





Derecho financiero  
y tributario.  
Parte general

Quinta edición

## CONSEJO EDITORIAL

MIGUEL ÁNGEL COLLADO YURRITA

JOAN EGEA FERNÁNDEZ

JOSÉ IGNACIO GARCÍA NINET

LUIS PRIETO SANCHÍS

FRANCISCO RAMOS MÉNDEZ

SIXTO SÁNCHEZ LORENZO

JESÚS-MARÍA SILVA SÁNCHEZ

JOAN MANUEL TRAYTER JIMÉNEZ

ISABEL FERNÁNDEZ TORRES

BELÉN NOGUERA DE LA MUELA

RICARDO ROBLES PLANAS

JUAN JOSÉ TRIGÁS RODRÍGUEZ

*Director de publicaciones*

# Derecho financiero y tributario. Parte general

Quinta edición

Miguel Ángel Collado Yurrita

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario  
de la Universidad de Castilla-La Mancha

Director del Centro Internacional de Estudios Fiscales

Gracia María Luchena Mozo

Catedrática acreditada de Derecho Financiero y Tributario  
de la Universidad de Castilla-La Mancha

## Directores

Marina Aguilar Rubio

Profesora Contratada Doctora Universidad  
de Almería

Pedro José Carrasco Parrilla

Profesor Titular de Derecho Financiero y  
Tributario Universidad de Castilla-La Mancha

Miguel Ángel Cuervas-Mons  
Martínez

Profesor Asociado de Derecho Financiero y  
Tributario Universidad de Castilla-La Mancha  
Abogado

Patricia Díaz Rubio

Doctora en Derecho Universidad de Almería

Fernando Fernández Marín

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad de Almería

Ángel Fornieles Gil

Profesor Contratado Doctor Universidad  
de Almería

Antonio José Jiménez Ibáñez

Ex-Jefe de Servicio de Gestión Tributaria en  
los SS.PP. de la Consejería de Economía y  
Hacienda en Albacete

Miguel Ángel Luque Mateo

Profesor Titular de Derecho Financiero y  
Tributario Universidad de Almería

Saturnina Moreno González

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad de Castilla-La Mancha

Francisco José Nocete Correa

Profesor Titular acreditado de Derecho Financiero  
y Tributario Universidad de Castilla-La Mancha

María del Prado Montoya López

Profesora Ayudante Doctor de Derecho  
Financiero y Tributario Universidad de  
Castilla-La Mancha

Gemma Patón García

Profesora Titular de Derecho Financiero y  
Tributario Universidad de Castilla-La Mancha

Francisco Risueño Jiménez

Profesor asociado de Derecho Financiero y  
Tributario Universidad de Castilla-La Mancha

Luis María Romero Flor

Profesor Titular acreditado de Derecho  
Financiero y Tributario Universidad de  
Castilla-La Mancha

María Esther Sánchez López

Profesora Titular de Derecho Financiero y  
Tributario Universidad de Castilla-La Mancha

J. Alberto Sanz Díaz-Palacios

Profesor Titular de Derecho Financiero y  
Tributario Universidad de Castilla-La Mancha

## Colección: Manuales universitarios

Reservados todos los derechos. De conformidad con lo dispuesto en los arts. 270, 271 y 272 del Código Penal vigente, podrá ser castigado con pena de multa y privación de libertad quien reprodujere, plagiare, distribuyere o comunicare públicamente, en todo o en parte, una obra literaria, artística o científica, fijada en cualquier tipo de soporte, sin la autorización de los titulares de los correspondientes derechos de propiedad intelectual o de sus cesionarios.

© 2018 Miguel Ángel Collado Yurrita, Gracia María Luchena Mozo y otros

© 2018 Atelier

Via Laietana 12, 08003 Barcelona

e-mail: [atelier@atelierlibros.es](mailto:atelier@atelierlibros.es)

[www.atelierlibros.es](http://www.atelierlibros.es)

Tel. 93 295 45 60

I.S.B.N.: 978-84-17466-10-7

Depósito legal: B-21.013-2018

Diseño y composición: Addenda, Pau Claris 92, 08010 Barcelona  
[www.addenda.es](http://www.addenda.es)

# ÍNDICE

|                                                                   |    |
|-------------------------------------------------------------------|----|
| PRÓLOGO .....                                                     | 21 |
| ABREVIATURAS.....                                                 | 23 |
| TEMA 1. CONCEPTO Y CONTENIDO DEL DERECHO FINANCIERO.              |    |
| EL DERECHO TRIBUTARIO.....                                        | 27 |
| Miguel Ángel Collado Yurrita                                      |    |
| I. La actividad financiera del Estado.....                        | 27 |
| II. Contenido del Derecho Financiero .....                        | 28 |
| 1. Los ingresos públicos. El Derecho Tributario .....             | 28 |
| 2. El gasto público .....                                         | 32 |
| Bibliografía.....                                                 | 33 |
| TEMA 2. EL PRESUPUESTO: CONCEPTO, CONTENIDO Y FUNCIONES.          |    |
| LOS PRINCIPIOS PRESUPUESTARIOS .....                              | 35 |
| Francisco José Nocete Correa                                      |    |
| I. Antecedentes históricos del instituto presupuestario .....     | 35 |
| II. Concepto, contenido y funciones.....                          | 36 |
| 1. Concepto .....                                                 | 36 |
| 2. Contenido del Presupuesto .....                                | 38 |
| 3. Funciones del Presupuesto.....                                 | 42 |
| III. Los principios presupuestarios.....                          | 43 |
| 1. Principio de competencia y reserva de ley presupuestaria ..... | 44 |
| 2. Principios de unidad y universalidad presupuestaria.....       | 45 |
| 3. Principio de anualidad presupuestaria.....                     | 46 |
| 4. Principio de especialidad presupuestaria.....                  | 47 |
| 5. Principio de estabilidad presupuestaria.....                   | 49 |
| Bibliografía.....                                                 | 50 |
| TEMA 3. EL CICLO PRESUPUESTARIO .....                             |    |
| Fernando Fernández Marín                                          |    |
| I. Concepto y fases del ciclo presupuestario .....                | 51 |

|      |                                                                                                                           |    |
|------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| II.  | La elaboración de los Presupuestos Generales del Estado . . . . .                                                         | 53 |
| 1.   | La fase previa a la elaboración: la estabilidad presupuestaria<br>y los escenarios presupuestarios plurianuales . . . . . | 53 |
| 2.   | Las fases de elaboración de los Presupuestos Generales<br>del Estado . . . . .                                            | 55 |
| III. | La aprobación del presupuesto. . . . .                                                                                    | 57 |
| 1.   | El procedimiento de aprobación de la Ley de Presupuestos<br>Generales del Estado . . . . .                                | 58 |
| 2.   | La prórroga del Presupuesto . . . . .                                                                                     | 59 |
| IV.  | La ejecución del presupuesto . . . . .                                                                                    | 60 |
| 1.   | Ejecución del presupuesto de ingresos . . . . .                                                                           | 60 |
| 2.   | Ejecución del presupuesto de gastos . . . . .                                                                             | 61 |
| 2.1. | La ordenación del gasto . . . . .                                                                                         | 61 |
| 2.2. | La ordenación del pago . . . . .                                                                                          | 62 |
| 3.   | La liquidación y cierre del ejercicio presupuestario . . . . .                                                            | 63 |
| V.   | El control del presupuesto . . . . .                                                                                      | 64 |
| 1.   | Control interno de la Intervención General de la Administración<br>del Estado . . . . .                                   | 65 |
| 1.1. | La función interventora . . . . .                                                                                         | 66 |
| 1.2. | El control financiero permanente . . . . .                                                                                | 67 |
| 1.3. | La auditoría pública . . . . .                                                                                            | 69 |
| 2.   | Control externo . . . . .                                                                                                 | 69 |
| 2.1. | El Tribunal de Cuentas . . . . .                                                                                          | 69 |
| 2.2. | Las Cortes Generales . . . . .                                                                                            | 71 |
|      | Bibliografía . . . . .                                                                                                    | 73 |
|      | TEMA 4. LA DEUDA PÚBLICA Y OTROS INGRESOS CREDITICIOS . . . . .                                                           | 75 |
|      | Miguel Ángel Luque Mateo                                                                                                  |    |
| I.   | Introducción . . . . .                                                                                                    | 75 |
| II.  | Concepto y naturaleza de la Deuda pública . . . . .                                                                       | 77 |
| III. | Clases de Deuda pública . . . . .                                                                                         | 78 |
| IV.  | Perfiles constitucionales de la Deuda pública . . . . .                                                                   | 79 |
| 1.   | El principio de reserva de ley . . . . .                                                                                  | 79 |
| 2.   | Las garantías constitucionales de la Deuda pública . . . . .                                                              | 80 |
| 3.   | La Deuda pública y los principios constitucionales materiales<br>del Derecho Financiero . . . . .                         | 82 |
| V.   | La emisión y la adjudicación de la deuda del Estado . . . . .                                                             | 83 |
| 1.   | Concepto de emisión . . . . .                                                                                             | 83 |
| 2.   | Fases de la emisión. . . . .                                                                                              | 83 |
| 3.   | Métodos de emisión. . . . .                                                                                               | 84 |
| 4.   | La adjudicación de la Deuda . . . . .                                                                                     | 85 |
| VI.  | Régimen Jurídico de la Deuda Pública. . . . .                                                                             | 86 |
| 1.   | Contenido del empréstito público . . . . .                                                                                | 86 |



|                                                                                                                          |     |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 2. La transmisión de la Deuda . . . . .                                                                                  | 86  |
| 3. El canje y la conversión . . . . .                                                                                    | 87  |
| 4. La extinción . . . . .                                                                                                | 88  |
| 4.1. La amortización . . . . .                                                                                           | 88  |
| 4.2. Otros modos de extinción . . . . .                                                                                  | 88  |
| VII. Los avales del Estado . . . . .                                                                                     | 89  |
| 1. Concepto y encuadramiento en el Derecho del crédito público. . . . .                                                  | 89  |
| 2. Régimen jurídico . . . . .                                                                                            | 90  |
| VIII. Operaciones de crédito de otros Entes territoriales . . . . .                                                      | 90  |
| Bibliografía . . . . .                                                                                                   | 91  |
| TEMA 5. DERECHO FINANCIERO PATRIMONIAL . . . . .                                                                         | 93  |
| Ángel Fornieles Gil                                                                                                      |     |
| I. Introducción. Concepto de Derecho Financiero Patrimonial . . . . .                                                    | 93  |
| II. Perspectiva temporal del Derecho Financiero Patrimonial . . . . .                                                    | 94  |
| 1. La perspectiva patrimonialista del Estado . . . . .                                                                   | 94  |
| 2. El Derecho financiero patrimonial frente al sistema tributario . . . . .                                              | 96  |
| 3. Perspectivas . . . . .                                                                                                | 96  |
| III. Naturaleza, objeto, alcance y principios del Derecho Financiero Patrimonial . . . . .                               | 98  |
| 1. Naturaleza y perspectiva. Ramas del Derecho que recaen sobre la producción patrimonial de recursos públicos . . . . . | 98  |
| 2. Alcance y objeto . . . . .                                                                                            | 102 |
| 3. Principios . . . . .                                                                                                  | 103 |
| IV. Bienes pú blicos y bienes patrimoniales. Aptitud para la producción de recursos públicos . . . . .                   | 104 |
| 1. La distinción entre bienes de dominio público y bienes patrimoniales por el Derecho Administrativo . . . . .          | 104 |
| 2. Ingresos tributarios e ingresos de Derecho privado. La naturaleza de la fuente de origen . . . . .                    | 105 |
| 3. Bienes de dominio público y obtención de recursos no tributarios . . . . .                                            | 106 |
| V. Conexión entre ingresos patrimoniales y tributación . . . . .                                                         | 107 |
| Bibliografía . . . . .                                                                                                   | 108 |
| TEMA 6. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DEL DERECHO FINANCIERO:                                                              |     |
| PRINCIPIOS MATERIALES . . . . .                                                                                          | 109 |
| Miguel Ángel Collado Yurrita                                                                                             |     |
| I. Los principios constitucionales específicos del ordenamiento financiero: valor normativo y clasificación . . . . .    | 109 |
| II. Los principios materiales del Derecho Tributario . . . . .                                                           | 112 |
| 1. El principio de capacidad económica . . . . .                                                                         | 113 |
| 2. El principio de generalidad . . . . .                                                                                 | 121 |
| 3. El principio de igualdad . . . . .                                                                                    | 124 |

|                                                                                                                                                    |     |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 4. El principio de progresividad . . . . .                                                                                                         | 131 |
| 5. El principio de no confiscatoriedad . . . . .                                                                                                   | 133 |
| III. Los principios materiales relativos al Gasto Público . . . . .                                                                                | 135 |
| 1. El principio de asignación equitativa de los recursos públicos . . . . .                                                                        | 135 |
| 2. Los principios de eficiencia y economía en la programación<br>y ejecución del gasto público . . . . .                                           | 137 |
| Bibliografía . . . . .                                                                                                                             | 137 |
| TEMA 7. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DEL DERECHO FINANCIERO:                                                                                        |     |
| PRINCIPIOS FORMALES . . . . .                                                                                                                      | 141 |
| Miguel Ángel Collado Yurrita                                                                                                                       |     |
| I. El principio de reserva de Ley en Derecho Financiero como<br>manifestación del principio constitucional de legalidad . . . . .                  | 141 |
| II. Las diversas funciones del principio de reserva de ley en materia<br>tributaria . . . . .                                                      | 143 |
| III. Ámbito material de aplicación . . . . .                                                                                                       | 144 |
| 1. Prestaciones cubiertas por la reserva de ley: prestaciones<br>patrimoniales de carácter público . . . . .                                       | 145 |
| 2. Elementos esenciales del tributo comprendidos en la reserva de ley .                                                                            | 146 |
| 3. La reserva de ley contenida en la Ley General Tributaria . . . . .                                                                              | 148 |
| IV. El alcance de la de reserva de ley . . . . .                                                                                                   | 149 |
| 1. Su valor como reserva relativa . . . . .                                                                                                        | 150 |
| 2. Alcance formal: admisibilidad del decreto ley . . . . .                                                                                         | 152 |
| 3. Alcance territorial de aplicación . . . . .                                                                                                     | 154 |
| Bibliografía . . . . .                                                                                                                             | 156 |
| TEMA 8. FUENTES DEL DERECHO TRIBUTARIO . . . . .                                                                                                   |     |
| Miguel Ángel Cuervas-Mons Martínez                                                                                                                 |     |
| I. Introducción. Concepto y enumeración de las fuentes del Derecho<br>Tributario . . . . .                                                         | 159 |
| II. La Constitución española . . . . .                                                                                                             | 160 |
| III. Los tratados o convenios internacionales: los convenios para evitar<br>la doble imposición . . . . .                                          | 161 |
| IV. Normas dictadas por la Unión Europea y otros organismos<br>internacionales o supranacionales . . . . .                                         | 163 |
| 1. Derecho comunitario originario . . . . .                                                                                                        | 163 |
| 2. Derecho comunitario derivado . . . . .                                                                                                          | 164 |
| V. La Ley General Tributaria, las leyes reguladoras de cada tributo y<br>las demás leyes que contengan disposiciones en materia tributaria . . . . | 165 |
| 1. La Ley General Tributaria . . . . .                                                                                                             | 166 |
| 2. Las Leyes reguladoras de cada tributo y las demás leyes que<br>contengan disposiciones en materia tributaria . . . . .                          | 167 |
| 2.1. La Ley de Presupuestos Generales del Estado . . . . .                                                                                         | 169 |
| 2.2. La Ley de Medidas Fiscales, Administrativas y de<br>Orden Social . . . . .                                                                    | 169 |

