

Persevera

AL ALCANCE DE QUIEN ESTUDIA

Tema 3

El Derecho Tributario. La Ley General Tributaria: principios generales

Cuerpo Técnico de Hacienda

INGRESO LIBRE · EDICIÓN 2026

perseveraoposiciones.com

AL ALCANCE DE QUIEN ESTUDIA

Cada año, mucha gente perfectamente capaz de aprobar una oposición no llega a intentarlo en serio. Y casi nunca es por falta de cabeza: es por la vida. El trabajo que te deja sin fuerzas justo cuando ibas a ponerte, las cargas familiares, no saber bien por dónde empezar o, simplemente, no poder dedicarle el día entero ni pagar una buena academia. Cosas que poco tienen que ver con lo que uno valdría sentado delante del examen.

Persevera nace de ahí: de la idea de que opositar debería depender de que estudies, y de nada más.

Prepararse bien no debería depender de cosas ajenas a tu esfuerzo. Hay muchísima gente que sacaría la plaza por su cuenta si tuviera las herramientas adecuadas a mano. El problema es que casi siempre se ven solo dos caminos: una academia, con sus horarios y su ritmo, o hacerlo del todo en solitario, sin nada ni nadie que te guíe. Persevera quiere ser un tercer camino: la libertad de ir por tu cuenta, pero con herramientas de verdad para hacerlo en serio.

Ese tercer camino empieza por lo esencial: el temario, completo y gratuito, sin registrarte. Descárgalo, guárdalo, imprímelo, compártelo con quien quieras: es tuyo, sin compromisos y para siempre.

Y las herramientas de verdad están en nuestra app. Porque, como quienes hemos pasado por ahí, sabemos que tener el temario es solo el principio: en la app el temario cobra vida, con tests para ponerte a prueba, fichas de repaso, esquemas y un seguimiento que te muestra por dónde vas y dónde flojeas. Todo pensado para exprimir cada hora de estudio. Y da lo mismo cómo te prepares: por tu cuenta o como refuerzo de una academia, aquí siempre tienes con qué practicar más.

Opositar es, sobre todo, perseverar: madrugones, días en que no entra nada, semanas en que dudas de si merece la pena. Y es en esa parte —la de aguantar— donde queremos estar a tu lado, dándote las herramientas que a nosotros nos habrían hecho el camino más fácil.

— *El equipo de Persevera*

ÍNDICE

Epígrafe 1 — El Derecho Tributario: concepto y contenido	4
1. Concepto y encuadre en el Derecho financiero	4
2. Derecho tributario material y Derecho tributario formal	5
3. Contenido: parte general y parte especial	5
4. El objeto del Derecho Tributario: los tributos	6
Epígrafe 2 — Las fuentes del ordenamiento tributario	10
1. La preeminencia de la ley y el sistema de fuentes	10
2. La Constitución, los tratados y la normativa de la Unión Europea	11
3. La ley y las normas con rango de ley	13
4. La reserva de ley tributaria	14
5. Los reglamentos y las ordenanzas fiscales	16
6. El carácter supletorio del Derecho administrativo común	18
Epígrafe 3 — La Ley General Tributaria: principios generales	20
1. La LGT como ley codificadora: objeto y ámbito de aplicación	20
2. Los principios de ordenación del sistema tributario	22
3. Los principios de aplicación del sistema tributario	25
4. El anclaje constitucional y la lectura de conjunto	26

TEMA 3

Epígrafe 1 — El Derecho Tributario: concepto y contenido

1. Concepto y encuadre en el Derecho financiero

El **Derecho Tributario** es la rama del ordenamiento que regula el **establecimiento y la aplicación de los tributos**. No es una disciplina aislada, sino una pieza dentro de un conjunto más amplio: el **Derecho financiero**, esto es, el sector del Derecho que ordena la **actividad financiera** del Estado y de los demás entes públicos. Y actividad financiera es, en dos palabras, obtener **ingresos** y realizar **gastos** para atender las necesidades colectivas. El Derecho financiero tiene, por tanto, dos vertientes: la de los **ingresos públicos** (donde se sitúan los tributos, la deuda pública, los ingresos patrimoniales) y la de los **gastos públicos** (el Derecho presupuestario). El Derecho Tributario ocupa la primera de esas vertientes y, dentro de ella, la más importante, porque los tributos son el **ingreso público por excelencia**: la fuente ordinaria y principal con la que se sostiene el gasto del Estado. Por su naturaleza, el Derecho Tributario es **Derecho público**. Lo es por el régimen de **potestades** que maneja —la Administración actúa investida de poder de imperio para exigir el tributo— y por la **posición** que ocupan las partes de la relación: no es un vínculo entre iguales, como el que rige un contrato civil, sino una relación en la que el ente público exige una prestación que nace directamente de la ley, sin necesidad del consentimiento del obligado. Esa nota —la coactividad de origen legal— es la que separa al tributo de cualquier prestación voluntaria y explica por qué toda la materia gira en torno al principio de legalidad que se estudia en el Epígrafe 2.

La norma que vertebra y ordena todo el Derecho Tributario español es la **Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria** (en adelante, **LGT**), que no regula un tributo concreto sino que codifica la parte general común a todos ellos. Su objeto y su alcance se analizan con detalle en el Epígrafe 3.

2. Derecho tributario material y Derecho tributario formal

Dentro del Derecho Tributario es clásica la distinción entre dos grandes bloques normativos, según regulen la obligación de pagar o la actividad para hacerla efectiva.

