntegramente en el territorio de un solo ente público impositor.

\* hecho imponible cuyo aspecto material se realiza en territorio de más de un ente público impositor. Un ejemplo es la doble imposición internacional.

–. *El aspecto temporal*: puesto que todo el hecho imponible se realiza en el tiempo, todo hecho tiene una dimensión temporal. El aspecto temporal del hecho imponible nos indica las condiciones del tiempo en que debe realizarse el aspecto material para que nazca la obligación tributaria. Este aspecto es importante para determinar la ley aplicable, así se aplicara la ley vigente en el momento del devengo del tributo.

La influencia del tiempo en la estructura de los hechos imponibles va a dar lugar a dos categorías de los hechos imponibles: hechos imponibles instantáneos y hechos imponibles periódicos.

\* los hechos imponibles instantáneos son los que se agotan en sí mismo, es decir se agota cuando se realiza por ejemplo el fallecimiento de una persona.

\* los hechos imponibles periódicos son aquellos que tienden a prolongarse en el tiempo, o sea aquellos hechos imponibles que por su naturaleza tienden a reproducirse.

–. *El aspecto cuantitativo*: es el que expresa que el hecho imponible es susceptible de medición en términos monetarios. La medición va a permitir la cuantificación exacta de la deuda que se han de satisfacer a la hacienda pública. Sobre la base de este aspecto distinguiremos entre: hechos imponibles fijos y hechos imponibles variables.

Los hechos imponibles fijos son aquellos en los que la riqueza es idéntica en todos y cada uno de los casos en que el hecho imponible se realiza.

Los hechos imponibles variables son aquellos en los que el aspecto material es susceptible de adquirir una valoración distinta cada vez que se realiza el presupuesto previsto por la norma.

### **Exención y no sujeción.**

Existe exención monetaria cuando existe una norma llamada norma de exención que establece que una norma tributaria no es aplicable a supuestos de hecho que realiza la hipótesis de dicha norma tributaria o cuando impiden que se deriven los efectos jurídicos del mandato de esta norma tributaria para los sujetos fijados en la norma de exención.

El mecanismo jurídico para que se produzca la exención tributaria consiste en la existencia de dos normas jurídicas que actúan en sentido contrapuesto. Por un lado la existencia de una norma tributaria que defina un

hecho imponible y como es obvio le asocia inmediatamente el nacimiento de la obligación tributaria y en segundo lugar la existencia de una norma de exención que ordena en ciertos casos que la obligación tributaria no se produzca a pesar de la realización del hecho imponible previsto en la norma de imposición.

**(EXAMEN).** La diferencia en entre exención y no sujeción radica en que la no sujeción no se realiza la hipótesis prevista en la norma, es decir no se produce un hecho imponible por la sencilla razón de que la actividad o el sujeto que la realiza no está gravado, por lo tanto la norma de no sujeción tiene un carácter de clarativo es decir no tiene un carácter constitutivo ya que de ella no derivan ni derechos ni deberes.

Sobre la base de ello podemos concluir diciendo que la diferencia de la no sujeción con la exención es clara, ya que en la exención es necesario la existencia de dos normas que tienen como fin último la contraposición entre una y otra para que se impida la aplicación del mandato contenido en la norma, mientras que la no sujeción no hay más que una verdadera norma. Un ejemplo de no sujeción es el impuesto sobre vehículos de tracción mecánica cuando la persona es minusválida.