|                                                                                                                                                                                                  |     |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| VI. Tipos de leyes y demás disposiciones con fuerza de ley . . . . .                                                                                                                             | 170 |
| 1. Leyes Orgánicas, Estatutos de Autonomía y Leyes Ordinarias . . . .                                                                                                                            | 170 |
| 2. Leyes estatales y leyes autonómicas . . . . .                                                                                                                                                 | 171 |
| 3. Demás disposiciones con fuerza de ley. Las disposiciones del poder<br>ejecutivo con fuerza de ley: los Decretos-leyes y los Decretos<br>legislativos . . . . .                                | 173 |
| 3.1. Decretos-leyes . . . . .                                                                                                                                                                    | 173 |
| 3.2. Decretos legislativos. . . . .                                                                                                                                                              | 176 |
| VII. Las disposiciones reglamentarias dictadas en desarrollo de las leyes<br>tributarias y, específicamente en el ámbito tributario local, las<br>correspondientes ordenanzas fiscales . . . . . | 178 |
| 1. Los Reglamentos dictados por el Estado y por las Comunidades<br>Autónomas. . . . .                                                                                                            | 179 |
| 2. Los Reglamentos dictados por las Entidades Locales: las<br>Ordenanzas Fiscales . . . . .                                                                                                      | 180 |
| VIII. Las órdenes ministeriales de desarrollo de disposiciones normativas<br>en materia tributaria dictadas por el ministro de hacienda en el<br>ámbito de la competencia estatal. . . . .       | 181 |
| IX. Las disposiciones generales del derecho administrativo y los<br>preceptos del Derecho común . . . . .                                                                                        | 182 |
| Bibliografía . . . . .                                                                                                                                                                           | 182 |
| TEMA 9. EL PODER TRIBUTARIO . . . . .                                                                                                                                                            | 183 |
| María del Prado Montoya López                                                                                                                                                                    |     |
| I. El poder tributario. . . . .                                                                                                                                                                  | 183 |
| II. La distribución del poder tributario en España . . . . .                                                                                                                                     | 184 |
| III. El poder tributario del Estado . . . . .                                                                                                                                                    | 185 |
| 1. Establecimiento del sistema tributario estatal y del marco<br>general de todo el sistema tributario . . . . .                                                                                 | 185 |
| 2. Establecimiento de los criterios informadores del sistema<br>tributario autonómico . . . . .                                                                                                  | 186 |
| 3. Establecimiento del sistema tributario local . . . . .                                                                                                                                        | 187 |
| 4. Fijación de los criterios que posibilitan la coordinación entre<br>los distintos sistemas tributarios . . . . .                                                                               | 188 |
| 5. Regulación de los ingresos patrimoniales y crediticios . . . . .                                                                                                                              | 188 |
| IV. El poder de las Comunidades Autónomas de régimen común . . . . .                                                                                                                             | 189 |
| 1. Atribución constitucional . . . . .                                                                                                                                                           | 189 |
| 2. Alcance y límites . . . . .                                                                                                                                                                   | 190 |
| 3. Sistema de ingresos . . . . .                                                                                                                                                                 | 195 |
| V. El poder tributario de las Comunidades Autónomas de régimen foral . .                                                                                                                         | 198 |
| 1. País Vasco . . . . .                                                                                                                                                                          | 198 |
| 2. Navarra . . . . .                                                                                                                                                                             | 201 |

|                                                                                                             |     |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| VI. Régimen económico y fiscal de Canarias. . . . .                                                         | 202 |
| VII. El poder tributario de las Entidades Locales . . . . .                                                 | 202 |
| 1. Atribución constitucional. Alcance y contenido . . . . .                                                 | 202 |
| 2. Límites. . . . .                                                                                         | 204 |
| 3. Recursos de las Corporaciones Locales . . . . .                                                          | 204 |
| 4. Los recursos de las Provincias, de las Entidades Locales<br>supramunicipales e inframunicipales. . . . . | 206 |
| Bibliografía. . . . .                                                                                       | 207 |
| TEMA 10. APLICACIÓN E INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS. . . . .                                     | 209 |
| Gemma Patón García                                                                                          |     |
| I. La aplicación de las normas tributarias . . . . .                                                        | 209 |
| 1. La aplicación en el espacio de las normas tributarias. . . . .                                           | 209 |
| 2. La aplicación en el tiempo de las normas tributarias. . . . .                                            | 211 |
| 2.1. Entrada en vigor y vigencia de las normas tributarias . . . . .                                        | 211 |
| 2.2. La retroactividad en la aplicación de las normas tributarias . .                                       | 213 |
| II. La interpretación de las normas tributarias. . . . .                                                    | 218 |
| 1. La interpretación . . . . .                                                                              | 218 |
| 2. Calificación . . . . .                                                                                   | 221 |
| 3. Integración analógica. . . . .                                                                           | 222 |
| III. El conflicto en la aplicación de la norma tributaria. . . . .                                          | 225 |
| 1. Introducción . . . . .                                                                                   | 225 |
| 2. Concepto . . . . .                                                                                       | 226 |
| 3. Régimen jurídico y procedimiento. . . . .                                                                | 227 |
| IV. Simulación. . . . .                                                                                     | 231 |
| Bibliografía . . . . .                                                                                      | 233 |
| TEMA 11. EL TRIBUTO. CONCEPTO, CARACTERÍSTICAS Y CLASIFICACIÓN . . . . .                                    | 235 |
| Miguel Ángel Collado Yurrita                                                                                |     |
| I. Introducción . . . . .                                                                                   | 235 |
| II. Concepto de tributo. Características . . . . .                                                          | 236 |
| III. Clases de tributos: Impuestos, tasas y contribuciones especiales. . . . .                              | 239 |
| 1. Los Impuestos. Concepto y clases . . . . .                                                               | 240 |
| 1.1. Impuestos reales y personales . . . . .                                                                | 241 |
| 1.2. Impuestos objetivos y subjetivos . . . . .                                                             | 241 |
| 1.3. Impuestos directos e indirectos . . . . .                                                              | 242 |
| 1.4. Impuestos periódicos e instantáneos . . . . .                                                          | 242 |
| 2. Las tasas . . . . .                                                                                      | 243 |
| 2.1. Concepto de tasas . . . . .                                                                            | 243 |
| 2.2. Régimen jurídico . . . . .                                                                             | 249 |
| 3. Los precios públicos. . . . .                                                                            | 253 |
| 4. Contribuciones especiales. Concepto y régimen jurídico. . . . .                                          | 255 |
| IV. Tributos parafiscales . . . . .                                                                         | 257 |
| Bibliografía . . . . .                                                                                      | 258 |

|                                                                                                          |     |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| TEMA 12. LA RELACIÓN JURÍDICO-TRIBUTARIA. EL HECHO IMPONIBLE. . . . .                                    | 261 |
| Gracia María Luchena Mozo                                                                                |     |
| I. La relación jurídico-tributaria . . . . .                                                             | 261 |
| II. El hecho imponible . . . . .                                                                         | 263 |
| III. Estructura del hecho imponible. . . . .                                                             | 265 |
| IV. Teoría de la exención tributaria. Supuestos de no sujeción . . . . .                                 | 268 |
| 1. La exención tributaria . . . . .                                                                      | 268 |
| 2. Supuestos de no sujeción . . . . .                                                                    | 271 |
| Bibliografía . . . . .                                                                                   | 272 |
| TEMA 13. CUANTIFICACIÓN DE LA DEUDA TRIBUTARIA . . . . .                                                 | 275 |
| Antonio José Jiménez Ibáñez                                                                              |     |
| I. Introducción . . . . .                                                                                | 275 |
| II. Base imponible. Relación con el principio de capacidad económica, igualdad y progresividad . . . . . | 276 |
| 1. Concepto de base imponible . . . . .                                                                  | 277 |
| III. Métodos de determinación de la base imponible. . . . .                                              | 279 |
| 1. Estimación directa. . . . .                                                                           | 279 |
| 2. Estimación objetiva . . . . .                                                                         | 281 |
| 3. Estimación indirecta . . . . .                                                                        | 282 |
| IV. Base liquidable. . . . .                                                                             | 284 |
| V. Tipo de gravamen . . . . .                                                                            | 285 |
| VI. Cuota tributaria. . . . .                                                                            | 286 |
| Bibliografía . . . . .                                                                                   | 287 |
| TEMA 14. ELEMENTOS INTEGRANTES DE LA DEUDA TRIBUTARIA . . . . .                                          | 289 |
| Pedro José Carrasco Parrilla                                                                             |     |
| I. Introducción . . . . .                                                                                | 289 |
| II. Cuota tributaria. . . . .                                                                            | 291 |
| III. Obligaciones tributarias accesorias . . . . .                                                       | 292 |
| 1. El interés de demora . . . . .                                                                        | 292 |
| 2. Los recargos por declaración extemporánea. . . . .                                                    | 294 |
| 3. Recargos del período ejecutivo. . . . .                                                               | 295 |
| IV. Garantías de la deuda tributaria . . . . .                                                           | 295 |
| 1. Derecho de prelación . . . . .                                                                        | 295 |
| 2. Hipoteca legal tácita . . . . .                                                                       | 296 |
| 3. Afección de bienes . . . . .                                                                          | 297 |
| 4. Derecho de retención. . . . .                                                                         | 297 |
| 5. Medidas cautelares . . . . .                                                                          | 298 |
| 6. Garantías para el aplazamiento y fraccionamiento de la deuda tributaria . . . . .                     | 300 |
| Bibliografía . . . . .                                                                                   | 302 |

|                                                                                                                                                   |     |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| TEMA 15. EXTINCIÓN DE LA DEUDA TRIBUTARIA . . . . .                                                                                               | 303 |
| Francisco Risueño Jiménez                                                                                                                         |     |
| I. Introducción . . . . .                                                                                                                         | 303 |
| II. El Pago o cumplimiento. . . . .                                                                                                               | 304 |
| 1. Sujetos afectados por el pago. . . . .                                                                                                         | 304 |
| 2. Objeto del pago . . . . .                                                                                                                      | 306 |
| 3. Formas de pago . . . . .                                                                                                                       | 307 |
| 4. Lugar del pago . . . . .                                                                                                                       | 308 |
| 5. Tiempo del pago . . . . .                                                                                                                      | 308 |
| 6. Prueba. Imputación y consignación del pago. . . . .                                                                                            | 310 |
| III. La prescripción . . . . .                                                                                                                    | 312 |
| 1. Introducción . . . . .                                                                                                                         | 312 |
| 2. Plazos y cómputo. . . . .                                                                                                                      | 314 |
| 3. Interrupción. . . . .                                                                                                                          | 315 |
| 4. Extensión y efectos . . . . .                                                                                                                  | 318 |
| IV. Otras formas de extinción de la deuda tributaria . . . . .                                                                                    | 319 |
| 1. Compensación . . . . .                                                                                                                         | 319 |
| 2. Condonación . . . . .                                                                                                                          | 322 |
| 3. Baja provisional por insolvencia. . . . .                                                                                                      | 323 |
| 4. Confusión y novación . . . . .                                                                                                                 | 324 |
| Bibliografía . . . . .                                                                                                                            | 324 |
| TEMA 16. LOS SUJETOS DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA. SUJETOS ACTIVOS<br>Y OBLIGADOS TRIBUTARIOS . . . . .                                            | 325 |
| María Esther Sánchez López                                                                                                                        |     |
| I. Introducción . . . . .                                                                                                                         | 325 |
| II. El sujeto activo de la obligación tributaria. . . . .                                                                                         | 327 |
| III. Los sujetos obligados frente a la administración tributaria . . . . .                                                                        | 327 |
| 1. Consideraciones generales sobre la subjetividad tributaria.<br>El concepto de <i>obligado tributario</i> en la Ley General Tributaria. . . . . | 327 |
| 2. Los deudores principales . . . . .                                                                                                             | 329 |
| 2.1. El sujeto pasivo . . . . .                                                                                                                   | 330 |
| 2.2. El contribuyente. . . . .                                                                                                                    | 331 |
| 2.3. El sustituto del contribuyente . . . . .                                                                                                     | 331 |
| 2.4. La repercusión . . . . .                                                                                                                     | 332 |
| 2.5. Retención, pagos a cuenta y pagos fraccionados . . . . .                                                                                     | 334 |
| IV. Los sucesores en la deuda tributaria . . . . .                                                                                                | 336 |
| V. Los responsables tributarios . . . . .                                                                                                         | 339 |
| VI. La solidaridad del artículo 35.6 de la lgt . . . . .                                                                                          | 348 |
| VII. Obligados tributarios cuya prestación carece de contenido pecuniario . . . . .                                                               | 350 |
| VIII. Los entes sin personalidad jurídica . . . . .                                                                                               | 352 |
| IX. La representación. . . . .                                                                                                                    | 354 |

|                                                                                                              |     |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| X. El domicilio fiscal .....                                                                                 | 358 |
| Bibliografía .....                                                                                           | 360 |
| TEMA 17. APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS .....                                                                    | 363 |
| Antonio José Jiménez Ibáñez                                                                                  |     |
| I. Introducción .....                                                                                        | 363 |
| II. Obligaciones tributarias formales .....                                                                  | 365 |
| III. Derechos de los obligados tributarios .....                                                             | 367 |
| IV. Información y asistencia a los obligados tributarios .....                                               | 369 |
| 1. Las consultas tributarias .....                                                                           | 371 |
| 2. La colaboración social .....                                                                              | 373 |
| V. Obligación de resolver y plazos de resolución .....                                                       | 377 |
| VI. La caducidad del procedimiento tributario .....                                                          | 378 |
| VII. La prueba .....                                                                                         | 379 |
| VIII. Las notificaciones .....                                                                               | 382 |
| IX. Breve referencia a los procedimientos de gestión, inspección<br>y recaudación .....                      | 386 |
| 1. El procedimiento de gestión tributaria .....                                                              | 387 |
| 2. El procedimiento de recaudación .....                                                                     | 388 |
| 3. Procedimiento inspector .....                                                                             | 388 |
| Bibliografía .....                                                                                           | 390 |
| TEMA 18. PROCEDIMIENTOS DE GESTIÓN TRIBUTARIA .....                                                          | 391 |
| Gemma Patón García                                                                                           |     |
| I. El concepto de gestión tributaria: funciones administrativas .....                                        | 391 |
| II. Formas de inicio del procedimiento de gestión tributaria .....                                           | 395 |
| 1. Declaración tributaria .....                                                                              | 397 |
| 2. La autoliquidación tributaria .....                                                                       | 400 |
| 3. Declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones<br>complementarias y sustitutivas .....                 | 401 |
| III. Procedimientos de gestión tributaria .....                                                              | 403 |
| 1. Procedimiento iniciado mediante declaración .....                                                         | 404 |
| 2. Procedimiento de devolución iniciado mediante autoliquidación,<br>solicitud o comunicación de datos ..... | 405 |
| 3. Procedimiento de verificación de datos .....                                                              | 407 |
| 4. Procedimiento de comprobación de valores .....                                                            | 410 |
| 5. Procedimiento de comprobación limitada .....                                                              | 415 |
| Bibliografía .....                                                                                           | 419 |
| TEMA 19. PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN .....                                                                   | 421 |
| María del Prado Montoya López                                                                                |     |
| I. La inspección tributaria: concepto y funciones administrativas .....                                      | 421 |
| II. Facultades de la inspección de los tributos .....                                                        | 423 |

|                                                                                                           |     |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| III. Procedimiento de inspección . . . . .                                                                | 425 |
| 1. Objeto del procedimiento de inspección . . . . .                                                       | 425 |
| 2. Iniciación. Alcance de las actuaciones inspectoras . . . . .                                           | 426 |
| 3. Desarrollo de las actuaciones inspectoras . . . . .                                                    | 429 |
| 3.1. Plazo de las actuaciones inspectoras . . . . .                                                       | 429 |
| 3.2. Lugar de las actuaciones inspectoras . . . . .                                                       | 433 |
| 3.3. Horario de las actuaciones inspectoras . . . . .                                                     | 434 |
| 3.4. Medidas cautelares . . . . .                                                                         | 434 |
| 4. Terminación del procedimiento . . . . .                                                                | 435 |
| IV. Documentación de las actuaciones inspectoras . . . . .                                                | 435 |
| 1. Comunicaciones . . . . .                                                                               | 435 |
| 2. Diligencias . . . . .                                                                                  | 436 |
| 3. Informes . . . . .                                                                                     | 436 |
| 4. Actas . . . . .                                                                                        | 436 |
| 4.1. Contenido y naturaleza de las actas . . . . .                                                        | 437 |
| 4.2. Clases y tramitación de actas . . . . .                                                              | 438 |
| Bibliografía . . . . .                                                                                    | 444 |
| TEMA 20. PROCEDIMIENTO DE RECAUDACIÓN . . . . .                                                           | 445 |
| Pedro José Carrasco Parrilla                                                                              |     |
| I. Funciones administrativas de recaudación . . . . .                                                     | 445 |
| II. Aplazamiento y fraccionamiento . . . . .                                                              | 446 |
| III. Recaudación en período voluntario . . . . .                                                          | 448 |
| IV. Pago voluntario extemporáneo . . . . .                                                                | 449 |
| 1. Recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo . .                                     | 449 |
| 2. Naturaleza jurídica de los recargos por declaración extemporánea<br>sin requerimiento previo . . . . . | 451 |
| V. Recaudación en período ejecutivo . . . . .                                                             | 452 |
| 1. Pago o cumplimiento espontáneo del obligado tributario . . . . .                                       | 453 |
| 2. Procedimiento administrativo de apremio . . . . .                                                      | 455 |
| 2.1. Iniciación del procedimiento de apremio . . . . .                                                    | 455 |
| 2.2. Ejecución de garantías . . . . .                                                                     | 457 |
| 2.3. Práctica del embargo de bienes y derechos . . . . .                                                  | 457 |
| 2.4. Diligencia de embargo y anotación preventiva . . . . .                                               | 458 |
| 2.5. Embargo de bienes o derechos en entidades de crédito o<br>de depósito . . . . .                      | 460 |
| 2.6. Enajenación de los bienes embargados . . . . .                                                       | 460 |
| 2.7. Terminación del procedimiento de apremio . . . . .                                                   | 461 |
| 2.8. Suspensión del procedimiento de apremio . . . . .                                                    | 462 |
| Bibliografía . . . . .                                                                                    | 463 |
| TEMA 21. INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS . . . . .                                                   | 465 |
| J. Alberto Sanz Díaz-Palacios                                                                             |     |
| I. Introducción. Los principios de la potestad sancionadora en materia<br>tributaria . . . . .            | 466 |