El **Derecho tributario material** (o sustantivo) es el conjunto de normas que disciplinan la **obligación tributaria** en sí misma: quién debe pagar, por qué concepto y cuánto. Aquí se sitúan el hecho imponible, el devengo, los obligados tributarios, la base imponible, el tipo de gravamen, la cuota y la deuda, su extinción y sus garantías. Responde, en suma, a la pregunta de **qué se debe**.

El **Derecho tributario formal** (o adjetivo) es el conjunto de normas que ordenan la **actividad administrativa** dirigida a aplicar los tributos: los procedimientos de gestión, inspección y recaudación, la potestad sancionadora y la revisión de los actos. Responde a la pregunta de **cómo se exige y se comprueba** lo que se debe.

MATIZ

La pareja **material/formal** no debe confundirse con la pareja **obligaciones materiales/formales** del obligado tributario. Aquélla clasifica las **normas** (las que regulan la obligación frente a las que regulan el procedimiento), ésta clasifica las **obligaciones del contribuyente** (las de contenido económico —pagar la cuota, los pagos a cuenta— frente a los deberes sin contenido pecuniario —declarar, facturar, llevar libros—). Son planos distintos que emplean el mismo adjetivo.

3. Contenido: parte general y parte especial

El contenido del Derecho Tributario se ordena, además, en dos planos que estructuran el temario entero.

La **parte general** comprende los aspectos **comunes a todos los tributos**, con independencia de cuál se trate: los principios constitucionales de justicia tributaria, el sistema de fuentes, la interpretación y aplicación de las normas, el concepto y la clasificación de los tributos, la obligación tributaria y sus elementos de cuantificación, la deuda y sus formas

de extinción, los procedimientos de aplicación, la potestad sancionadora y la revisión. Es, precisamente, la materia que codifica la LGT y la que ocupa este Tema.

La **parte especial** la integra el **régimen propio de cada figura tributaria** —el IRPF, el IVA, el Impuesto sobre Sociedades, los Impuestos Especiales, etc.—, determinado por la **ley reguladora** de cada tributo. Es donde se concretan, para cada impuesto, su hecho imponible, su base, sus tipos y sus deducciones.

La parte general fija los conceptos y reglas que después toda ley tributaria da por supuestos; la parte especial los aplica y particulariza para cada figura. Cuando la ley del IVA habla de «devengo» o de «base imponible», no vuelve a definir esos conceptos: los toma de la parte general que establece la LGT.

4. El objeto del Derecho Tributario: los tributos

Si el Derecho Tributario regula el establecimiento y la aplicación de los tributos, su **objeto** es, precisamente, el **tributo**. Debe fijarse, por tanto, desde el principio qué es y qué clases hay, porque es la materia sobre la que recae toda la disciplina. El concepto legal está en el artículo 2 de la LGT.

Artículo 2 de la Ley 58/2003 LGT · Concepto, fines y clases de los tributos

1. Los **tributos** son los **ingresos públicos** que consisten en **prestaciones pecuniarias** exigidas por una **Administración pública** como consecuencia de la realización del **supuesto de hecho** al que la ley vincula el **deber de contribuir**, con el fin primordial de obtener los **ingresos necesarios** para el sostenimiento de los **gastos públicos**.

Los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como **instrumentos de la política económica general** y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución.

2. Los tributos, cualquiera que sea su denominación, se clasifican en **tasas, contribuciones especiales e impuestos**:

a) **Tasas** son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la **utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público**, la **prestación de servicios** o la **realización de actividades** en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, *cuando* los servicios o actividades *no* sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios *o no* se presten o realicen por el sector privado.

b) **Contribuciones especiales** son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el obligado tributario de un **beneficio** o de un **aumento de valor de sus bienes** como consecuencia de la realización de **obras públicas** o del establecimiento o ampliación de **servicios públicos**.

c) **Impuestos** son los tributos exigidos *sin contraprestación* cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la **capacidad económica del contribuyente**.

Del concepto legal se desprenden las notas del tributo: es un **ingreso de derecho público, coactivo** (nace de la ley y no de la voluntad del obligado), **pecuniario** (consiste en dar dinero) y con un **fin primordialmente recaudatorio**. Ese «primordial» no significa «único»: el propio precepto admite que los tributos sirvan como **instrumentos de política económica** y atiendan a fines constitucionales. Son los llamados **finés extrafiscales** — el impuesto sobre las labores del tabaco que, además de recaudar, busca desincentivar el consumo, o los tipos reducidos que fomentan una actividad—.

La clasificación tripartita es capital. La diferencia decisiva entre las tres clases está en el **hecho imponible**, es decir, en qué grava cada una. En el **impuesto** no hay ninguna actividad administrativa que beneficie al obligado: se grava, sin contraprestación, una simple manifestación de **capacidad económica** (tener renta, patrimonio o consumir). En la **tasa** y en la **contribución especial**, en cambio, sí existe una actividad de la Administración

que afecta o beneficia al obligado. Entre ambas, la **tasa** deriva de un servicio o del uso del dominio público que le afecta individualmente —siempre que ese servicio no sea de recepción voluntaria o no lo preste el sector privado—, mientras que la **contribución especial** deriva de una obra o servicio público que le reporta un beneficio o un aumento de valor de sus bienes.

EJEMPLO

① **Las tres clases de tributo, sobre un mismo vecino.** Distinguir las se reduce a mirar qué grava cada una y si hay o no una actividad pública detrás.

Lo que paga el vecino	Importe	Clase	Por qué
El recibo del IBI por ser dueño de su piso	480 € al año	Impuesto	Sin contraprestación, grava su capacidad económica (la titularidad del inmueble)
La tasa por expedición del DNI	12 €	Tasa	Hay un servicio en régimen de derecho público que le afecta y no presta el sector privado
La derrama por asfaltar y dotar de aceras su calle	350 €	Contribución especial	Una obra pública que revaloriza su finca y le beneficia especialmente

El impuesto mira solo al contribuyente y a su riqueza. La tasa y la contribución especial miran, además, a una **actividad de la Administración** que le toca de cerca: un servicio que recibe (tasa) o una obra que le revaloriza (contribución especial).