|                                                                                                                                                                                                                                                                              |     |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| II. Sujetos responsables de las infracciones y sanciones tributarias . . . . .                                                                                                                                                                                               | 469 |
| III. Las infracciones tributarias . . . . .                                                                                                                                                                                                                                  | 472 |
| 1. Infracción tributaria por dejar de ingresar la deuda tributaria<br>que debiera resultar de una autoliquidación . . . . .                                                                                                                                                  | 472 |
| 2. Infracción tributaria por incumplir la obligación de presentar<br>de forma completa y correcta declaraciones o documentos<br>necesarios para practicar liquidaciones . . . . .                                                                                            | 476 |
| 3. Infracción tributaria por obtener indebidamente devoluciones<br>derivadas de la normativa de cada tributo . . . . .                                                                                                                                                       | 477 |
| 4. La graduación de las multas proporcionales por infracción grave<br>o muy grave de los arts. 191, 192 y 193 LGT . . . . .                                                                                                                                                  | 478 |
| 5. Infracción tributaria por solicitar indebidamente devoluciones<br>derivadas de la normativa de cada tributo, beneficios o incentivos<br>fiscales . . . . .                                                                                                                | 480 |
| 6. Infracción tributaria por determinar o acreditar improcedentemente<br>partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes . . . . .                                                                                                                           | 480 |
| 7. Infracción tributaria por imputar incorrectamente o no imputar<br>bases imponibles, rentas o resultados por las entidades sometidas<br>a un régimen de imputación de rentas . . . . .                                                                                     | 481 |
| 8. Infracción tributaria por imputar incorrectamente deducciones,<br>bonificaciones y pagos a cuenta por las entidades sometidas a un<br>régimen de imputación de rentas . . . . .                                                                                           | 482 |
| 9. Infracción tributaria por no presentar en plazo autoliquidaciones<br>o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico, por<br>incumplir la obligación de comunicar el domicilio fiscal o<br>por incumplir las condiciones de determinadas autorizaciones . . . . . | 482 |
| 10. Infracción tributaria por presentar incorrectamente<br>autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio<br>económico, o contestaciones a requerimientos individualizados<br>de información . . . . .                                                      | 484 |
| 11. Infracción tributaria por incumplir obligaciones contables<br>y registrales . . . . .                                                                                                                                                                                    | 486 |
| 12. Infracción tributaria por incumplir obligaciones de facturación<br>o documentación . . . . .                                                                                                                                                                             | 487 |
| 13. Infracción tributaria por incumplir las obligaciones relativas<br>a la utilización y a la solicitud del número de identificación<br>fiscal o de otros números o códigos . . . . .                                                                                        | 489 |
| 14. Infracción tributaria por resistencia, obstrucción, excusa o<br>negativa a las actuaciones de la Administración tributaria . . . . .                                                                                                                                     | 489 |
| 15. Infracción tributaria por incumplir el deber de sigilo exigido a<br>los retenedores y a los obligados a realizar ingresos a cuenta . . . . .                                                                                                                             | 491 |

|                                                                                                                                                                |     |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 16. Infracción tributaria por incumplir la obligación de comunicar correctamente datos al pagador de rentas sometidas a retención o ingreso a cuenta . . . . . | 491 |
| 17. Infracción tributaria por incumplir la obligación de entregar el certificado de retenciones o ingresos a cuenta . . . . .                                  | 491 |
| 18. Infracción en supuestos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria . . . . .                                                                     | 492 |
| IV. Sanciones accesorias . . . . .                                                                                                                             | 493 |
| V. Reducción de sanciones . . . . .                                                                                                                            | 493 |
| VI. Procedimiento sancionador tributario . . . . .                                                                                                             | 495 |
| 1) Incoación del procedimiento sancionador . . . . .                                                                                                           | 495 |
| 2) Instrucción del procedimiento sancionador . . . . .                                                                                                         | 495 |
| 3) Terminación del procedimiento sancionador . . . . .                                                                                                         | 496 |
| 4) Recursos contra sanciones . . . . .                                                                                                                         | 497 |
| VII. Extinción de infracciones y sanciones tributarias . . . . .                                                                                               | 498 |
| VIII. Las infracciones administrativas de contrabando . . . . .                                                                                                | 498 |
| Bibliografía . . . . .                                                                                                                                         | 501 |
| TEMA 22. DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA . . . . .                                                                                                          | 503 |
| J. Alberto Sanz Díaz-Palacios                                                                                                                                  |     |
| I. Introducción . . . . .                                                                                                                                      | 503 |
| II. El delito de defraudación tributaria . . . . .                                                                                                             | 504 |
| III. El delito contable . . . . .                                                                                                                              | 516 |
| IV. El delito de fraude de subvenciones . . . . .                                                                                                              | 518 |
| V. Los delitos relativos a la Hacienda o los Presupuestos de la Unión Europea . . . . .                                                                        | 519 |
| VI. Responsabilidad penal de las personas jurídicas por delitos contra la Hacienda Pública . . . . .                                                           | 520 |
| VII. El delito de contrabando . . . . .                                                                                                                        | 523 |
| VIII. Publicidad de la información contenida en determinadas sentencias penales . . . . .                                                                      | 525 |
| Bibliografía . . . . .                                                                                                                                         | 525 |
| TEMA 23. PROCEDIMIENTOS DE REVISIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA (I):                                                                                                 |     |
| PROCEDIMIENTOS ESPECIALES DE REVISIÓN . . . . .                                                                                                                | 529 |
| Saturnina Moreno González                                                                                                                                      |     |
| I. Introducción . . . . .                                                                                                                                      | 529 |
| II. Procedimientos especiales de revisión . . . . .                                                                                                            | 531 |
| 1. Consideraciones generales . . . . .                                                                                                                         | 531 |
| 2. Declaración de nulidad de pleno derecho . . . . .                                                                                                           | 532 |
| 3. Declaración de lesividad de actos anulables . . . . .                                                                                                       | 538 |
| 4. La revocación . . . . .                                                                                                                                     | 540 |
| 5. Rectificación de errores . . . . .                                                                                                                          | 544 |

|                                                                                                                                                                    |     |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 6. Devolución de ingresos indebidos . . . . .                                                                                                                      | 546 |
| 6.1. Examen de un supuesto especial: la responsabilidad<br>patrimonial derivada de la inconstitucionalidad de<br>una norma . . . . .                               | 550 |
| Bibliografía . . . . .                                                                                                                                             | 552 |
| TEMA 24. PROCEDIMIENTOS DE REVISIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA (II):<br>REPOSICIÓN Y RECLAMACIONES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVAS . . . . .                                  | 553 |
| Saturnina Moreno González                                                                                                                                          |     |
| I. La revisión previo recurso. introducción . . . . .                                                                                                              | 553 |
| 1. El recurso de reposición . . . . .                                                                                                                              | 554 |
| 1.1. Objeto y características . . . . .                                                                                                                            | 554 |
| 1.2. Breve análisis del procedimiento . . . . .                                                                                                                    | 555 |
| 2. Las reclamaciones económico-administrativas . . . . .                                                                                                           | 560 |
| 2.1. Objeto y características . . . . .                                                                                                                            | 560 |
| 2.2. Ámbito de aplicación: la materia económico-administrativa<br>y los actos susceptibles de reclamación . . . . .                                                | 561 |
| 2.3. Órganos económico-administrativos: composición,<br>funcionamiento . . . . .                                                                                   | 564 |
| 2.4. Legitimados e interesados en las reclamaciones. . . . .                                                                                                       | 570 |
| 2.5. Suspensión de la ejecución del acto impugnado . . . . .                                                                                                       | 571 |
| 2.6. Procedimiento . . . . .                                                                                                                                       | 574 |
| 2.7. El procedimiento abreviado . . . . .                                                                                                                          | 582 |
| 2.8. Recursos. . . . .                                                                                                                                             | 585 |
| 2.9. Las reclamaciones económico-administrativas en el ámbito<br>local . . . . .                                                                                   | 591 |
| Bibliografía . . . . .                                                                                                                                             | 593 |
| TEMA 25. INTRODUCCIÓN A LA FISCALIDAD INTERNACIONAL Y COMUNITARIA . .                                                                                              | 595 |
| Gracia María Luchena Mozo                                                                                                                                          |     |
| I. Escenario de fiscalidad internacional: el marco de libertades<br>comunitarias y la globalización de la economía. La doble<br>imposición internacional . . . . . | 595 |
| II. La doble imposición internacional y medidas para evitarla . . . . .                                                                                            | 598 |
| 1. Medidas unilaterales . . . . .                                                                                                                                  | 599 |
| 2. Los Convenios de Doble Imposición (CDIs) . . . . .                                                                                                              | 600 |
| 3. Armonización fiscal. . . . .                                                                                                                                    | 603 |
| 4. CDIs y la UE . . . . .                                                                                                                                          | 604 |
| III. Planificación fiscal internacional. Situación tras beps. . . . .                                                                                              | 607 |
| Bibliografía . . . . .                                                                                                                                             | 609 |



## PRÓLOGO

Este libro, que tiene su origen en la obra sobre el «Derecho Tributario. Parte General» que veníamos publicando desde 2006, acomete la tarea de avanzar en la construcción de una obra completa sobre el Ordenamiento financiero, incorporando el estudio del Derecho de los gastos públicos y el régimen jurídico de los ingresos públicos no tributarios.

Para ello, se ha procedido a un estudio riguroso del Derecho positivo teniendo presente, asimismo, los últimos pronunciamientos jurisprudenciales y administrativos en materia tributaria completada, además, con la doctrina más relevante y actual de nuestra materia. El fin no es exclusivamente servir de base al alumno para que sea capaz de resolver las múltiples cuestiones que se suscitan en la ordenación y regulación de la disciplina que tiene que ver con los ingresos y los gastos públicos, sino convertirse en obra de referencia para aquellos profesionales e investigadores de esta rama del Ordenamiento jurídico ya que ofrece un estudio sistemático de la disciplina de indudable valor.

Esta obra, que en su inicio contó con el esfuerzo colectivo de los profesores que constituyen el Área de Derecho Financiero y Tributario y el Centro Internacional de Estudios Fiscales de la Universidad de Castilla-La Mancha, se ha visto ampliado por profesores e investigadores de la Universidad de Almería que se han incorporado a este proyecto. A todos ellos quiero agradecer su capacidad, esfuerzo y entusiasmo aunados en este libro.

Miguel Ángel Collado Yurrita  
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad de Castilla-La Mancha  
Toledo, julio de 2018



## ABREVIATURAS

|              |                                                                            |
|--------------|----------------------------------------------------------------------------|
| AA.VV.       | Autores varios.                                                            |
| AEAT         | Agencia Estatal de la Administración Tributaria.                           |
| AN           | Audiencia Nacional.                                                        |
| Art.         | Artículo.                                                                  |
| Arts.        | Artículos.                                                                 |
| BEPS         | base Erosión                                                               |
| CC.          | Código Civil.                                                              |
| CC.AA.       | Comunidades Autónomas.                                                     |
| CDIs         | Convenio de Doble Imposición.                                              |
| CE           | Constitución Española.                                                     |
| CEE          | Comunidad Económica Europea.                                               |
| CP.          | Código Penal.                                                              |
| Disp. Adic.  | Disposición Adicional.                                                     |
| Disp. Fin.   | Disposición Final.                                                         |
| Disp. Trans. | Disposición Transitoria.                                                   |
| Disp.        | Disposición.                                                               |
| FF.JJ.       | Fundamentos Jurídicos.                                                     |
| FJ.          | Fundamento Jurídico.                                                       |
| IE           | Impuestos Especiales.                                                      |
| IAE          | Impuesto sobre Actividades Económicas.                                     |
| IBI          | Impuesto sobre Bienes Inmuebles.                                           |
| IP           | Impuesto sobre el Patrimonio.                                              |
| IRPF         | Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.                           |
| IS           | Impuesto sobre Sociedades.                                                 |
| ISD          | Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.                                    |
| ITPAJD       | Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. |

|           |                                                                                                    |
|-----------|----------------------------------------------------------------------------------------------------|
| IVA       | Impuesto sobre el valor Añadido.                                                                   |
| LBRL      | Ley de Bases de Régimen Local.                                                                     |
| LGP       | Ley General Presupuestaria.                                                                        |
| LGT       | Ley General Tributaria.                                                                            |
| LO        | Ley Orgánica.                                                                                      |
| LOEP      | Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera.    |
| LOFCA     | Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas.                                         |
| LPGE      | Ley de Presupuestos Generales del Estado.                                                          |
| LRJAPyPAC | Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común. |
| OCDE      | Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico.                                           |
| OEA       | Organización de Estados Americanos.                                                                |
| OECE      | Organización Europea de Cooperación Económica.                                                     |
| ONU       | Organización de Naciones Unidas.                                                                   |
| Pág.      | Página.                                                                                            |
| Págs.     | Páginas.                                                                                           |
| PFI.      | Planificación fiscal internacional.                                                                |
| R.D. Leg. | Real Decreto Legislativo.                                                                          |
| R.D.      | Real Decreto.                                                                                      |
| RGGIT     | Real Decreto 1065/2007, por el que se aprueba el Reglamento.                                       |
| RGIT      | Reglamento General de la Inspección de los Tributos.                                               |
| RGR       | Reglamento General de Recaudación.                                                                 |
| RJAPyPAC  | Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.        |
| RRVA.     | Reglamento General de Revisión en Vía Administrativa.                                              |
| RTEAC     | Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central.                                          |
| SAN       | Sentencia de la Audiencia Nacional.                                                                |
| SAP       | Sentencia de la Audiencia Provincial.                                                              |
| ss.       | Siguientes.                                                                                        |
| SSTC      | Sentencias del Tribunal Constitucional.                                                            |
| SSTS      | Sentencias del Tribunal Supremo.                                                                   |
| SSTSJ     | Sentencias del Tribunal Superior de Justicia.                                                      |
| STC       | Sentencia del Tribunal constitucional.                                                             |
| STJUE     | Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea                                             |
| STS       | Sentencia del Tribunal Supremo.                                                                    |
| STSJ      | Sentencia del Tribunal Superior de Justicia.                                                       |
| T         | Trimestre.                                                                                         |
| TC        | Tribunal Constitucional.                                                                           |
| TEAC      | Tribunal Económico Administrativo Central.                                                         |
| TEAR      | Tribunal Económico Administrativo Regional.                                                        |



|         |                                                                                |
|---------|--------------------------------------------------------------------------------|
| TJCE    | Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea.                                  |
| LIRNR   | Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.                              |
| TRLIRPF | Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. |
| TRLRHL  | Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.                 |
| TS      | Tribunal Supremo.                                                              |
| TUE     | Tratado de la Unión Europea.                                                   |
| UE      | Unión Europea.                                                                 |
| Vid.    | Véase.                                                                         |



# TEMA 1

## CONCEPTO Y CONTENIDO DEL DERECHO FINANCIERO. EL DERECHO TRIBUTARIO

Miguel Ángel Collado Yurrita  
*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario*  
*Universidad de Castilla-La Mancha*  
*Director del Centro Internacional de Estudios Fiscales*

### SUMARIO:

I. La actividad financiera del Estado. II. Contenido del Derecho Financiero. 1. Los ingresos públicos. El Derecho Tributario. 2. El gasto público. Bibliografía.

### I. LA ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO

El Derecho Financiero es aquel sector del Ordenamiento jurídico que regula la actividad financiera del Estado y demás entes públicos.

El Estado, como todo grupo social organizado, tiene unos objetivos o fines que cumplir y, para poder alcanzarlos, ha de realizar unos gastos que exigen, a su vez, la obtención de los ingresos necesarios para ello.

Pues bien, se llama actividad financiera a aquella actividad de obtención de ingresos y su posterior empleo en forma de gasto para la consecución de ciertos fines.

Naturalmente, tanto las entidades públicas como las privadas, así como las personas físicas, desarrollan una actividad de obtención de ingresos y realización de gastos, pero al Derecho Financiero lo que le compete es la actividad financiera de los entes públicos.

Así pues, de lo dicho hasta ahora se deduce que la actividad financiera puede identificarse, sintéticamente, con los ingresos y gastos públicos teniendo presente que aquélla se caracteriza por la nota de la instrumentalidad, por cuanto

presta a los órganos de la Administración Pública que tienen actividad final los medios económicos para ejercitarla, y en esta función agota su alcance. Carácter instrumental de la actividad financiera que se hace patente en el art. 142 de la CE al ordenar que las Haciendas Locales dispongan «*de los medios suficientes para el desempeño de las funciones que la ley atribuye a las Corporaciones respectivas*» o en el 156 al proclamar que las Comunidades Autónomas gozan de «*autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias*».

También puede definirse el Derecho Financiero desde otra perspectiva, utilizando palabras de SAINZ DE BUJANDA, como aquella rama del Derecho público que organiza los recursos constitutivos de la Hacienda del Estado y de las restantes entidades públicas, territoriales e institucionales, y regula los procedimientos de percepción de ingresos y de ordenación de los gastos y pagos que tales sujetos destinan al cumplimiento de sus fines. Es decir, el Derecho Financiero es, desde este punto de vista complementario del anterior, el conjunto de normas y principios que regulan la Hacienda Pública.

Hay una doble acepción jurídica de Hacienda Pública. En sentido objetivo, la Hacienda Pública estatal está constituida por el conjunto de derechos y obligaciones de contenido económico cuya titularidad corresponde a la Administración General del Estado o a sus Organismos autónomos, como dice el art. 5 de la Ley General Presupuestaria, de 26 de noviembre de 2003, con una formulación que vale también para las CC.AA., las Corporaciones Locales y, en general, para todas las Entidades públicas.

La Hacienda Pública vendría así a ser entendida en un sentido puramente patrimonial, sería la riqueza, los medios con los que cuenta el ente público para el cumplimiento de sus fines.

En sentido subjetivo, la Hacienda Pública es la personificación jurídica del Estado (o de la Comunidad Autónoma...) en cuanto actúa financieramente; es decir, considerada la Hacienda como persona jurídica es el Estado mismo en cuanto ejercita derechos y obligaciones referentes a su vida económica. Desde este punto de vista, el Derecho Financiero sería el Ordenamiento del sujeto que desarrolla la actividad financiera, apareciendo así la Hacienda Pública como un sujeto de Derecho, como una persona jurídica pública sometida a un Ordenamiento propio y singular.

## **II. CONTENIDO DEL DERECHO FINANCIERO**

### **1. Los ingresos públicos. El Derecho Tributario**

Como hemos visto, en la actividad financiera existen dos ámbitos que constituyen las dos grandes cuestiones en torno a las que se articula o estructura el Derecho Financiero: el ingreso y el gasto públicos.

Los entes públicos pueden obtener ingresos de varias clases. Los más importantes son los tributarios en cuanto que los tributos constituyen el principal medio de financiación de los gastos públicos de modo que, por su relevancia dentro del conjunto de ingresos públicos y por la homogeneidad de sus normas, han disfrutado de un tratamiento sustantivo mucho mayor que otros institutos jurídico-financieros. El Derecho Tributario puede ser definido como la rama del Derecho Financiero dedicada al estudio de los principios y reglas jurídicos que disciplinan el establecimiento y aplicación de los tributos.

El tributo puede ser definido como una prestación pecuniaria establecida coactivamente por el Estado u otro Ente público, con poder o potestad para ello, con la finalidad de cubrir los gastos públicos.

El tributo ha de tener por objeto una prestación pecuniaria porque los ingresos públicos son siempre dinerarios, han de adoptar la forma de recursos monetarios de modo que no constituyen ingresos públicos las prestaciones *in natura* de las que también pueden ser acreedores los entes públicos.

Es, además, una prestación coactiva en cuanto que viene impuesta por la ley prescindiendo de la voluntad del obligado, basta con que se realice el supuesto de hecho de la norma, el llamado hecho imponible, para que surja la obligación tributaria. Ciertamente, la realización del supuesto de hecho, por ejemplo la compra de un inmueble, se lleva a cabo voluntariamente por el sujeto pasivo o deudor del tributo, pero su voluntad sólo es relevante a efectos del negocio jurídico de compraventa en cuanto tal y no en relación con la consecuencia tributaria, con el nacimiento de la obligación de pagar una suma de dinero en concepto de tributo por haberse realizado el hecho imponible, que es una obligación que surge independientemente de su voluntad.

Una tercera nota tradicionalmente utilizada para identificar al tributo es su carácter contributivo; es decir, que tiene por finalidad la financiación de los gastos públicos. Es ésta, sin embargo, una nota discutida por dos razones: porque todos los ingresos públicos se destinan a la cobertura de los gastos públicos; y porque existe una clase de tributos, los tributos con fines extrafiscales, que no pretenden tanto un fin recaudatorio cuanto conseguir ciertos objetivos sanitarios, comerciales, etc. Sin embargo, frente a estos argumentos, conviene señalar que es el dato del fin recaudatorio el que permite distinguir el tributo de otras prestaciones coactivas y que, aun cuando puedan concurrir fines extrafiscales en determinado tributo, lo que caracteriza al tributo como instituto es su finalidad contributiva.

La Ley General Tributaria, de 17 de diciembre de 2003, formula un concepto de tributo en su artículo 2, estableciendo tres clases: los impuestos, las tasas y las contribuciones especiales, que se diferencian, en esencia, atendiendo al hecho imponible.

Según el citado artículo, 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.

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.*

*Se entenderá que los servicios se prestan o las actividades se realizan en régimen de derecho público cuando se lleven a cabo mediante cualquiera de las formas previstas en la legislación administrativa para la gestión del servicio público y su titularidad corresponda a un ente público.*

*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».*

Existe, una figura, el precio público, que exige la Administración por la prestación de un servicio o la realización de una actividad a favor de un sujeto cuando no se dan los requisitos necesarios para exigir una tasa. En este sentido, la STC 185/1995, viene a afirmar que los precios públicos exigidos por servicios o actividades respecto de los cuales no exista real libertad del sujeto para solicitarlos por ser servicios objetivamente indispensables para satisfacer las necesidades básicas del particular o respecto de los cuales hay un monopolio de derecho o de hecho a favor del ente público, son prestaciones coactivas sometidas al principio de reserva de ley.

Un segundo tipo de ingreso público está constituido por los que derivan de la Deuda pública, entendiendo por tales los que el Estado obtiene como consecuencia del recurso al crédito. Así, se suele hablar de un Derecho de la Deuda Pública como aquella rama del Derecho Financiero que organiza, como recurso constitutivo de la Hacienda, las diversas modalidades jurídicas de obtención de caudales por la vía del crédito público, y regula los procedimientos y las formas de las operaciones y los empréstitos que en cada supuesto se concierten.

Si esta parcela del Derecho Financiero estudia cualquier forma de ejercicio del crédito público; esto es, cualquier actividad por la que el Estado u otros entes públicos obtienen caudales que ingresan en el Tesoro y respecto de los cuales asumen una posición deudora, nos parece equívoca su denominación porque la modalidad de endeudamiento que legalmente se califica como Deuda Pública es sólo una de esas modalidades de endeudamiento, por lo que resulta preferible hablar de Derecho del crédito público o, si se prefiere, de Derecho del endeudamiento público, en el que cabrían otras formas de endeudamiento, como los empréstitos forzosos, en los cuales falta la nota de la voluntariedad por parte del que entrega una suma de dinero al Estado. En esta hipótesis, estamos en presencia de una coactividad, naturalmente impuesta por ley, que es una nota característica del tributo pero, mientras que en el caso de los ingresos tributarios el ingreso que obtiene el ente público es definitivo, en el sentido de que no se va a devolver, en el caso del endeudamiento la regla general es que la suma ingresada por el Estado ha de ser devuelta o, en caso extremo de que el Estado no se comprometa a su devolución, al menos pagará unos intereses por el capital recibido.

La tercera clase de ingresos son los ingresos patrimoniales, que tienen menor importancia para el Derecho Financiero tanto desde el punto de vista recaudatorio como desde el punto de vista de su régimen jurídico. En efecto, mientras que esta disciplina se ocupa de todo el régimen de los tributos y del endeudamiento público, los ingresos patrimoniales están regulados, en general, por normas de Derecho privado de forma que el régimen sustantivo de las relaciones jurídicas a través de las cuales se desarrolla la explotación de los bienes patrimoniales del Estado o se lleva a cabo su actividad empresarial no pertenece al Derecho Financiero que se ocupa solamente de los aspectos procedimentales o de contabilidad pública relacionada con tales ingresos.

Tradicionalmente existía un cuarto tipo de ingresos que eran los ingresos monopolísticos. El monopolio de derecho se produce cuando el Estado, mediante el adecuado instrumento normativo, se reserva a sí o a un tercero la adquisición, producción o comercialización de un bien o la prestación de un servicio.

Establecido un monopolio, éste puede generar ingresos tributarios, si existe un tributo que grave la producción o adquisición del bien o la utilización del servicio monopolizados o que grave los beneficios obtenidos por el titular del monopolio. También puede dar lugar a ingresos patrimoniales, que se producen cuando el Estado gestiona el monopolio o bien participa en el capital social de la entidad que lo explota.

En cambio, por exigencias del derecho comunitario, ya no existen los llamados ingresos monopolísticos en sentido estricto, que estaban constituidos por aquella especial participación en beneficios que el Estado se reservaba cuando concedía a un tercero la titularidad o la gestión de un monopolio.

Además de esas grandes categorías de ingresos a los que acabamos de referirnos, no podemos desconocer que existen otras materias o normas como las relativas a las sanciones pecuniarias y a la emisión de moneda y circulación fiduciaria cuya adscripción al Derecho Financiero es discutida porque el fin perseguido no es tanto el recaudatorio cuanto la represión de comportamientos antijurídicos en el primer caso o la ejecución de la política monetaria estatal en el segundo, de modo que el interés jurídico protegido por esas normas no es el interés financiero. Sin embargo, siendo ello cierto, no lo es menos que esas normas o institutos jurídicos no son totalmente ajenas al Derecho Financiero en cuanto pueden generar ingresos públicos.

## **2. El gasto público**

La segunda gran parcela de la que se ocupa el Derecho Financiero es el gasto público, estudiando, a partir de la exigencia constitucional de que el gasto público realice una asignación equitativa de los recursos públicos y de que su programación y ejecución responda a los principios de eficiencia y economía, los procesos jurídicos mediante los que se adoptan, ejecutan y controlan las decisiones relativas a la utilización de los recursos económicos del Estado, procesos que se articulan en torno a una institución básica: el presupuesto.

El presupuesto ha sido definido por RODRÍGUEZ BEREIJO como aquel acto legislativo mediante el cual se autoriza el montante máximo de los gastos que el ejecutivo puede realizar durante un período de tiempo determinado, un año, en los fines que detalladamente se especifican y se prevén los ingresos que se obtendrán para cubrir esos gastos. Así pues, la Ley de Presupuestos constituye, respecto de los ingresos, una mera previsión contable, mientras que respecto de los gastos su trascendencia es absoluta en cuanto que solamente podrán realizarse los gastos que esa ley autorice, de forma que la consignación de una cifra determinada en el Presupuesto, lo que se llama crédito presupuestario, supone la autorización para gastar esa cantidad, no más, en la finalidad concreta para la que se ha establecido ese crédito presupuestario.

La Constitución, además de imponer un principio de justicia material en el gasto público, al que nos referiremos posteriormente, establece una serie de principios presupuestarios, de carácter fundamentalmente formal, como los principios de legalidad, anualidad, unidad y control. El control presupuestario, esto es, la verificación de que la ejecución del Presupuesto por parte de la Administración se acomoda a la autorización en que consiste la Ley de Presupuestos, aprobada por las Cortes a partir del Proyecto que presenta el Gobierno, es tanto un control interno llevado a cabo por la propia Administración a través de la Intervención General del Estado como un control externo desarrollado por las Cortes y el Tribunal de Cuentas, que es el supremo órgano



fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica del Estado y demás entes públicos.

El Derecho Presupuestario, como rama del Derecho Financiero, es, pues, el Derecho de los gastos públicos. No obstante lo dicho, se está llevando a cabo, desde hace algún tiempo, un notable esfuerzo, ciertamente interesante y valioso, de construir un Derecho de los gastos públicos distinto del Derecho Presupuestario. Esta concepción, desarrollada por Bayona, de un Derecho de los gastos públicos cuyo objeto sería el estudio de las necesidades públicas, es decir, los fines públicos contemplados desde una perspectiva patrimonial y los problemas que plantea su más justa satisfacción mediante la utilización de los fondos públicos, es una construcción que pretende profundizar en el análisis jurídico de las necesidades públicas y de la adecuación del empleo de los fondos públicos para la realización de la justicia financiera.

Si esto es así, no es necesaria, a nuestro juicio, la elaboración de un Derecho de los gastos públicos distinto del Derecho Presupuestario. En efecto, el Derecho Presupuestario debe ser considerado como el Derecho de los gastos públicos, como el conjunto de normas que regulan la gestión, administración y erogación de los recursos económicos del Estado y demás entes públicos, teniendo presente que la realización de los gastos públicos aparece ligada a la ejecución de los fines de la comunidad, lo cual significa que la asignación de los recursos públicos está determinada por los principios, los objetivos y los fines que en un momento histórico dado la Constitución reconoce como fines y necesidades públicos. El problema ha radicado en que, hasta fecha reciente, los estudios de esta parte del Derecho Financiero se han centrado en el examen de las relaciones Gobierno-Parlamento en materia presupuestaria, en detrimento de otro ámbito de cuestiones de la mayor trascendencia: el estudio jurídico del gasto público, que ha de tener como norte el análisis del cumplimiento por el Estado del deber de perseguir fines públicos con la realización del gasto público, análisis en el que el Presupuesto desempeña un papel fundamental.

## **BIBLIOGRAFÍA**

- BAYONA DE PEROGORDO, J.J. *El Derecho de los gastos públicos*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991.
- RODRÍGUEZ BEREIJO, A. *Introducción al estudio del Derecho Financiero*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1976.
- SAINZ DE BUJANDA, F. *Sistema de Derecho Financiero*, T. I, vol. 1º. Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 1977.



## TEMA 2

# EL PRESUPUESTO: CONCEPTO, CONTENIDO Y FUNCIONES. LOS PRINCIPIOS PRESUPUESTARIOS

Francisco José Nocete Correa  
*Profesor Titular acreditado de Derecho Financiero y Tributario*  
*Universidad de Castilla-La Mancha*  
*Centro Internacional de Estudios Fiscales*

### SUMARIO:

I. Antecedentes históricos del instituto presupuestario. II. Concepto, contenido y funciones. 1. Concepto. 2. Contenido del Presupuesto. 3. Funciones del Presupuesto. III. Los principios presupuestarios. 1. Principio de competencia y reserva de ley presupuestaria. 2. Principios de unidad y universalidad presupuestaria. 3. Principio de anualidad presupuestaria. 4. Principio de especialidad presupuestaria. 5. Principio de estabilidad presupuestaria. Bibliografía.

### I. ANTECEDENTES HISTÓRICOS DEL INSTITUTO PRESUPUESTARIO

El origen de la institución presupuestaria en el ordenamiento jurídico español se ha vinculado tradicionalmente (SAINZ DE BUJANDA, F. 1975. Pág. 231) al continuo aumento de los gastos en que fueron incurriendo los distintos reinos peninsulares conforme avanzaba la Reconquista, circunstancia que, unida a la proliferación de privilegios e inmunidades fiscales que favorecían a nobleza y clero, causó un importante descenso en las rentas ordinarias de la Corona.

Fue entonces cuando los monarcas medievales decidieron solicitar a sus súbditos, y de manera preferente a los habitantes de las florecientes poblaciones urbanas, determinadas contribuciones económicas de carácter extraordinario con las que afrontar tales gastos en ocasiones de especial gravedad, para

lo cual dieron entrada a los representantes de las ciudades en una *Curia regia* en la que sólo habían estado representados la nobleza y el clero, produciéndose así su transformación en una nueva institución (las *Cortes*) a la que serían sometidas las solicitudes de subsidios extraordinarios formuladas por el monarca, manifestándose así la más genérica formulación del parlamentarismo y del *principio de autoimposición*, en virtud del cual el establecimiento de cualquier contribución extraordinaria necesita del consentimiento previo manifestado por los representantes de aquéllos que deberán satisfacerla.

No obstante, aunque como afirmaba SAINZ DE BUJANDA (1975. Pág. 220) «...estos ingresos extraordinarios en su origen se transformaron en el soporte de la Hacienda Pública, y la intervención de los súbditos en el establecimiento del impuesto, en piedra angular del moderno Estado de Derecho», lo cierto es que sólo puede hablarse del Presupuesto en su sentido actual, como categoría jurídica de Derecho público, cuando tras la Revolución francesa de 1789 se consagran los principios de soberanía popular y separación de poderes, estableciéndose unas relaciones de contraposición entre el Ejecutivo encargado de la elaboración y ejecución del presupuesto y la Cámara legislativa a la que corresponde su aprobación y control (ESCRIBANO LÓPEZ, F. 1981. Pág. 54).