RECUERDA

El **Derecho Tributario** regula el establecimiento y la aplicación de los tributos. Es **Derecho público** y se encuadra en el **Derecho financiero** (vertiente de los ingresos). Se divide en **material** (la obligación: qué se debe) y **formal** (los procedimientos: cómo se exige), y su contenido se ordena en **parte general** (común a todos los tributos, la que codifica la LGT) y **parte especial** (el régimen de cada figura). Su **objeto** son los **tributos**: ingresos públicos, coactivos y pecuniarios, con fin primordial recaudatorio (art. 2), que se clasifican en **tasas**, **contribuciones especiales** e **impuestos**, distinguidos por su hecho imponible.

TEMA 3

Epígrafe 2 — Las fuentes del ordenamiento tributario

1. La preeminencia de la ley y el sistema de fuentes

Lo que singulariza a las fuentes del Derecho Tributario frente a las de otras ramas del ordenamiento es la **preeminencia de la ley**. Como el tributo es una prestación coactiva que se impone al ciudadano, la Constitución exige que su creación y sus elementos esenciales queden en manos del **poder legislativo**: rige el principio de **reserva de ley** (o de legalidad) tributaria. Ese principio condiciona todo el sistema de fuentes, reduce el papel de la costumbre casi a la nada y limita estrechamente el margen del reglamento.

El precepto que ordena las fuentes es el artículo 7 de la LGT, que las enumera en un orden que no es casual, sino que traza su **jerarquía**.

Artículo 7 de la Ley 58/2003 LGT · Fuentes del ordenamiento tributario

1. Los tributos se registrarán:

a) Por la **Constitución**.

b) Por los **tratados o convenios internacionales** que contengan cláusulas de naturaleza tributaria y, *en particular*, por los **convenios para evitar la doble imposición**, en los términos previstos en el artículo 96 de la Constitución.

c) Por las normas que dicte la **Unión Europea** y otros organismos internacionales o supranacionales a los que se atribuya el ejercicio de competencias en materia tributaria de conformidad con el artículo 93 de la Constitución.

d) Por **esta ley**, por las **leyes reguladoras de cada tributo** y por las demás leyes que contengan disposiciones en materia tributaria.

e) Por las **disposiciones reglamentarias** dictadas en desarrollo de las normas anteriores y, específicamente en el ámbito tributario local, por las correspondientes **ordenanzas fiscales**.

En el ámbito de competencias del Estado, corresponde al **Ministro de Hacienda** dictar disposiciones de desarrollo en materia tributaria, que revestirán la forma de **orden ministerial**, *cuando* así lo disponga *expresamente* la ley o reglamento objeto de desarrollo. Dicha orden ministerial podrá desarrollar *directamente* una norma con rango de ley *cuando* así lo establezca *expresamente* la propia ley.

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

La enumeración, leída de arriba abajo, dibuja la pirámide normativa que rige en lo tributario: en la cúspide, la **Constitución**, después, los **tratados internacionales** y las **normas de la Unión Europea**, luego, la **ley** (la propia LGT, las leyes de cada tributo y las demás con contenido tributario); y, en la base, los **reglamentos** y, en el ámbito local, las **ordenanzas fiscales**. Cerrando el sistema, con carácter meramente **supletorio**, las normas generales del derecho administrativo y del derecho común. (eliminar la frase; el epígrafe ya pasa a examinar cada escalón)

2. La Constitución, los tratados y la normativa de la Unión Europea

En lo más alto, la **Constitución** (letra a). No es una fuente más, sino la norma suprema a la que todas las demás quedan subordinadas: cualquier ley tributaria que contradiga la Constitución es inconstitucional y puede ser expulsada del ordenamiento por el Tribunal Constitucional. De la Constitución arrancan, además, los principios materiales de justicia tributaria (art. 31, que se estudia en el Epígrafe 3) y las reglas de reparto del poder tributario entre el Estado, las Comunidades Autónomas y las Corporaciones locales (art. 133).

Bajo la Constitución, y por encima de la ley interna, se sitúan dos fuentes de origen no estatal.

Los **tratados o convenios internacionales** (letra b) que contengan cláusulas tributarias, y muy especialmente los **convenios para evitar la doble imposición** (CDI), que reparten entre dos Estados la potestad de gravar las rentas que tienen conexión con ambos. Una vez válidamente celebrados y publicados en el BOE, forman parte del ordenamiento interno (art. 96 CE) y solo pueden derogarse por la vía prevista en el propio tratado o en el Derecho internacional; una ley interna posterior no puede sin más contradecirlos.

Las **normas de la Unión Europea** (letra c), dictadas por las instituciones de la Unión a las que España ha cedido competencias (art. 93 CE). Debe distinguirse el **Derecho originario** —los tratados constitutivos— del **Derecho derivado**, que es el que producen las instituciones de la Unión (art. 288 TFUE) y que adopta cuatro formas: el **reglamento**, de alcance general, obligatorio en todos sus elementos y **directamente aplicable** en cada Estado sin necesidad de transposición; la **directiva**, que obliga en cuanto al **resultado** pero deja a cada Estado la forma y los medios (necesita, por tanto, transposición); la **decisión**, obligatoria en todos sus elementos para sus destinatarios; y las **recomendaciones y dictámenes**, que **no** son vinculantes. Rigen aquí los principios de **primacía** (la norma europea se aplica con preferencia sobre la interna que la contradiga) y **efecto directo** (los reglamentos de la Unión se aplican sin transposición). Su peso en lo tributario es enorme, sobre todo en la **imposición indirecta armonizada**: el IVA responde a una directiva europea, y los Impuestos Especiales y el arancel aduanero se rigen en buena parte por normativa de la Unión.