## II. CONCEPTO, CONTENIDO Y FUNCIONES

### 1. Concepto

Como señalaba el profesor COLLADO YURRITA en el primer tema de este mismo manual, el Derecho Financiero, entendido como el conjunto de normas y principios que regulan la Hacienda Pública, se estructura en torno a dos ámbitos esenciales de la actividad financiera del Estado, como son el *ingreso* y el *gasto* públicos, articulándose cada uno de ellos alrededor de una institución nuclear, como son, respectivamente, el *tributo* y el *Presupuesto*.

La consideración del *tributo* como la institución esencial dentro de los ingresos públicos ha justificado la aparición del *Derecho tributario* como rama del Derecho Financiero dedicada al estudio de los principios y reglas jurídicas que disciplinan su establecimiento y aplicación.

La consideración del *Presupuesto* como la institución básica dentro de los gastos públicos ha justificado la aparición del *Derecho presupuestario* como rama del Derecho Financiero dedicada al estudio de las normas y principios jurídicos que regulan la preparación, aprobación, ejecución y control del Presupuesto del Estado y de los demás entes públicos.

Aunque la definición que acabamos de transcribir no nos aporta información alguna sobre los caracteres sustantivos que configuran el Presupuesto, si que nos permite situar la institución presupuestaria en una perspectiva de

análisis que, dejando al margen sus aspectos económicos y contables, nos permita alcanzar un concepto jurídico de Presupuesto que vaya más allá de su mera consideración como expresión contable del plan económico de la Hacienda Pública para un periodo de tiempo determinado, pudiéndose definir como el acto legislativo mediante el cual se autoriza el montante máximo de los gastos que el Gobierno puede realizar durante un periodo de tiempo determinado en las atenciones que detalladamente se especifican y se prevén los ingresos necesarios para cubrirlos (RODRÍGUEZ BEREJO, A. 1970. Pág. 19).

Atendiendo a la definición que acabamos de exponer, la institución presupuestaria se caracterizaría por:

- a) Constituir un acto de *naturaleza normativa*
- b) Constituir un *acto mediante el que se autoriza la realización del gasto público*
- c) Contener una *previsión de los ingresos públicos*
- d) Constituir una *manifestación del control del Poder Legislativo sobre el Poder Ejecutivo*

Aunque las consecuencias que se derivan de esta caracterización son múltiples, vamos a centrar nuestra atención en las dos que consideramos más importantes.

Así, en primer lugar, la consideración del presupuesto como un acto de naturaleza normativa permite zanjar la tradicional discusión en torno al carácter formal o material de la Ley de Presupuestos, en virtud de la cual se establecía una diferenciación entre la ley de aprobación del Presupuesto (ley formal) y el Presupuesto propiamente dicho, que no sería sino un mero acto administrativo en el que se contemplan determinadas previsiones de ingresos y autorizaciones de gastos.

Admitida la naturaleza normativa del Presupuesto no resulta posible seguir manteniendo una distinción que se ha considerado superada por el propio Tribunal Constitucional (*STC 27/1981, FJ. 2º*), por mucho que haya pretendido ampararse en la diferenciación que el artículo 66.2 de la Constitución española realiza entre la función legislativa y la función presupuestaria que corresponde a las Cortes Generales, pues esa función de aprobación del Presupuesto no constituye sino una manifestación específica de la potestad legislativa del Estado. En definitiva, como ha afirmado nuestro Tribunal Constitucional (*STC 63/1986, FJ. 5º*) la Ley de Presupuestos Generales del Estado, tanto por lo que respecta a su articulado como a los estados de autorización de gastos, participa plenamente de los caracteres que son comunes a cualquier otra disposición normativa de rango legal, constituyendo una ley en sentido pleno.

En segundo lugar, esta caracterización de la institución presupuestaria nos permite avanzar en la delimitación del contenido de la Ley de Presupuestos

Generales del Estado, así como de los efectos que corresponden a cada una de las partidas que integran el Presupuesto, cuestiones a cuyo análisis dedicaremos el siguiente apartado.

## 2. Contenido del Presupuesto

La determinación del contenido del Presupuesto debe partir necesariamente de la diferenciación entre sus ámbitos objetivo y subjetivo.

Desde una perspectiva objetiva es el propio artículo 134.2 de la Constitución española el que establece el *contenido esencial* de los Presupuestos Generales del Estado, al señalar que estos «...incluirán la totalidad de los ingresos y gastos del sector público estatal y en ellos se consignará el importe de los beneficios fiscales que afecten a los tributos del Estado», determinando la necesidad de que la ley presupuestaria contemple, en cualquier caso, tres grupos fundamentales que conformarán su contenido mínimo, necesario e indispensable (SSTC 84/1982, FJ. 3º; 65/1987, FJ. 4º; 126/1987, FJ. 5º):

### a) Ingresos

En materia de ingresos el Presupuesto constituye una mera estimación, una previsión contable desprovista de efectos jurídicos, circunstancia que, sin embargo, no supone que su consignación presupuestaria carezca de significación, toda vez que cumple la función de señalar la forma en la que se pretende financiar el gasto público, sirviendo de explicación y justificación de los gastos consignados en el Presupuesto.

Esta carencia de eficacia jurídica que corresponde a los ingresos consignados en el Presupuesto encuentra su justificación en la *bifurcación del principio de legalidad financiera* producida en nuestro ordenamiento jurídico, que supuso que aquellos ingresos de naturaleza tributaria que venían estableciéndose y exigiéndose en virtud de la autorización anual contemplada en la Ley de Presupuestos pasaran a regularse por las leyes propias de cada tributo, permitiendo la creación de un sistema tributario con vocación de permanencia que se construye a partir de una legalidad tributaria (conformada por las leyes específicas de cada tributo) que es absolutamente ajena e independiente de la legalidad presupuestaria (conformada por la Ley de Presupuestos Generales del Estado).

### b) Gastos

Es en materia de gastos donde el Presupuesto despliega plenamente sus efectos jurídicos en un triple sentido, *autorizando* a la Administración la realización del gasto público, *limitando* ese gasto a la cifra consignada en el Presupuesto y *fijando* el destino que debe darse a los créditos consignados en el Presupuesto (RODRÍGUEZ BEREJO, A. 1970. Pág. 18).

En este *aspecto administrativo o interno del gasto público* el efecto primordial del Presupuesto es el de habilitar a la Administración para desarrollar un procedimiento que le permita adoptar y ejecutar las decisiones de gasto consignadas en los correspondientes créditos presupuestarios, que se convierten así en el elemento que resulta imprescindible para que pueda llegar a materializarse el gasto dentro de los límites cuantitativos (cifra o montante máximo consignado en el correspondiente crédito presupuestario) y cualitativos (finalidad para la que se concede el crédito presupuestario) que en el mismo se establecen, tal y como resulta de lo dispuesto en el artículo 35 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria (en adelante, LGP), que define los créditos presupuestarios como «...cada una de las asignaciones individualizadas de gasto, que figuran en los presupuestos de los órganos y entidades a que se refiere el artículo 33.1 a) de esta ley, puestas a disposición de los centros gestores para la cobertura de las necesidades para las que hayan sido aprobados».

Pero además de ese aspecto interno, existe un *aspecto sustantivo o externo del gasto público* mediante el que se hace referencia a los efectos del Presupuesto respecto de las obligaciones asumidas por la Administración a favor de un particular como consecuencia de un determinado vínculo jurídico (legal, contractual, etc.).

Para determinar el alcance de los efectos jurídicos del Presupuesto respecto de este aspecto externo del gasto público debemos partir de la distinción realizada por el profesor RODRÍGUEZ BEREJO (1970. Pág. 207) y posteriormente adoptada por el Tribunal Constitucional (SSTC 63/1986, FJ. 6º; 146/1986, FJ. 8º) entre la «fuente jurídica del gasto público» (normalmente la Ley de Presupuestos) y la «fuente de las obligaciones del Estado» (el vínculo jurídico al que hacíamos referencia anteriormente), para afirmar que existe una desconexión entre la legalidad administrativa y la legalidad presupuestaria en virtud de la cual una obligación que haya nacido válidamente a cargo de la Hacienda Pública estatal, como consecuencia de cualquiera de las causas enunciadas en el artículo 20 LGP, únicamente resultará exigible y podrá ser abonada cuando, conforme a lo dispuesto en los artículos 21 y 46 LGP (dejando ahora al margen los supuestos excepcionales de existencia de sentencia judicial firme o de operaciones no presupuestarias legalmente autorizadas) exista el correspondiente crédito presupuestario que permita desarrollar el procedimiento que concluye con la realización material del gasto público.

Así pues, en ausencia de la debida consignación presupuestaria, y dado el carácter limitativo que corresponde a los créditos presupuestarios con los que se debe hacer frente a los compromisos de gasto asumidos por la Hacienda Pública, no se podrán abonar a su acreedor las obligaciones que correspondiera satisfacer a una determinada Administración en virtud de una relación jurídica previa y distinta a la presupuestaria (como pueden ser, por ejemplo, las derivadas de un contrato suscrito entre un particular y una Administración) aunque tales obligaciones hubieran surgido validamente conforme a la legislación que resultara

aplicable a dicha relación jurídica (por ejemplo, el código civil), siendo nulos de pleno derecho los actos administrativos y disposiciones generales de rango inferior a la ley que acuerden el compromiso de gasto incumpliendo esa limitación.

*c) Importe de los beneficios fiscales*

El Presupuesto también deberá reflejar el importe total al que ascienden los beneficios fiscales que afecten a los tributos estatales durante un determinado ejercicio presupuestario, inclusión que se justifica por la necesidad de facilitar una información que no sólo haga referencia a cuánto y cómo se gasta, sino también a cuánto y en virtud de qué concepto se deja de ingresar (ESCRIBANO LÓPEZ, F. 1981. Pág. 282).

Al igual que sucede en materia de ingresos, la estimación del importe de los beneficios fiscales que se realiza en el documento presupuestario constituye una mera previsión carente de efectos jurídicos, por lo que su ausencia o errónea consignación en el Presupuesto no impediría, atendiendo a la bifurcación del principio de legalidad financiera producida en nuestro ordenamiento jurídico, la aplicación de los beneficios fiscales establecidos en la normativa tributaria estatal.

Junto a esa delimitación positiva del contenido de la Ley de Presupuestos, nuestra Constitución sólo establece de forma expresa, en su artículo 134.7, un único veto respecto de las materias que pueden ser reguladas por la ley presupuestaria, negándole la capacidad de crear tributos aunque reconociendo, al mismo tiempo, la posibilidad de modificarlos cuando una ley tributaria sustantiva así lo prevea.

Esta prohibición, que encuentra su justificación en la bifurcación del principio de legalidad financiera y en la necesidad de impedir que se utilicen las especialidades que resultan aplicables en la tramitación parlamentaria de la Ley de Presupuestos para introducir reformas en el ordenamiento jurídico tributario, también ha sido analizada por nuestro Tribunal Constitucional (STC 27/1981), que ha confirmado la imposibilidad de utilizar la Ley de Presupuestos para crear o establecer nuevos tributos, al tiempo que ha admitido la posibilidad de modificar los tributos ya existentes (aunque se trate de modificaciones profundas) cuando dicha posibilidad se establezca en una ley tributaria sustantiva, entendiendo como tal cualquier Ley (sea o no la propia Ley reguladora del impuesto) que, exceptuando la Ley de Presupuestos, regule elementos concretos de la relación tributaria. Adicionalmente, y este ha sido el aspecto más criticado por suponer un distanciamiento del tenor literal del art. 134.7 CE, el Tribunal Constitucional admitió la utilización de la Ley de Presupuestos para proceder a la *adaptación del tributo a la realidad* aun cuando no exista una ley tributaria sustantiva que contemple tal posibilidad.

Más allá de esta limitación a la Ley de Presupuestos en materia tributaria, la Constitución no establece expresamente ningún otro tipo de límite respecto



de su contenido sustantivo, circunstancia que ha permitido que, junto a los aspectos que integran su contenido esencial, la Ley de Presupuestos haya resultado continuamente ampliada mediante la inclusión de materias de la más diversa naturaleza que sólo tienen como característica común el resultar ajenas al contenido necesario que acabamos de describir, configurando así el denominado *contenido eventual o impropio* del Presupuesto.

El carácter singular que corresponde a la Ley de Presupuestos en virtud de la función que a la misma se atribuye, así como las peculiaridades que se producen en su tramitación parlamentaria y la posible vulneración del principio de seguridad jurídica que podría llegar a constatarse como consecuencia de la incertidumbre originada por la inclusión injustificada de materias que no fueran estrictamente presupuestarias, llevaron al Tribunal Constitucional a analizar la posible existencia de límites materiales a este contenido eventual de la Ley de Presupuestos (MORENO GONZÁLEZ, S. 2004. Pág. 180).

Así, aunque inicialmente se admitió la inclusión en el Presupuesto de otras disposiciones de carácter general que guardaran una relación directa con las previsiones de ingresos y las habilitaciones de gastos, o con los criterios de política económica general (STC 63/1986, FJ. 12º), posteriormente se ha afirmado que la inclusión en la Ley de Presupuestos de materias que no constituyen su contenido esencial resulta, en principio, prohibida (STC 195/1994, FJ. 2º), permitiéndose excepcionalmente la inclusión en el Presupuesto de aquellas materias que, además de guardar una relación directa con su contenido esencial, resulte justificada por constituir «...un complemento necesario para la mayor inteligencia y para la mejor y más eficaz ejecución del Presupuesto y, en general, de la política económica del Gobierno» (STC 76/1992, FJ. 4º).

La consecuencia práctica de esta evolución de la jurisprudencia constitucional hacia una concepción más restrictiva del contenido eventual del Presupuesto ha sido la aparición de las denominadas *Leyes de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social*, también conocidas como *leyes de acompañamiento presupuestario*, mediante las que el legislador pretende obviar esta interpretación restrictiva a través de la aprobación de una norma que se tramita de forma paralela al proyecto de Ley de Presupuestos y en la que se contienen todas aquellas materias que no guardan una relación directa y necesaria con las previsiones de ingresos y autorizaciones de gasto que en el mismo se contienen, con todo lo que ello puede significar de quiebra del principio de seguridad jurídica y de fraude a las disposiciones del texto constitucional (art. 134.2 y 7) que delimitan el contenido material del Presupuesto, en la interpretación que de las mismas ha realizado nuestro Tribunal Constitucional (MORENO GONZÁLEZ, S. 2004. Pág. 219 y siguientes).

Desde una perspectiva subjetiva, el artículo 134.2 CE establece la necesidad de que los Presupuestos Generales del Estado incluyan la totalidad de los ingresos y gastos del *sector público estatal*, ámbito subjetivo cuya composición

se especifica en el art. 2.1 de la Ley General Presupuestaria y que, conforme a lo dispuesto en el artículo 3 de ese mismo texto legal, puede dividirse en tres subsectores.

a) *Sector público administrativo*, integrado por:

- Administración General del Estado y organismos autónomos que dependen de ella.
- Entidades gestoras, servicios comunes y mutuas de accidentes de trabajo y enfermedades profesionales de la Seguridad Social.
- Órganos carentes de personalidad jurídica con dotación diferenciada en los Presupuestos Generales del Estado.
- Entidades estatales de Derecho público y consorcios dotados de personalidad jurídica propia, siempre que cumplan alguna de las siguientes condiciones:
  - Que su actividad principal no consista en la producción en régimen de mercado de bienes y servicios destinados al consumo individual o colectivo, o que efectúen operaciones de redistribución de la renta y de la riqueza nacional sin ánimo de lucro.
  - Que no se financien mayoritariamente con ingresos obtenidos como contrapartida de la entrega de bienes o prestaciones de servicios (ingresos comerciales).

b) *Sector público empresarial*, integrado por las entidades públicas empresariales, las sociedades mercantiles estatales y las entidades estatales de Derecho público y consorcios dotados de personalidad jurídica propia no incluidas en el sector público administrativo.

c) *Sector público fundacional*, integrado por las fundaciones del sector público estatal.

### 3. Funciones del Presupuesto

Las funciones atribuidas a la institución presupuestaria han sido múltiples y variadas, haciéndose depender su concreta identificación de la perspectiva económica, política o jurídica desde la que se haya abordado su análisis.

Así, desde una perspectiva estrictamente *económica* se ha señalado que el Presupuesto cumpliría las funciones redistributiva, estabilizadora y de satisfacción de las necesidades públicas, mientras que desde una perspectiva *política* cumpliría la función de ofrecer una imagen nítida de la labor de Gobierno y del reparto de competencias entre los poderes del Estado (SAINZ DE BUJANDA, F. 1985. Pág. 417). Sin negar la importancia que corresponde a estas funciones, nosotros nos limitaremos aquí a exponer aquellas que resultan relevantes desde una perspectiva jurídica, entre las que podríamos identificar las que seguidamente se expresan.

En primer lugar, el Presupuesto cumple una *función organizadora* de la actividad financiera del Estado, estableciendo una ordenación racional del conjunto de gastos e ingresos del sector público estatal que permite ofrecer una visión panorámica de la actividad financiera estatal, una visión que también puede ser útil para conocer la calificación legal y las consecuencias jurídicas que derivan de muchos de los conceptos e instituciones contemplados en el Presupuesto.

En segundo lugar, el Presupuesto cumple una *función de limitación y control* de la acción del Ejecutivo, al especificar en un documento el contenido del mandato que el Legislativo encomienda para su ejecución por el Gobierno (FUENTES QUINTANA, E. 1990. Pág. 252), concretando la cuantía y el destino de los gastos que podrán ser asumidos por el Ejecutivo en el desarrollo de su acción de gobierno.

En tercer lugar, el Presupuesto cumple una *función político-económica*, en virtud de la cual, tal y como expresamente ha reconocido nuestro Tribunal Constitucional (SSTC 27/1981, FJ. 2º; 65/1987, FJ. 4º), el Presupuesto constituye un «...vehículo de dirección y orientación de la política económica que corresponde al Gobierno», aspecto que no carece de relevancia jurídica si tenemos en cuenta que nuestro máximo intérprete constitucional utilizó esta función para justificar, inicialmente, la ampliación del contenido objetivo de la Ley de Presupuestos al que ya hicimos referencia en el apartado anterior.

### **III. LOS PRINCIPIOS PRESUPUESTARIOS**

Desde su aparición como institución de Derecho público el Presupuesto ha respondido a una configuración y características propias que, gracias al desarrollo de una importante labor de generalización y abstracción, se concretaron en la formulación de unos principios presupuestarios que se calificaron como políticos, económicos o contables en función de su contenido y cuya principal utilidad consistió en permitir una correcta delimitación de las funciones que, en materia presupuestaria, correspondían a cada uno de los poderes del Estado.

La mayoría de estos principios presupuestarios han resultado reconocidos a nivel normativo, adquiriendo una relevancia que justifica la necesidad de su aplicación no sólo por razones de conveniencia política, económica o contable, sino fundamentalmente por el carácter jurídicamente vinculante que corresponde a tales principios. Así ha sucedido en nuestro ordenamiento jurídico, donde los principios presupuestarios resultaron incorporados al texto constitucional como máxima expresión del sometimiento del poder financiero al imperio de la Ley que caracteriza al Estado de Derecho (RODRÍGUEZ BEREIJO, A. 1979. Pág. 173).

No obstante, esta constitucionalización de los principios presupuestarios ha coincidido temporalmente con un aumento de las competencias financieras que corresponden al Ejecutivo, reconociéndole un amplio margen de maniobra que le permite adaptarse a las cambiantes necesidades de la sociedad actual y a las funciones que el Estado debe desarrollar para responder a tales necesidades, mediante la introducción de un número cada vez mayor de limitaciones y excepciones a unos principios presupuestarios que ven cada vez más erosionado su alcance y significado.

## 1. Principio de competencia y reserva de ley presupuestaria

Como afirma RODRÍGUEZ BEREJO (1979. Pág. 186) nuestra Constitución configura el Presupuesto como un acto compartido que es fruto de la colaboración entre los poderes del Estado, atribuyendo al Ejecutivo, en virtud de lo dispuesto en el artículo 134.1 CE, la competencia para elaborar unos Presupuestos Generales que serán posteriormente sometidos a un Legislativo al que corresponderá su examen, enmienda y aprobación mediante el desarrollo de una función que, a pesar de las especialidades que pudiera presentar, no deja de ser sino una manifestación específica de la genérica potestad legislativa que corresponde a las Cortes Generales conforme a lo dispuesto en el artículo 66.2 CE, que establece una reserva de ley en materia presupuestaria que resulta expresamente confirmada por el artículo 133.4 CE, al señalar que *«las administraciones públicas sólo podrán contraer obligaciones financieras y realizar gastos de acuerdo con las leyes»*.

Así pues, una vez superada la tradicional discusión en torno al carácter formal o material de la Ley de Presupuestos mediante su afirmación como ley en sentido pleno, resulta evidente que el principio de legalidad presupuestaria reconocido en nuestra Constitución no constituye únicamente una regla de distribución de competencias entre los poderes del Estado que intervienen en su adopción, sino también el reconocimiento de la existencia de un determinado ámbito material (el relativo a la aprobación y modificación del Presupuesto) que únicamente podrá ser regulado mediante Ley aprobada por el Pleno de las Cámaras, dada la imposibilidad de delegar su aprobación en las Comisiones Legislativas Permanentes (art. 75.3 CE).

Esta prohibición de acudir a la legislación delegada para aprobar o modificar el Presupuesto debe también considerarse extendida a los Decretos Legislativos y a los Decretos-leyes.

Por lo que respecta a los Decretos Legislativos, la prohibición se justifica por la propia configuración que el artículo 82 CE realiza de este instrumento normativo, mediante el que se habilita al Gobierno para la elaboración de textos articulados o la refundición de varias normas legales en un solo texto conforme a una delegación otorgada de forma expresa y para una materia concreta, cir-

cunstancia que convierte este instrumento normativo en un mecanismo absolutamente inadecuado para aprobar una ley con un contenido tan amplio y complejo como el que corresponde a los Presupuestos Generales del Estado.

En cuanto a la utilización del Decreto-ley, su inadecuación deriva de la propia configuración de la Ley de Presupuestos Generales del Estado como una Ley de Pleno, cuya aprobación resulta exclusivamente reservada al Pleno de las Cámaras Legislativas. Además, en materia presupuestaria tampoco concurriría la circunstancia que según el artículo 86 CE permite al Gobierno la utilización del Decreto-ley, como es la concurrencia de una «*extraordinaria y urgente necesidad*», pues el propio artículo 134.4 CE establece la prórroga automática de los Presupuestos del año anterior si la nueva Ley de Presupuestos no ha resultado aprobada antes del primer día del ejercicio económico correspondiente, manteniéndose su vigencia en tanto no resulten aprobados los nuevos Presupuestos.

Tampoco resulta adecuada la utilización del Decreto-ley para modificar los Presupuestos que ya fueron aprobados, como se deduce del propio artículo 134.5 CE, que establece que el Gobierno deberá presentar ante las Cámaras los correspondientes proyectos de ley cuando necesite realizar modificaciones presupuestarias que impliquen un aumento del gasto o una disminución de los ingresos.

## **2. Principios de unidad y universalidad presupuestaria**

Al establecer en su artículo 134.2 la necesidad de que los Presupuestos Generales del Estado incluyan la totalidad de los gastos e ingresos del sector público estatal, nuestra Constitución reconoce, aunque sea implícitamente, la vigencia en nuestro ordenamiento jurídico de los principios de unidad y universalidad presupuestarias, con los que se hace referencia, respectivamente, a la forma y al contenido que debe revestir el Presupuesto.

Así, mediante el reconocimiento del *principio de unidad* se afirma la necesidad de que el conjunto de gastos e ingresos del sector público estatal aparezcan recogidos en un único documento presupuestario, permitiendo que el Parlamento pueda efectuar un control eficaz de la actividad financiera del Gobierno que se vería seriamente dificultado si las previsiones de ingresos y las autorizaciones de gasto aparecieran diseminadas en una multitud de documentos presupuestarios.

El reconocimiento constitucional del principio de unidad (que tiene como manifestaciones contables los principios de unidad de caja, cuenta y contabilidad) no ha impedido la proliferación de documentos presupuestarios paralelos a los Presupuestos Generales del Estado en los que se contemplan los ingresos y gastos propios de determinados entes públicos u organismos autónomos (por ejemplo, Cortes Generales, Seguridad Social, Agencia Estatal de Administración Tributaria, etc.).

En virtud del *principio de universalidad* se establece la obligación de que el Presupuesto contenga todos los gastos e ingresos públicos, afirmación que se traduce en la aceptación en el ámbito del Presupuesto público de los principios contables de no afectación y presupuesto bruto.

Según el principio de no afectación, expresamente reconocido en el artículo 27.3 LGP, todos los ingresos públicos deberán destinarse de manera indistinta y global a la cobertura de los gastos públicos, sin que pueda establecerse ninguna relación en virtud de la cual un determinado ingreso se destine de forma específica y prioritaria a la satisfacción de un concreto gasto público.

Según el principio de presupuesto bruto, previsto en el artículo 27.4 LGP, en el Presupuesto deberá dejarse constancia expresa y por su importe íntegro de cada uno de los ingresos y gastos que lo conforman, sin que pueda producirse ningún tipo de compensación entre ingresos y gastos que dificulte el preciso conocimiento por parte del Legislativo de la situación en la que se encuentra la Hacienda Pública.

El principio de universalidad presupuestaria encuentra también ciertas limitaciones como consecuencia de la admisión en nuestro ordenamiento jurídico de la posibilidad, reconocida por el propio art. 134.5 CE, de adoptar leyes que supongan la modificación de las habilitaciones de gasto inicialmente contenidas en el Presupuesto (mediante la aprobación de determinados créditos extraordinarios o suplementos de crédito que permiten la realización de un gasto que no puede aplazarse hasta el siguiente ejercicio, tal y como prevé el art. 55 LGP) o que permitan que determinados ingresos se destinen de forma preferente a la satisfacción de un gasto concreto, configurando una excepción al principio de no afectación que encuentra reconocimiento expreso en el último inciso del art. 27.3 LGP.

### 3. Principio de anualidad presupuestaria

Al establecer que los Presupuestos Generales del Estado tendrán carácter anual, el artículo 134.2 CE está reconociendo la existencia de un determinado ámbito temporal dentro del cual desplegarán sus efectos las autorizaciones de gasto contenidas en ellos, un marco temporal que se identifica con la expresión *ejercicio presupuestario* y que, tal y como especifica el art. 34 LGP, coincidirá con el año natural.

Como afirma RODRÍGUEZ BEREIJO (1979. Pág. 211) dentro del principio de anualidad presupuestaria deben distinguirse dos aspectos:

- a) De una parte, el principio de anualidad presupuestaria propiamente dicho, mediante el que se hace referencia a la necesidad de que cada año resulten aprobados los correspondientes Presupuestos Generales del Estado, afirmación de la que pueden derivarse dos problemas ope-



rativos a los que nuestro ordenamiento jurídico ha intentado dar solución.

El primero de estos problemas se refiere a la posibilidad de que hubiera finalizado el año sin que se hubieran aprobado los Presupuestos Generales del Estado que debieran aplicarse durante el siguiente ejercicio, eventualidad que el artículo 134.4 CE soluciona mediante la prórroga automática de los Presupuestos del año anterior, que mantendrán su vigencia en tanto no resulten aprobados los nuevos Presupuestos.

El segundo problema hace referencia a la posibilidad de acometer determinados proyectos o inversiones que impliquen la necesidad de adquirir compromisos de gasto por un periodo temporal superior al año, cuestión que se ha tratado de solventar mediante el reconocimiento de una excepción al principio de anualidad presupuestaria en virtud de la cual se permite la adopción de compromisos de gasto de carácter plurianual, siempre que, tal y como establece el art. 47 LGP, no se superen determinados límites temporales y cuantitativos.

- b) Por otro lado, el principio de especialidad temporal, según el cual las habilitaciones de gasto contenidas en los Presupuestos deberán ejecutarse dentro del ejercicio para el que resultaron aprobadas, resultando nulos de pleno derecho los créditos presupuestarios que al finalizar el ejercicio presupuestario no hayan sido afectados al cumplimiento de obligaciones ya reconocidas (art. 49.2 LGP), sin perjuicio de que, siempre y cuando concurra alguna de las causas establecidas en el art. 58 LGP, pueda producirse su incorporación al Presupuesto del siguiente ejercicio.

#### **4. Principio de especialidad presupuestaria**

Como ya tuvimos ocasión de señalar al referirnos al contenido del Presupuesto, la habilitación para gastar que se concede al Ejecutivo mediante la consignación del pertinente crédito presupuestario no constituye una autorización general que le permita efectuar el gasto en la forma que estime más conveniente, sino que, en virtud del *principio de especialidad presupuestaria*, resulta condicionada al respeto de una triple limitación cualitativa, cuantitativa y temporal.

En virtud de esa limitación *cualitativa*, los créditos presupuestarios deberán destinarse de manera exclusiva a la finalidad específica para la que hubieran sido autorizados (art. 42 LGP), sin que ello impida, sin embargo, que pueda acudir a determinados mecanismos e instituciones que permitan exceptuar la aplicación de esta regla general, modificando así el destino inicialmente establecido para un determinado gasto.

La primera de estas excepciones consiste en el establecimiento de un Fondo de contingencia de ejecución presupuestaria (art. 50 LGP) que permite hacer frente a necesidades inaplazables para las que no se hubiera realizado una

adecuada dotación de crédito. Este Fondo, cuyo importe ascendería al dos por ciento del total de gastos para operaciones no financieras, se destinará exclusivamente a financiar las ampliaciones de crédito, créditos extraordinarios, suplementos de crédito e incorporaciones de crédito que resultaran necesarias para hacer frente a esa necesidad inaplazable.

La segunda excepción, contemplada en el art. 61 a) LGP, consiste en la autorización de transferencias de crédito entre distintas secciones presupuestarias (entre créditos de un mismo programa o entre programas de un mismo servicio), con lo que resultaría alterada la finalidad específica para la que inicialmente se autorizó el crédito presupuestario.

El principio de especialidad presupuestaria implica también una limitación *cuantitativa* de la habilitación de gasto que el Presupuesto reconoce para el cumplimiento de una determinada finalidad, impidiendo así que puedan adquirirse compromisos de gasto u obligaciones por una cuantía superior al importe de los créditos autorizados (art. 46 LGP). El incumplimiento de este límite cuantitativo mediante actos administrativos y disposiciones generales con rango inferior a la Ley se sanciona con la nulidad de pleno derecho, sin que ello suponga, sin embargo, que no existan supuestos en los que resulte posible excepcionar el rigor de esta limitación cuantitativa, entre los que podemos identificar los siguientes:

- *Generaciones de crédito* (art. 53 LGP): suponen un incremento de los créditos como consecuencia de la realización de determinados ingresos no previstos o superiores a los contemplados en el presupuesto inicial.
- *Créditos ampliables* (art. 54 LGP): los créditos a los que expresamente se les reconozca este carácter (por ejemplo, los destinados al pago de pensiones) podrán ver incrementada su cuantía inicial para hacer frente al aumento de sus obligaciones que pudiera producirse en un determinado ejercicio presupuestario.
- *Incorporación de créditos* (art. 58 LGP): permite agregar a los créditos de un determinado ejercicio los remanentes de un ejercicio anterior.
- *Anticipos de tesorería* (art. 60 LGP): el Gobierno podrá conceder estos anticipos para atender gastos inaplazables, teniendo como límite máximo el uno por ciento de los créditos autorizados al Estado en la Ley de Presupuestos.

Por último, el principio de especialidad presupuestaria implica la existencia de una limitación *temporal*, a la que ya nos referimos al analizar el principio de unidad presupuestaria, en virtud de la cual las autorizaciones de gasto deben ejecutarse dentro del ejercicio para el que resultaron aprobadas, sin perjuicio de que, excepcionalmente, pueda producirse su incorporación al Presupuesto del siguiente ejercicio.



## **5. Principio de estabilidad presupuestaria**

El acceso de España a la tercera etapa de la Unión Económica y Monetaria ha propiciado el reconocimiento en nuestro ordenamiento jurídico del *principio de estabilidad presupuestaria*, mediante el que viene a producirse una auténtica rehabilitación de los principios económicos clásicos de *gasto público mínimo* y de *equilibrio presupuestario*, que habían perdido su vigencia como consecuencia de la expansión del gasto público causada por el intervencionismo y el aumento de las políticas sociales que han caracterizado al *Estado del bienestar* surgido tras la Segunda Guerra Mundial.

A partir del 1 de enero de 1999, el diseño y la ejecución de la política monetaria única pasarían a ser competencia del Banco Central Europeo, desarrollándose un proceso que culminaría en el año 2002 con la implantación efectiva del euro. El éxito de este proceso dependía del compromiso por parte de todos los Estados miembros que pretendían adoptar la moneda única de mantener unos niveles de déficit y endeudamiento adecuados que garantizaran la estabilidad de la moneda común, compromiso que se plasmó en el denominado *Pacto de Estabilidad y Crecimiento*, conjunto compuesto por un acuerdo de carácter político (Resolución del Consejo de 17 de junio de 1997) y dos Reglamentos del Consejo relativos al reforzamiento de la supervisión de las situaciones presupuestarias y a la supervisión y coordinación de las políticas económicas (Reglamento del Consejo nº 1466/97, de 7 de julio de 1997) y a la aceleración y clarificación del procedimiento de déficit excesivo (Reglamento del Consejo nº 1467/1997, de 7 de julio de 1997).