MATIZ

Dos cautelas sobre el orden de las fuentes internacionales. Primera: dentro del artículo 7, los **tratados** (letra b) se citan **antes** que las **normas de la Unión Europea** (letra c), pero ambos se sitúan por debajo de la **Constitución**, nunca por encima de ella. Segunda: la normativa de la Unión no es una fuente «extranjera» ajena al sistema, sino Derecho propio integrado por la cesión de competencias del artículo 93 CE, con primacía sobre la ley interna que la contradiga.

3. La ley y las normas con rango de ley

El escalón central del sistema es la **ley** (letra d): la propia LGT, las **leyes reguladoras de cada tributo** (la del IRPF, la del IVA, etc.) y cualesquiera otras leyes que contengan disposiciones tributarias. Es el nivel decisivo, porque la reserva de ley obliga a que los elementos esenciales del tributo se fijen precisamente aquí. Salvo excepción, esa ley es **ley ordinaria**: en lo tributario el único supuesto de reserva a **ley orgánica** es la regulación del ejercicio de las competencias financieras de las Comunidades Autónomas (art. 157.3 CE, en relación con el art. 81.1 CE), de donde nace la **Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA)**. Fuera de ese ámbito, la creación y regulación de los tributos no está reservada a ley orgánica.

Ahora bien, la reserva de ley se satisface con cualquier norma con **rango de ley**, y no solo con la **ley formal** aprobada por las Cortes. Junto a ella, el Gobierno dispone de dos vías de producción de normas con ese rango:

- El **decreto legislativo** (arts. 82 a 85 CE) exige una **delegación previa** de las Cortes —mediante ley de bases, para los textos articulados, o ley ordinaria, para los textos refundidos—. Es la técnica habitual de los **textos refundidos** en materia tributaria, que reúnen en un solo cuerpo normas dispersas.
- El **decreto-ley** (art. 86 CE) lo dicta el Gobierno **por sí mismo**, sin delegación, en casos de **extraordinaria y urgente necesidad**. Su empleo en materia tributaria es delicado, porque el artículo 86 CE prohíbe que el decreto-ley afecte a los «derechos, deberes y libertades de los ciudadanos regulados en el Título I», y en ese Título I está, precisamente, el **deber de contribuir** (art. 31 CE).

La solución que ha dado el **Tribunal Constitucional** a esa tensión es matizada, y opera como doctrina jurisprudencial, no como texto literal de la Constitución: el decreto-ley **no puede** crear un tributo *ex novo* ni alterar los elementos esenciales que definen el deber de contribuir de modo que afecte al sistema tributario en su conjunto o a la posición del contribuyente, pero **sí puede** introducir modificaciones que no incidan en ese núcleo. El límite no es, pues, una prohibición absoluta de tocar materia tributaria, sino una prohibición relativa de afectar al deber de contribuir en su esencia.

MATIZ

La **Ley de Presupuestos Generales del Estado** merece una cautela propia. La Ley de Presupuestos **no puede crear** tributos, pero **sí puede modificarlos** cuando una ley tributaria sustantiva lo prevea expresamente (art. 134.7 CE). Confundir «no puede crear» con «no puede modificar» es un error clásico: sí puede modificar, con esa condición.

4. La reserva de ley tributaria

El artículo 7 fija qué normas rigen los tributos; el artículo 8 concreta **qué materias** quedan reservadas «en todo caso» a la ley. Es la traducción legal del principio de legalidad tributaria.

Artículo 8 de la Ley 58/2003 LGT · Reserva de ley tributaria

Se regularán *en todo caso* por ley:

- a) La delimitación del **hecho imponible**, del **devengo**, de la **base imponible y liquidable**, la fijación del **tipo de gravamen** y de los demás elementos directamente determinantes de la **cuantía de la deuda tributaria**, así como el establecimiento de **presunciones que no admitan prueba en contrario**.
- b) Los supuestos que dan lugar al nacimiento de las obligaciones tributarias de realizar **pagos a cuenta** y su **importe máximo**.
- c) La determinación de los **obligados tributarios** previstos en el apartado 2 del artículo 35 de esta ley y de los **responsables**.
- d) El establecimiento, modificación, supresión y prórroga de las **exenciones, reducciones, bonificaciones, deducciones** y demás **beneficios o incentivos fiscales**.
- e) El establecimiento y modificación de los **recargos** y de la obligación de abonar **intereses de demora**.

- f) El establecimiento y modificación de los plazos de **prescripción y caducidad**, así como de las **causas de interrupción** del cómputo de los plazos de prescripción.
- g) El establecimiento y modificación de las **infracciones y sanciones tributarias**.
- h) La obligación de presentar **declaraciones y autoliquidaciones** referidas al cumplimiento de la obligación tributaria principal y la de pagos a cuenta.
- i) Las consecuencias del **incumplimiento** de las obligaciones tributarias respecto de la **eficacia** de los actos o negocios jurídicos.
- j) Las **obligaciones entre particulares** resultantes de los tributos.
- k) La **condonación** de deudas y sanciones tributarias y la concesión de **moratorias y quitas**.
- l) La determinación de los actos susceptibles de **reclamación en vía económico-administrativa**.
- m) Los supuestos en que proceda el establecimiento de las **intervenciones tributarias de carácter permanente**.