A nivel normativo interno, ese compromiso de mantener unos niveles adecuados de déficit y endeudamiento que implicaba, en definitiva, la asunción del principio de estabilidad presupuestaria, se plasmó inicialmente en una norma de rango legal (la Ley 18/2001, de 12 de diciembre, General de Estabilidad Presupuestaria), aunque finalmente ha motivado la última de las reformas introducidas en nuestro texto constitucional, cuyo artículo 135 reconoce ahora la obligación que corresponde a todas las Administraciones Públicas de adecuar sus actuaciones a este principio de estabilidad presupuestaria.

El desarrollo de este principio, dotado ahora de rango constitucional, se efectúa mediante la aprobación de la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera (LOEP) cuyos objetivos básicos son garantizar la sostenibilidad presupuestaria de todas las Administraciones Públicas (estatal, autonómica, local y Seguridad Social), fortalecer la confianza en la estabilidad de la economía española y reforzar los compromisos de España con la Unión Europea, reconociendo expresamente la imposibilidad de superar el déficit estructural y el volumen de deuda pública fijados por la UE, excepto cuando se produzcan situaciones excepcionales derivadas de catástrofes naturales, recesión económica grave o emergencias extraordinarias. Esta obligación se

traduce en la necesidad de que las Administraciones y el resto de entes que integran el sector público actúen con pleno sometimiento a los principios de *estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera*.

Respecto a la *estabilidad presupuestaria*, se define como la exigencia de equilibrio o superávit estructural de las Administraciones Públicas (art. 3.2 LOEP), estableciéndose un periodo transitorio durante el que se reducirá progresivamente el déficit público, que no podrá superar el 0,4% a partir de 2020.

En cuanto a la *sostenibilidad financiera*, se define como la capacidad para financiar compromisos de gasto presentes y futuros dentro de los límites de déficit y deuda pública, conforme a lo establecido en la LOEP y en la normativa europea (art. 4.2 LOEP), estableciéndose también una reducción progresiva del endeudamiento de las Administraciones Públicas que no podrá superar en conjunto el 60% del Producto Interior Bruto a partir de 2020.

Señalar, por último, que ante el incumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria o de deuda pública deberá formularse un *plan económico-financiero* en el que se especifiquen, entre otros aspectos, las causas que lo han motivado y la descripción de las medidas que permitirán volver a cumplir estos objetivos en el plazo de un año (art. 21 LOEP). Del mismo modo, cuando concurren las circunstancias excepcionales que justifican la superación de los límites de déficit estructural y deuda pública, la Administración correspondiente deberá elaborar un plan de reequilibrio en el que se especifique la forma en la que se volverán a alcanzar los objetivos de estabilidad presupuestaria y endeudamiento (art. 22 LOEP).

## BIBLIOGRAFÍA

- ESCRIBANO LÓPEZ, F.: *Presupuesto del Estado y Constitución*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1981.
- FUENTES QUINTANA, E.: *Hacienda Pública*, Tomo I, Rufino García Blanco, Madrid, 1990.
- MORENO GONZÁLEZ, S.: *Constitución y Leyes de «Acompañamiento» Presupuestario*, Thomson Aranzadi, Cizur Menor, 2004.
- RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: *El Presupuesto del Estado*, Tecnos, Madrid, 1970.
- «La Ley de Presupuestos en la Constitución Española de 1978», en AA.VV., *Hacienda y Constitución*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979.
- SAINZ DE BUJANDA, F.: *Hacienda y Derecho*, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1975.
- *Sistema de Derecho Financiero*, Tomo I, volumen segundo, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1985.

## TEMA 3

# EL CICLO PRESUPUESTARIO

Fernando Fernández Marín  
*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario*  
*Universidad de Almería*

Patricia Díaz Rubio  
*Profesora Ayudante Doctora*  
*Universidad de Almería*

### SUMARIO:

I. Concepto y fases del ciclo presupuestario. II. La elaboración de los Presupuestos Generales del Estado. 1. La fase previa a la elaboración: la estabilidad presupuestaria y los escenarios presupuestarios plurianuales. 2. Las fases de elaboración de los Presupuestos Generales del Estado. III. La aprobación del presupuesto. 1. El procedimiento de aprobación de la Ley de Presupuestos Generales del Estado. 2. La prórroga del Presupuesto. IV. La ejecución del presupuesto. 1. Ejecución del presupuesto de ingresos. 2. Ejecución del presupuesto de gastos. 2.1. La ordenación del gasto. 2.2. La ordenación del pago. 3. La liquidación y cierre del ejercicio presupuestario. V. El control del presupuesto. 1. Control interno de la Intervención General de la Administración del Estado. 1.1. La función interventora. 1.2. El control financiero permanente. 1.3. La auditoría pública. 2. Control externo. 2.1. El Tribunal de Cuentas. 2.2. Las Cortes Generales. Bibliografía.

### I. CONCEPTO Y FASES DEL CICLO PRESUPUESTARIO

El «ciclo presupuestario, o suma de fases y períodos a lo largo de los cuales se desarrolla la vida de un Presupuesto (...) comprende cuatro fases fundamentales: preparación del proyecto, aprobación de la ley, ejecución del Presupuesto y control de esa ejecución» (SAINZ DE BUJANDA, F. (Dir.) 1975. Pág. 665).

Ahora bien, como se deriva de este primer párrafo, no podemos olvidar que el Presupuesto «no constituye una mera enunciación de ingresos previstos y gastos autorizados, con referencia a un determinado período de tiempo (...), sino, ade-

más, un núcleo de normas jurídicas formalmente plasmadas en una ley: Ley de Presupuestos. De ahí que hablar de la preparación, aprobación, ejecución y fiscalización del Presupuesto sea tanto como hablar de esas mismas fases o momentos (...)» de esa Ley (SAINZ DE BUJANDA, F. 1985. Pág. 427). En efecto, el «Presupuesto es un “acto unitario”, en el que el “Presupuesto” y la “Ley de aprobación” forman un único acto legislativo» (RODRÍGUEZ BEREJO, A., 1979. Pág. 187).

En estas fases, como consecuencia del principio de legalidad presupuestaria, se refleja la tensión existente entre órganos constitucionales, Gobierno y Cortes Generales, que intervienen en la institución presupuestaria, que comparten el poder presupuestario o que gozan de competencias presupuestarias. En relación con esta afirmación podemos realizar dos anotaciones.

La primera es que estas competencias presupuestarias se basan en tres principios fundamentales: «1º *Separación de funciones* (...) que responde pura y simplemente a la necesidad de distribuir y controlar respectivamente el ejercicio del poder político. Aprobar el presupuesto es legislar (...). La ejecución parece entrar de lleno en la función administrativa. 2º *Coordinación de funciones*. —El juego entre los diferentes titulares de las funciones del Estado supone que las distintas fases del ciclo no quedan independizadas entre sí, sino que están íntimamente entrelazadas. Las separaciones de tiempo entre una fase y otra no suponen ruptura de colaboración orgánica (...). 3º *Irrenunciabilidad de competencias*. —Los órganos del Estado no pueden hacer dejación general de sus funciones. Ni el Parlamento ni el Gobierno pueden renunciar, *a priori*, al ejercicio de las competencias que constitucionalmente les corresponden (...).» (SAINZ DE BUJANDA, F. (Dir.) 1975. Pág. 666).

A pesar de este planteamiento teórico, el predominio de un órgano sobre el otro dependerá tanto de las facultades que se les reconozcan, como de las limitaciones que se les impongan a cada uno, en cada una de estas fases. En este sentido, se pueden señalar determinadas circunstancias que hacen que el teórico equilibrio en materia presupuestaria se decante a favor del ejecutivo: las limitaciones en los debates parlamentarios, la flexibilización de los principios clásicos del presupuesto a la que ya se ha hecho referencia en el capítulo anterior, restricciones del derecho de proposición y enmienda del Parlamento, etc. No obstante, se podrían destacar otros elementos reequilibradores de la balanza: los objetivos de estabilidad y de equilibrio presupuestario, establecidos por la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria (en adelante, LGP) y por la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera (en lo sucesivo, LOEPSF).

La segunda es que las disposiciones presupuestarias reguladoras de estas fases tienen una diversidad de rangos, que precisan de su engarce:

- La fase de elaboración corresponde al Gobierno (art. 134.1 y 3 CE), el anteproyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado se eleva por

el Ministro de Hacienda al Gobierno (art. 36.5 LGP) y el proyecto de LPGE se presenta por el Gobierno (art. 37.1 LGP y art. 134. 3 CE) en el Congreso de los Diputados.

- La fase de aprobación (arts. 66.2 y 134.1 CE) corresponde a las Cortes Generales.
- La fase de ejecución (arts. 69 a 81 LGP) corresponde al ejecutivo, a la Administración en sentido amplio.
- La fase de control corresponde a las Cortes Generales (art. 136 CE). Sin perjuicio del control del Tribunal de Cuentas (art. 136 CE) y del denominado control interno, de la propia Administración, desarrollado por la Intervención General de la Administración del Estado (arts. 140 y ss LGP).

## **II. LA ELABORACIÓN DE LOS PRESUPUESTOS GENERALES DEL ESTADO**

El art. 134.1 CE establece que «corresponde al Gobierno la elaboración de los Presupuestos Generales del Estado» y, de acuerdo con su naturaleza normativa de ley, en el art. 134.3 CE se exige que éstos, como proyecto, se presenten ante el Congreso de los Diputados «al menos tres meses antes de la expiración de los del año anterior». Por tanto, la Constitución no se ocupa de regular el procedimiento de elaboración del anteproyecto de presupuestos, ni de los órganos que intervienen, ni del contenido del presupuesto, estas cuestiones se regulan en leyes como la LGP y la LOEPSF.

### **1. La fase previa a la elaboración: la estabilidad presupuestaria y los escenarios presupuestarios plurianuales**

Con carácter previo a esta elaboración, en primer lugar, y como una exigencia de la pertenencia de España a la Unión Económica y Monetaria Europea, debe fijarse, en el primer semestre del año, los objetivos de estabilidad presupuestaria, en términos de capacidad o necesidad de financiación de acuerdo con la definición contenida en el Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales, y el objetivo de deuda pública referidos a los tres ejercicios siguientes, mediante acuerdo del Consejo de Ministros, a propuesta del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas y previo informe del Consejo de Política Fiscal y Financiera de las Comunidades Autónomas y de la Comisión Nacional de Administración Local en cuanto al ámbito de las mismas (art. 15.1 LOEPSF). Por estabilidad presupuestaria de las Administraciones Públicas, se entiende «la situación de equilibrio o superávit estructural» —art. 3.2 LOEPSF—.

La propuesta de fijación de los objetivos de estabilidad presupuestaria y de deuda pública debe acompañarse de un informe elaborado por el Ministerio

de Economía y Competitividad, previa consulta al Banco de España, y teniendo en cuenta las previsiones del Banco Central Europeo y de la Comisión Europea. En el informe se evaluará la situación económica prevista para cada uno de los años contemplados en el horizonte temporal de fijación de dichos objetivos —art. 15.5 LOEPSF—. El acuerdo del Consejo de Ministros que contenga los objetivos de estabilidad presupuestaria y de deuda pública y el informe se remitirán a las Cortes Generales, donde de manera sucesiva el Congreso y el Senado, tras el debate en el pleno, se pronunciarán sobre su aprobación o rechazo. Si el Congreso o el Senado rechazan los objetivos, el Gobierno, en un plazo máximo de un mes, remitirá un nuevo acuerdo que se someterá al mismo procedimiento —art. 15.6 LOEPSF—. Una vez aprobados los objetivos de estabilidad presupuestaria y de deuda pública por las Cortes Generales, la elaboración de los proyectos de Presupuesto de las Administraciones Públicas deben acomodarse a dichos objetivos —art. 15.7 LOEPSF—.

El acuerdo del Consejo de Ministros incluirá el límite de gasto no financiero del Presupuesto del Estado al que se refiere el art. 30 LOEPSF —art. 15 LOEPSF—. El art. 30.1 LOEPSF establece que «el Estado, las Comunidades Autónomas y las Corporaciones Locales aprobarán, en sus respectivos ámbitos, un límite máximo de gasto no financiero, coherente con el objetivo de estabilidad presupuestaria y la regla de gasto, que marcará el techo de asignación de recursos de sus Presupuestos. El límite de gasto no financiero excluirá las transferencias vinculadas a los sistemas de financiación de Comunidades Autónomas y Corporaciones Locales».

El Ministerio de Hacienda debe confeccionar los escenarios presupuestarios plurianuales referidos a los ingresos y gastos —art. 29 LGP—. Se aprobarán por Orden del Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas tanto las normas de elaboración de los PGE así como de los escenarios presupuestarios plurianuales —D.F.2ª LOEPSF—. Los escenarios presupuestarios plurianuales «contendrán la distribución orgánica de los recursos disponibles y se desarrollarán en programas plurianuales, referidos a los tres ejercicios siguientes, y ajustados a sus previsiones y límites, en los que por centros gestores se establecerán los objetivos a conseguir y las acciones necesarias para alcanzarlos así como las dotaciones de los programas presupuestarios» —art. 29.1 LGP—. Los programas plurianuales se deben remitir anualmente al Ministerio de Hacienda para la elaboración de los escenarios presupuestarios plurianuales —art. 29 LGP—. Así, la elaboración de los presupuestos se enmarcará en un escenario presupuestario plurianual (tres ejercicios siguientes) compatible con el principio de anualidad por el que se rige la aprobación y la ejecución presupuestaria —art. 5 LOEPSF y art. 28 LGP—.

## **2. Las fases de elaboración de los Presupuestos Generales del Estado**

El art. 36.2 LGP dispone que el procedimiento por el que se regirá la elaboración de los Presupuestos Generales del Estado se establecerá por Orden del Ministro de Hacienda. En la misma se establecen los criterios generales a los que se ha de ajustar la asignación de recursos públicos del Estado, el ámbito institucional de los presupuestos, y la composición y funciones de los órganos participantes en su proceso de elaboración. Asimismo, la Orden ministerial regula la tramitación del anteproyecto de presupuestos, estableciendo los plazos y documentación para su elaboración, y detalla el contenido de las estructuras presupuestarias, sin perjuicio de los arts. 39 y ss LGP.

En este marco normativo se pueden identificar cuatro momentos, tres fases para la elaboración propiamente dicha de los presupuestos generales del Estado y una cuarta de remisión del proyecto de LPGE a las Cortes Generales:

1º Fase donde se preparan y se proponen los anteproyectos parciales de Presupuestos:

En ésta cada ministerio y los demás órganos del Estado con dotaciones diferenciadas en los Presupuestos Generales del Estado remiten al Ministerio de Hacienda sus correspondientes propuestas de presupuesto, ajustándose a los límites que las directrices de elaboración del presupuesto hayan establecido.

También, cada Ministerio remitirá al Ministerio de Hacienda las propuestas de presupuestos de ingresos y gastos de cada uno de los organismos autónomos y otras entidades a ellos adscritos. Del mismo modo harán con relación a las propuestas que contengan los presupuestos de operaciones corrientes y de capital y financieras de las entidades públicas empresariales, de las sociedades mercantiles estatales y de las fundaciones del sector público estatal que dependan funcionalmente de cada uno de ellos —art. 36.2 norma Segunda p. 1,2 y 7 LGP—.

El Ministerio de Hacienda elaborará los anteproyectos definitivos con las propuestas de presupuestos de ingresos y gastos del Instituto Nacional de Gestión Sanitaria y del Instituto de Migraciones y Servicios Sociales enviadas, respectivamente, por el Ministerio de Sanidad y Consumo y por el Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales, y se los reenviará al Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales para su incorporación al anteproyecto de presupuesto de la Seguridad Social. Junto con lo anterior y con los anteproyectos elaborados por las entidades gestoras, servicios comunes y mutuas de accidentes de trabajo y enfermedades profesionales, el Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales elaborará el anteproyecto de presupuesto de la Seguridad Social y lo remitirá al Ministerio de Hacienda. Los Ministros de Trabajo y Asuntos sociales y de Hacienda elevarán el anteproyecto de presupuesto de la Seguridad Social al Gobierno para su aprobación —art. 36.2 norma Segunda p. 3, 4, 5 y 6 LGP—.



2º Fase de integración de las distintas propuestas parciales para la formación del anteproyecto de Presupuestos Generales del Estado:

De acuerdo con el art. 36.5 LGP corresponde al Ministro de Hacienda elevar al acuerdo del Gobierno el anteproyecto de la Ley de Presupuestos Generales del Estado, a pesar de que como acabamos de señalar la competencia para elevar el presupuesto de la Seguridad Social al Gobierno se comparte con el Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales. Esta discordancia no debe entenderse en el sentido de que al Consejo de Gobierno se le someten dos anteproyectos diferenciados y separados, antes al contrario se someten a su aprobación integrados en un todo, el anteproyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado, en el cual se integra el presupuesto de la Seguridad Social.