Las trece letras se retienen mejor agrupadas por su lógica. Hay un **núcleo de cuantificación** (letra a): hecho imponible, devengo, base imponible y liquidable, tipo de gravamen y presunciones que no admiten prueba en contrario. Un grupo de **sujetos y anticipos** (b, pagos a cuenta y su importe máximo; c, obligados y responsables). Un grupo de **beneficios y accesorios** (d, exenciones y demás beneficios fiscales; e, recargos e intereses de demora). Un grupo de **tiempo y castigo** (f, prescripción y caducidad; g, infracciones y sanciones). Y un grupo de **gestión y garantías** (h a m: declaraciones y autoliquidaciones, eficacia por incumplimiento, obligaciones entre particulares, condonación, moratorias y quitas, actos reclamables e intervenciones permanentes).

El punto decisivo es que la reserva de ley tributaria es **relativa**, no absoluta. No exige que la ley regule hasta el último detalle de cada tributo, sino que fije sus **elementos esenciales**, dejando que el reglamento colabore dentro de los márgenes que aquélla trace.

El núcleo verdaderamente indisponible es la **letra a)**: sobre él no cabe remisión en blanco al reglamento.

EJEMPLO

② **Hasta dónde llega la ley y dónde empieza el reglamento.** El carácter relativo de la reserva se ve bien en el **IBI**, un tributo local.

Elemento del IBI	Quién lo fija	Fundamento
Hecho imponible (ser titular del inmueble), base (valor catastral), sujeto pasivo	La ley estatal (texto refundido de la Ley de Haciendas Locales)	Núcleo del art. 8.a) y c): reservado en todo caso a la ley
Tipo de gravamen concreto, dentro de la horquilla legal (p. ej., entre el 0,4 % y el 1,1 % en urbana)	La ordenanza fiscal municipal (norma reglamentaria)	La ley fija la banda, el municipio elige el punto

La ley no abandona el tipo al reglamento: le marca un mínimo y un máximo. Dentro de esa banda, el Ayuntamiento decide por ordenanza. Ahí se ve que la reserva es **relativa**: la ley acota los elementos esenciales y el reglamento los concreta sin salirse del marco. Si la ley dejara el tipo enteramente en manos del municipio, sin banda alguna, la remisión sería inconstitucional.

5. Los reglamentos y las ordenanzas fiscales

Por debajo de la ley, los **reglamentos** (letra e del art. 7.1) desarrollan la normativa tributaria. La doctrina distingue entre **reglamentos ejecutivos** —los que desarrollan y completan una ley previa: el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección desarrolla la LGT; el Reglamento del IRPF desarrolla su ley— y **reglamentos independientes** —los que regulan materias no reservadas a la ley, terreno muy estrecho en lo tributario, precisamente por la fuerza de la reserva de ley—.

En el plano territorial, la potestad reglamentaria la ejercen también las **Comunidades Autónomas** y, de manera muy característica, las **Corporaciones locales** a través de las **ordenanzas fiscales**, que son la vía por la que el municipio concreta sus tributos dentro de los márgenes que le deja la ley estatal (como acaba de verse con el IBI).

La **forma** del reglamento estatal la precisa el propio artículo 7.1.e) en su párrafo segundo: el reglamento de cabecera se aprueba por **real decreto** del Consejo de Ministros; el desarrollo de detalle —modelos de declaración, plazos concretos, formularios— se hace por **orden ministerial** del Ministro de Hacienda, pero solo **cuando la ley o el reglamento desarrollado lo prevean expresamente**. Y, excepcionalmente, esa orden puede desarrollar de forma **directa** una norma con rango de ley cuando la propia ley lo autorice. El esquema es constante: la ley impone el deber, el real decreto lo articula y la orden ministerial fija la cifra y el modelo.

Finalmente, ni la potestad reglamentaria ni los actos de aplicación escapan al control. El artículo 6 de la LGT declara que el ejercicio de la potestad reglamentaria y los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones tienen **carácter reglado** y son **impugnables** en vía administrativa y jurisdiccional. Carácter reglado significa que la Administración no actúa con discrecionalidad de oportunidad: aplica la norma a los hechos. Y por eso sus actos son revisables, ante la propia Administración (recursos y reclamaciones económico-administrativas) y ante los tribunales.

MATIZ

No son fuentes del Derecho las **órdenes interpretativas, las circulares y las instrucciones**. Vinculan a los órganos administrativos por jerarquía (efecto **interno**), pero no obligan a los ciudadanos ni crean Derecho: su valor es unificar el criterio dentro de la Administración. Tampoco son fuentes el **precedente** ni la **práctica administrativa**: que Hacienda haya actuado antes de un modo no la obliga a repetirlo si era contrario a la ley, sin perjuicio de la doctrina de los actos propios y de la protección de la confianza legítima. Y la **costumbre** apenas opera en lo tributario, dada la preeminencia de la ley.

MATIZ

Dentro de esas órdenes interpretativas hay que singularizar las **disposiciones interpretativas o aclaratorias** del artículo 12.3 LGT: la facultad de dictarlas corresponde al **Ministro de Hacienda** y al órgano competente para contestar las consultas tributarias escritas —la **Dirección General de Tributos** (art. 88.5)—. Se separan de las meras circulares e instrucciones en dos notas: son de **obligado cumplimiento para todos los órganos** de la Administración tributaria y se **publican en el boletín oficial** que corresponda. Con todo, no son fuente del Derecho: vinculan internamente a la Administración, pero no obligan al ciudadano ni a los tribunales.

6. El carácter supletorio del Derecho administrativo común

El artículo 7.2 cierra el sistema de fuentes con una regla de **supletoriedad**: cuando la normativa tributaria no dé respuesta a una cuestión, se acude, con carácter supletorio, a las **disposiciones generales del Derecho administrativo** y a los **preceptos del derecho común**.

La razón es de encuadre: por ser el Derecho Tributario una rama del **Derecho público**, como se vio en el Epígrafe 1, comparte técnicas y categorías con el Derecho administrativo (actos administrativos, notificaciones, procedimiento, recursos). Por eso, ante una laguna, la Ley del Procedimiento Administrativo Común o la Ley de Régimen Jurídico del Sector Público colman el vacío antes de acudir al derecho común (el Código Civil). El orden de llamada es, por tanto: primero la propia norma tributaria; en su defecto, el Derecho administrativo general; y, en última instancia, el derecho común.

MATIZ

Supletorio no es lo mismo que subordinado en la jerarquía. El Derecho administrativo común se aplica **en defecto** de norma tributaria específica, no por debajo de ella dentro de un mismo escalón. Mientras la norma tributaria regule la cuestión, se aplica ella; solo cuando calla entra el Derecho administrativo, y solo cuando también éste calla, el derecho común. Es una regla de **integración de lagunas**, no de jerarquía.

RECUERDA

Fuentes del ordenamiento tributario (art. 7 LGT), en orden jerárquico: **Constitución** → **tratados internacionales** (art. 96 CE, en especial los CDI) → **normas de la Unión Europea** (art. 93 CE, con primacía y efecto directo) → **ley** (la propia LGT, las leyes de cada tributo y demás leyes con contenido tributario, incluidas las normas con rango de ley: decreto legislativo y decreto-ley) → **reglamentos** y, en el ámbito local, **ordenanzas fiscales**. Con carácter **supletorio** (art. 7.2), el Derecho administrativo general y el derecho común. Sobre todo ello, la **reserva de ley** del art. 8, que es **relativa**: reserva a la ley los elementos esenciales (núcleo en la letra a: hecho imponible, devengo, base imponible y liquidable, tipo de gravamen), dejando margen de colaboración al reglamento. La Ley de Presupuestos **no crea** tributos, pero **puede modificarlos** si una ley sustantiva lo prevé (art. 134.7 CE).

TEMA 3

Epígrafe 3 — La Ley General Tributaria: principios generales

1. La LGT como ley codificadora: objeto y ámbito de aplicación

La **Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria** es la norma que codifica la **parte general** del Derecho Tributario. No regula ningún tributo en particular, sino que fija los **principios** y las **normas jurídicas generales** que después dan por supuestas todas las leyes de cada figura. Fija las reglas y categorías generales que después presuponen todas las leyes de cada figura tributaria. Sucedió a la primera Ley General Tributaria de 1963 y se ha reformado en varias ocasiones —de forma muy relevante en 2015—, pero mantiene su función de eje.

Es una **ley extensa y sistemática**, ordenada en **siete títulos**: el **Título I** (disposiciones generales del ordenamiento tributario), el **Título II** (los tributos), el **Título III** (la aplicación de los tributos: gestión, inspección y recaudación), el **Título IV** (la potestad sancionadora), el **Título V** (la revisión en vía administrativa), el **Título VI** (actuaciones en supuestos de **delito contra la Hacienda pública**) y el **Título VII** (recuperación de **ayudas de Estado** que afecten al ámbito tributario). Los dos últimos títulos se incorporaron en la reforma de 2015.

Su artículo 1 declara ese objeto y su ámbito de aplicación, y de él se extraen dos ideas capitales: que la LGT es una **ley de principios y normas generales** y que **se aplica a todas las Administraciones tributarias**, no solo a la del Estado.

Artículo 1 de la Ley 58/2003 LGT · Objeto y ámbito de aplicación

1. Esta ley establece los **principios** y las **normas jurídicas generales** del **sistema tributario español** y será de aplicación a **todas las Administra-**

ciones tributarias en virtud y con el alcance que se deriva del artículo 149.1.1.^a, 8.^a, 14.^a y 18.^a de la Constitución.

Lo establecido en esta ley se entenderá *sin perjuicio de* lo dispuesto en las leyes que aprueban el **Convenio** y el **Concierto Económico** en vigor, respectivamente, en la Comunidad Foral de **Navarra** y en los Territorios Históricos del **País Vasco**.

2. Esta ley establece, asimismo, los principios y las normas jurídicas generales que regulan las actuaciones de la Administración tributaria por aplicación en España de la normativa sobre **asistencia mutua** entre los Estados miembros de la **Unión Europea** o en el marco de los **convenios para evitar la doble imposición** o de otros convenios internacionales.

Del precepto se extraen tres notas. Primera, el **objeto**: la LGT establece principios y normas **generales**, no el régimen de tributos concretos; ese es el terreno de la parte especial. Segunda, el **ámbito subjetivo**: se aplica a **todas las Administraciones tributarias** —estatal, autonómicas y locales—, y no solo a la del Estado, porque el título competencial que la ampara no es únicamente el de la Hacienda general, sino también el que garantiza la igualdad básica de todos los españoles y las bases del régimen jurídico de las Administraciones (los apartados del art. 149.1 CE que cita). Tercera, dos **salvedades**: el régimen foral de **Navarra** (Convenio) y del **País Vasco** (Concierto), que gozan de un sistema tributario propio, y las especialidades derivadas de la **asistencia mutua** internacional (apartado 2), que amplía la LGT a las actuaciones de cooperación entre Administraciones tributarias de distintos Estados.

El **objeto** del sistema que la LGT ordena son, como se vio en el Epígrafe 1, los **tributos** (art. 2), definidos y clasificados en tasas, contribuciones especiales e impuestos. Objeto y ámbito quedan así trabados: la LGT (art. 1) fija las reglas generales que rigen los tributos (art. 2), cualquiera que sea la Administración que los exija.

MATIZ

La aplicación de la LGT a **todas las Administraciones tributarias** no significa que Estado, Comunidades Autónomas y entes locales tengan el mismo poder tributario. La **potestad originaria** para establecer tributos corresponde en exclusiva al **Estado**, mediante ley (art. 4 LGT y art. 133.1 CE); las Comunidades Autónomas y las entidades locales pueden establecer y exigir tributos «de acuerdo con la Constitución y las leyes» (potestad derivada). Lo que la LGT unifica no es el poder de crear tributos, sino los **principios y las normas generales** con que todos ellos se ordenan y aplican.

2. Los principios de ordenación del sistema tributario

Por debajo de las fuentes formales, el sistema tributario descansa sobre unos **principios materiales de justicia** que la Constitución impone y la LGT recoge. Son el **filtro de validez** de cualquier tributo: una norma tributaria que los desconozca es inconstitucional. Su sede primera es el artículo 31 de la Constitución, que enuncia el **deber de contribuir**.

Artículo 31 de la Constitución · El deber de contribuir

1. **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*, tendrá alcance **confiscatorio**.

La LGT traslada y desarrolla ese mandato constitucional en su artículo 3, que desdobra los principios en dos planos: los que rigen la **ordenación** del sistema (cómo se **diseñan** los tributos) y los que rigen su **aplicación** (cómo se **gestionan**). El artículo 3 desdobra los principios en dos planos que deben fijarse con precisión.

Artículo 3 de la Ley 58/2003 LGT · Principios de la ordenación y aplicación del sistema tributario

1. La ordenación del sistema tributario se basa en la **capacidad económica** de las personas obligadas a satisfacer los tributos y en los principios de **justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad**.

A estos efectos, se **prohíbe** el establecimiento de **cualquier instrumento extraordinario de regularización fiscal** que pueda suponer una minoración de la deuda tributaria devengada de acuerdo con la normativa vigente.

2. La aplicación del sistema tributario se basará en los principios de **proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos** derivados del cumplimiento de obligaciones formales y asegurará el respeto de los **derechos y garantías** de los obligados tributarios.

Los **principios de ordenación** (apartado 1) son de **fondo** y miran al **diseño** del tributo. Cada uno cumple una función precisa:

Principio	Qué exige
Capacidad económica	Solo se grava donde hay riqueza (renta, patrimonio o consumo). Es el principio matriz del que derivan los demás
Justicia	El sistema en su conjunto ha de ser justo, cláusula que engloba a los restantes
Generalidad	Todos contribuyen. Los beneficios fiscales han de tener justificación constitucional, no ser privilegios
Igualdad	Igual trato a igual capacidad. El trato distinto exige una razón objetiva y proporcionada
Progresividad	A mayor capacidad, mayor esfuerzo proporcional . Se predica del sistema en su conjunto , no de cada tributo aislado

Equitativa distribución de la carga	El reparto del esfuerzo entre los contribuyentes ha de ser justo
No confiscatoriedad	El sistema no puede agotar la riqueza gravada. Es el límite máximo , el techo

La **capacidad económica** cumple una doble función: **legitima** el tributo (no cabe gravar donde no hay riqueza) y lo **mide** (a más capacidad, más contribución); de ella, como principio matriz, derivan los demás. La **progresividad**, por su parte, tiene un matiz importante: la Constitución la predica del **sistema tributario en su conjunto**, de modo que puede haber tributos proporcionales —el IVA, con un tipo fijo— sin que ello quiebre el principio, siempre que el conjunto del sistema sea progresivo (gracias, sobre todo, al IRPF).

El apartado 1 añade, desde la reforma de 2021, una **prohibición** expresa: no cabe establecer **ningún instrumento extraordinario de regularización fiscal** que suponga minorar la deuda ya devengada conforme a la normativa vigente. Es el cierre legal a las llamadas **amnistías fiscales**, que se consideran contrarias a la generalidad y a la igualdad.

EJEMPLO

③ **Capacidad económica, igualdad y progresividad, sobre dos contribuyentes.** Los tres principios se ven de golpe comparando dos rentas en el IRPF (tarifa a título ilustrativo, escalonada).

Contribuyente	Base liquidable	Cómo actúa el principio
Ana	20.000 €	Tributa según su capacidad. Otro contribuyente con 20.000 € pagaría lo mismo (igualdad)
Berta	60.000 €	Al triplicar la renta de Ana, no paga solo el triple: paga proporcionalmente más , porque a los tramos altos se les aplica un tipo mayor (progresividad)

Que a más renta corresponda no solo más cuota, sino un **porcentaje medio** de cuota más alto, es la progresividad. Que dos personas con idéntica base liquidable paguen lo mismo es la igualdad. Y que solo se grave a quien tiene renta —y en la medida en que la tiene— es la capacidad económica, principio del que penden los otros dos. Si el sistema, sumado el IRPF, el IVA y los demás tributos, llegara a absorber la práctica totalidad de la renta de Berta, se vulneraría la **no confiscatoriedad**.

MATIZ

No debe confundirse el art. 31.1 CE con el art. 31.3 CE. El apartado 1 enuncia los principios de **justicia material** (capacidad económica, igualdad, progresividad, no confiscatoriedad): dicen **cómo debe ser** el tributo. El apartado 3 es la **reserva de ley** —«solo podrán establecerse prestaciones patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley»—: es una garantía de **forma**, dice **por qué instrumento** se establece el tributo. Contribuir «de acuerdo con la capacidad económica» (fondo) y contribuir «con arreglo a la ley» (forma) son exigencias distintas y complementarias.

3. Los principios de aplicación del sistema tributario

Los **principios de aplicación** (apartado 2 del art. 3) son de **gestión** y miran al **obligado tributario**: no dicen cómo se diseña el tributo, sino cómo debe actuar la Administración cuando lo aplica. Son tres, más una cláusula de cierre.

La **proporcionalidad** exige que la actuación administrativa sea **adecuada al fin** que persigue, sin ir más allá de lo necesario: no se pueden imponer al contribuyente cargas o medidas desproporcionadas respecto del objetivo de comprobar o recaudar.

La **eficacia** obliga a la Administración a organizar su actuación de modo que consiga el resultado —comprobar y recaudar correctamente— con la mayor efectividad.

La **limitación de los costes indirectos** derivados del cumplimiento de las **obligaciones formales** es una exigencia moderna y muy práctica: la Administración debe evitar recargar

al contribuyente con trámites, formularios y cargas burocráticas innecesarias. El coste de cumplir (tiempo, asesoramiento, papeleo) es un coste real, y la ley pide reducirlo al mínimo imprescindible.

Y todo ello, cierra el precepto, **asegurando el respeto de los derechos y garantías** de los obligados tributarios, que la propia LGT enumera después con detalle (art. 34).

EJEMPLO

④ **Los principios de aplicación en una comprobación.** Una oficina gestora quiere verificar una deducción de 1.200 € por donativos consignada en la declaración de renta de un contribuyente.

Actuación de la Administración	Principio que la rige
Pedir solo el certificado que respalda esos 1.200 €, y no toda la documentación del ejercicio	Proporcionalidad: el medio se ajusta al fin
Cruzar de oficio los datos que ya obran en su poder (información de terceros) en lugar de volver a pedirselos al contribuyente	Eficacia y limitación de costes indirectos: no se duplica una carga que la Administración ya puede resolver por sí
Notificar al interesado, motivar el requerimiento y permitirle alegar	Respeto de los derechos y garantías del obligado

El apartado 2 del art. 3 no diseña el tributo, sino que **disciplina cómo se gestiona**: la Administración debe pedir lo justo (proporcionalidad), conseguir el resultado (eficacia) y no cargar al contribuyente con trámites evitables (limitación de costes indirectos), siempre con respeto de sus derechos.

4. El anclaje constitucional y la lectura de conjunto

Los dos apartados del artículo 3 no son una construcción autónoma de la LGT, sino el desarrollo legal del artículo 31 de la Constitución. El apartado 1 del artículo 3 recoge los principios de justicia material del artículo 31.1 CE (capacidad económica, igualdad, progresividad, no confiscatoriedad) y les añade los de generalidad, justicia y equitativa distribución. El apartado 2 despliega las exigencias de una buena administración tributaria que, aunque no figuren nominalmente en el artículo 31 CE, enlazan con los principios

constitucionales de eficacia y de servicio a los ciudadanos que rigen toda la actuación administrativa (art. 103 CE).

Leídos en conjunto, ambos apartados dibujan las dos caras del sistema tributario: **cómo debe ser** el tributo (ordenación: justo, según la capacidad, sin alcance confiscatorio) y **cómo debe aplicarse** (aplicación: de forma proporcionada, eficaz y con el menor coste para el ciudadano). La capacidad económica preside la primera cara; el respeto de los derechos y garantías, la segunda.

RECUERDA

La LGT (Ley 58/2003) codifica la parte general del Derecho Tributario: establece **principios y normas generales** (art. 1) y se aplica a **todas las Administraciones tributarias** (estatal, autonómicas y locales), salvo los regímenes forales de **Navarra** (Convenio) y **País Vasco** (Concierto). El **art. 3** reparte los principios en dos columnas. **Ordenación** (diseño del tributo, art. 3.1): **capacidad económica** —principio matriz—, **justicia**, **generalidad**, **igualdad**, **progresividad** —predicada del sistema en su conjunto—, **equitativa distribución** de la carga y **no confiscatoriedad** —el techo—, más la **prohibición** de amnistías fiscales. **Aplicación** (gestión del tributo, art. 3.2): **proporcionalidad**, **eficacia** y **limitación de costes indirectos**, con respeto de los **derechos y garantías** del obligado. Su raíz constitucional es el **art. 31 CE** (deber de contribuir), sin confundir el art. 31.1 (justicia material) con el art. 31.3 (reserva de ley, garantía de forma).

TU OPOSICIÓN, EN UNA APP



El temario que tienes en las manos cobra vida en la app Persevera, con todo para estudiarlo:

tests · psicotécnicos · flashcards con repaso espaciado · supuestos
cursos · simulacros · mapas mentales · tutor IA · planificador

7 días de prueba · Suscripción sin permanencia: cancelas cuando quieras.



APP STORE

para iPhone y iPad



GOOGLE PLAY

para Android



EN LA WEB

app.perseveraoposiciones.com

DEL MISMO EQUIPO



Eroodite — Estudia cualquier cosa con IA

Persevera es para tu oposición. **Eroodite, para todo lo demás:** tu carrera universitaria, otras oposiciones o cualquier material que caiga en tus manos. Sube tus apuntes, PDFs, vídeos de YouTube o fotos y su inteligencia artificial te crea al momento exámenes, fichas de repaso, resúmenes y mapas mentales. Con un tutor con IA que resuelve dudas —hasta las que le haces una foto—, repaso espaciado y modo concentración.

Tus apuntes, listos para estudiar en segundos. Empieza gratis.



APP STORE

para iPhone y iPad



GOOGLE PLAY

para Android