3º Fase de aprobación del Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado:

La aprobación del Proyecto de Ley corresponde al Gobierno, quien tiene con carácter exclusivo la iniciativa legislativa en materia presupuestaria —art. 134.1 y 3 CE—.

Este papel preponderante del Gobierno sobre la regulación de los ingresos y gastos públicos se pone de manifiesto también en el art. 134. 5 y 6 CE en relación con otras medidas legislativas que puedan *afectar a un presupuesto, ya en ejecución*, bien a instancia del propio Gobierno o no. En efecto, durante la ejecución de una Ley aprobada de Presupuestos Generales del Estado (LPGE) puede suceder que se presenten necesidades distintas e imprevistas de las recogidas en la LPGE a las que se les debe hacer frente.

En estos casos, nuestro ordenamiento permite que se realicen alteraciones en las partidas presupuestarias aprobadas inicialmente en la LPGE, tanto si suponen mayores y nuevos gastos, como si no. A nuestro juicio, en este último caso, nos encontramos ante un problema de gestión presupuestaria, y al mismo haremos referencia en la fase de ejecución. Los modos y los motivos para realizar estas alteraciones son taxativos y vinculados al cumplimiento de los requisitos normativos que los permite, en cuanto que afectan a la autorización inicial de las Cortes Generales y suponen, como se ha indicado, quiebras de los principios presupuestarios. Estos supuestos se revisten, por tanto, de un carácter excepcional.

En relación con la primera posibilidad, modificaciones presupuestarias que supongan un nuevo —a través del *crédito extraordinario* —art. 55 LGP—, cuando el gasto no había sido previsto— y mayor gasto —a través del *suplemento de crédito* —art. 55 LGP—, cuando a pesar de preverse el gasto, éste ha resultado insuficiente.

4º Remisión del Proyecto de LPGE a las Cortes Generales:

El proyecto de LPGE, según el art. 37.1 LGP, «integrado por el articulado con sus anexos y los estados de ingresos y de gastos, con el nivel de especifi-



cación de créditos establecido en los artículos 40 y 41 de esta Ley, será remitido a las Cortes Generales antes del día 1 de octubre del año anterior al que se refiera».

Al proyecto de LPGE, en virtud del art. 37.2 LGP, se acompañará la siguiente documentación complementaria:

- a) Las memorias descriptivas de los programas de gasto y sus objetivos anuales.
- b) Las memorias explicativas de los contenidos de cada presupuesto, con especificación de las principales modificaciones que presenten en relación con los vigentes.
- c) Un anexo con el desarrollo económico de los créditos, por centros gestores de gasto.
- d) Un anexo, de carácter plurianual de los proyectos de inversión pública, que incluirá su clasificación territorial.
- e) La liquidación de los presupuestos del año anterior y un avance de la liquidación del ejercicio corriente.
- f) Las cuentas y balances de la Seguridad Social del año anterior.
- g) Los estados consolidados de los presupuestos.
- h) Un informe económico y financiero.
- i) Una memoria de los beneficios fiscales (véase el art. 134.2 CE).

### **III. LA APROBACIÓN DEL PRESUPUESTO**

Los presupuestos generales del Estado se aprueban por las Cortes Generales —art. 66.2 CE—. El art. 134.1 CE dispone que corresponde a las Cortes Generales el examen, la enmienda y la aprobación de los Presupuestos Generales del Estado (PGE). No obstante, de esta facultad de enmienda y modificación se excluyen los créditos para satisfacer el capital e intereses de la Deuda Pública del Estado, mientras se ajusten a las condiciones de la ley de emisión —art. 135.3 CE—. No debemos olvidar otra limitación establecida en la Constitución, la imposibilidad de crear tributos, aunque si los puede modificar cuando la ley tributaria sustantiva así lo prevea —art. 134.7 CE—.

El otorgamiento de la competencia a las Cortes Generales para la aprobación de los PGE, «no se trata de una mera reserva de competencia, sino también de una reserva material de Ley». La aprobación de los PGE se hace mediante Ley ordinaria sin que se pueda sustituir por la utilización del Real Decreto Legislativo, ni del Real Decreto-Ley, al no concurrir las circunstancias que permiten la aplicación de estas dos categorías normativas, tal y como se ha señalado en el tema anterior. (RODRÍGUEZ BEREJO, A. 1979. Págs. 226 a 230).

De la aprobación de los Presupuestos mediante Ley por las Cortes Generales se derivan según tres consecuencias fundamentales: primero «comprometer, políticamente, al Parlamento en la orientación política de la acción de gobierno», segundo «el control democrático por la representación popular, no sólo de la actividad financiera del Estado, sino también de las directrices y de la orientación de la política económica y general del Gobierno» y tercero «el requisito indispensable para el funcionamiento de la Administración estatal, en cuanto que la ley de presupuestos confiere al ejecutivo el poder y la facultad para realizar actos jurídicos en materia financiera» —art. 133.4 CE— (RODRÍGUEZ BEREJO, A. 1985. Pág. 128).

## 1. El procedimiento de aprobación de la Ley de Presupuestos Generales del Estado

A parte de estos preceptos constitucionales que establecen la necesidad de aprobar por las Cortes Generales el Proyecto de PGE, la LGP nada dispone sobre el procedimiento de su aprobación en las Cortes Generales. Tan sólo se hace referencia a dos momentos puntuales, el inicio del procedimiento, cuando exige que se remita antes del 1 de octubre a las Cortes Generales —art. 37 LGP— y a la fecha de necesaria finalización del procedimiento, haciendo referencia a la consecuencia para el caso en que no se haya aprobado antes del 1 de enero del ejercicio económico en que deben de ser aplicados, es decir, la prórroga de los PGE del ejercicio anterior, con ciertos matices lógicos —art. 38 LGP—.

Las disposiciones reguladoras de la tramitación parlamentaria de este Proyecto de Ley se encuentran en los respectivos Reglamentos del Congreso (RC) y del Senado (RS). En este sentido, se dispone que en el estudio y aprobación de los PGE se aplicará el procedimiento legislativo común —art. 133.1 RC— u ordinario —art. 148.2 RS— salvo que se disponga otra cosa, que es lo que ocurre. Estas especialidades determinan unas claras limitaciones de las potestades parlamentarias en cuanto al derecho de proposición y al derecho de enmienda, o por el hecho de excluirse de su control determinadas partidas presupuestarias —art. 135.3 CE— o, incluso, por el hecho del control efectivamente realizado no sea efectivo sobre determinados créditos, como los *ampliables*.

Así, la tramitación del proyecto de LPGE gozará de preferencia respecto de los demás trabajos de la Cámara —148.1 RS y 133.2 RC—. Las enmiendas que supongan un aumento de créditos en algún concepto únicamente podrán ser admitidas a trámite si, además de cumplir los requisitos generales, proponen una baja de igual cuantía en la misma Sección —arts. 133.3 RC y 149.2 RS—. Las enmiendas que supongan una minoración de ingresos requerirán la conformidad del Gobierno para su tramitación —art. 133.4 RC y 151.1 RS—, lo que supone una clara restricción del derecho normal de enmienda que tienen las Cortes Generales.

La primera fase de la tramitación en el Congreso de los Diputados se produce con el debate de totalidad del Proyecto de LPGE, que se hará en el Pleno de la Cámara, y quedarán fijadas las cuantías globales de los estados de ingresos y gastos de los Presupuestos —art. 134.1 RC—. Una vez finalizado este debate, el proyecto será remitido a la Comisión de Presupuestos del Congreso —art. 134.1 RC—, donde el debate del Proyecto de LGPE se referirá al articulado y al estado de autorización de gastos, sin perjuicio del análisis de los documentos que lo acompañen —art. 134.2 RC—, pudiéndose ordenar el debate y votación en la forma que mejor se adapte a la estructura del Presupuesto —art. 134.3 RC—.

Por último, el debate final, de nuevo en el Pleno de la Cámara —art. 75.3 CE—, se desarrollará diferenciando el conjunto del articulado de la Ley y cada una de las secciones —134.4 RC—. Si no se aprobase se devolvería de nuevo al Gobierno.

Finalizado este trámite el Proyecto de LPGE se envía al Senado. El debate del Presupuesto abarcará el examen del articulado y del estado de autorización de gastos, sin perjuicio del estudio de otros documentos que, de acuerdo con la LGP, deban acompañar a aquél —art. 150.1 RS—. Concluido el plazo de presentación de las propuestas de veto se procederá al debate y votación en sesión plenaria de las que se presenten. Si alguna de ellas fuera aprobada se dará por concluida la tramitación del Proyecto LPGE en el Senado —art. 150.2 RS—. En otro caso, la tramitación del Proyecto de LPGE continuará en la Comisión competente. El dictamen de la Comisión y los votos particulares mantenidos serán objeto de un debate en el Pleno, seguido de la votación —art. 150.3 RS—.

Tras su debate en el Senado el texto del Proyecto de LPGE vuelve al Congreso de los Diputados. En el Pleno se aprobarán las enmiendas presentadas en el Senado que obtengan mayoría simple en el Congreso de los Diputados, en el caso de que se haya interpuesto por el Senado una enmienda que implica la impugnación de la totalidad de una sección, ésta nos dice el art. 149.1 RS, se tramitará como una propuesta de veto. De tal modo que el Proyecto de LPGE se someterá de nuevo a su aprobación por el Congreso, si obtuviese mayoría absoluta se aprobará la LPGE, si no ocurriese así, transcurridos dos meses bastará con la mayoría simple de los votos del Congreso —art. 90. 2 CE—, para su aprobación.

## **2. La prórroga del Presupuesto**

Está prevista en el art. 134.4 CE «si la Ley de Presupuestos no se aprobara antes del primer día del ejercicio económico correspondiente, se considerarán automáticamente prorrogados los presupuestos del ejercicio anterior hasta la aprobación de los nuevos» y su publicación en el Boletín Oficial del Estado —art. 38.1 LGP—.

Esta circunstancia no debe afectar en ninguna medida a la liquidación y cierre del presupuesto anterior, pues sólo continúa en cuanto a sus previsiones de manera provisional, corregido de manera lógica de acuerdo con las directrices del art. 38. 2 y 3 LGP. Así, ésta «no afectará a los créditos para gastos correspondientes a programas o actuaciones que terminen en el ejercicio cuyos presupuestos se prorrogan o para obligaciones que se extingan en el mismo» y, además, «la estructura orgánica del presupuesto prorrogado se adaptará, sin alteración de la cuantía total, a la organización administrativa en vigor en el ejercicio en que el presupuesto deba ejecutarse».

#### IV. LA EJECUCIÓN DEL PRESUPUESTO

La ejecución del presupuesto constituye la tercera fase del ciclo presupuestario. La LGP regula la gestión presupuestaria en los arts. 69 a 81.

Esta fase consiste básicamente en hacer efectiva las previsiones de los PGE tanto en relación con los ingresos, como en relación con los gastos. De ahí, además, la regulación separada en la LGP de la gestión de presupuestos de gastos —arts. 73 a 79 LGP— y de la gestión de presupuestos de ingresos —arts. 80 y 81 LGP—. Ahora bien, la eficacia de la LGP respecto de uno y otro varía notablemente, como consecuencia de la *bifurcación del principio de legalidad financiera*, analizado en el anterior tema. Esta circunstancia hace que el presupuesto en relación con los ingresos sólo contenga una mera *previsión de los ingresos públicos* y no su autorización, a diferencia del gasto. En consecuencia, serían las Leyes tributarias materiales las que aprueben y establezcan los tributos, e incluso los beneficios fiscales aplicables sobre los mismos. Ahora bien, este hecho, tampoco impide que, como se ha visto, los beneficios fiscales también se tengan que consignar en los PGE, en cuanto que unos y otros sirven para explicar y justificar el importe de los gastos consignados en los PGE.

##### 1. Ejecución del presupuesto de ingresos

A pesar de ello, el art. 80 LGP, en relación con la gestión del presupuesto de ingresos, dispone que ésta se realizará en dos fases sucesivas o simultáneas: *el reconocimiento del derecho y la extinción del derecho*. Según el art. 80.2 LGP, «Reconocimiento del derecho es el acto que, conforme a la normativa aplicable a cada recurso específico, declara y liquida un crédito a favor de la Administración General del Estado, de sus organismos autónomos o de las entidades gestoras y servicios comunes de la Seguridad Social» y, en virtud del art. 80.3 LGP, «la extinción del derecho podrá producirse por su cobro en metálico, así como en especie, o por compensación, en los casos previstos en las disposiciones especiales que sean de aplicación. Las extinciones de derechos por otras

causas serán objeto de contabilización diferenciada, distinguiendo entre las producidas por anulación de la liquidación y las producidas en el proceso de recaudación por prescripción, condonación o insolvencia».

Por su parte, el art. 81 LGP establece unas disposiciones específicas para la devolución de ingresos, distinguiéndose entre el *reconocimiento del derecho a la devolución*, «cuyo origen será la realización de un ingreso indebido u otra causa legalmente establecida», y el *pago de la devolución*. Las devoluciones de ingresos indebidos, sin perjuicio de las especialidades tributarias, «derivadas de la revisión administrativa o judicial del acto del que dimana la obligación de ingreso, el derecho a la devolución integrará además del importe ingresado, el resultante de aplicar sobre éste el interés legal del dinero fijado en la Ley de Presupuestos vigente en cada período desde la fecha en que se hubiese realizado el ingreso indebido en el Tesoro Público hasta la fecha en que se proponga el pago de la devolución».

## 2. Ejecución del presupuesto de gastos

La gestión del presupuesto de gastos supone la utilización por la Administración de los créditos que las Cortes Generales le han autorizado, o en otras palabras, supone la realización de los gastos públicos autorizados en el PGE, hecho que naturalmente presupone la existencia del correspondiente crédito presupuestario.

Ahora bien, esta autorización inicial, dada con la aprobación del presupuesto, sin embargo, no es totalmente rígida, como hemos hecho referencia en otro lugar (en la fase de aprobación del presupuesto). Nuestro ordenamiento prevé la modificación de los créditos iniciales a través de la utilización de distintas técnicas presupuestarias: las transferencias de crédito —arts. 52 LGP—; las generaciones de crédito —art. 53 LGP—; los créditos ampliables —art. 54 LGP—; los créditos extraordinarios y suplementos de crédito —art. 55 y ss. LGP—; y las incorporaciones de crédito —art. 58 LGP—.

Volviendo a nuestro objeto de exposición, se tiene que señalar que lógicamente la regulación de la ejecución del gasto, a diferencia de la ejecución del ingreso, es más profusa y extensa —arts. 73 a 79 LGP—, y permite afirmar que nos encontramos ante un auténtico procedimiento administrativo, esto es, ante una serie de actos jurídicos concatenados, en el que se puede distinguir claramente dos fases: una primera «declarativa» la de *ordenación del gasto* y otra «ejecutiva» la de *ordenación del pago*.

### 2.1. La ordenación del gasto

La fase *ordenación del gasto* se integra por una serie de actos administrativos, orientada al reconocimiento de la obligación económica que ha contraído el

Estado, afectando a un fin concreto los créditos presupuestarios. En consecuencia, para que este reconocimiento sea efectivo y eficaz se precisa que exista un crédito presupuestario suficiente para hacer frente a la obligación económica, por este motivo, se justifica la competencia del ejecutivo para plantear modificaciones en los créditos tributarios.

Los actos administrativos que integran la fase de ordenación del gasto, sin perjuicio de que sean susceptibles de acumulación en un sólo acto, cuando la naturaleza de la operación o gasto así lo determinen —art. 73.6 LGP— son:

a) La *aprobación del gasto* —art. 73.1.a) LGP—: «acto mediante el cual se autoriza la realización de un gasto determinado por una cuantía cierta o aproximada, reservando a tal fin la totalidad o parte de un crédito presupuestario» —art. 73.2 LGP—. Este acto es esencialmente interno.

b) El *compromiso del gasto* —art. 73.1 b) LGP—: «acto mediante el cual se acuerda, tras el cumplimiento de los trámites legalmente establecidos, la realización de gastos previamente aprobados, por un importe determinado o determinable» —art. 73.3 LGP—. Con este acto, el gasto deja de ser un acto meramente interno para tener una eficacia externa frente a terceros, «vinculando a la Hacienda Pública estatal o a la Seguridad Social a la realización del gasto a que se refiera en la cuantía y condiciones establecidas».

c) El *reconocimiento de la obligación* —art. 73.1. c) LGP—: «acto mediante el cual se declara la existencia de un crédito exigible contra la Hacienda Pública estatal o contra la Seguridad Social, derivado de un gasto aprobado y comprometido y que comporta la *propuesta de pago* correspondiente».

«El reconocimiento de obligaciones con cargo a la Hacienda Pública estatal se producirá previa acreditación documental ante el órgano competente de la realización de la prestación o el derecho del acreedor de conformidad con los acuerdos que en su día aprobaron y comprometieron el gasto». El Ministro de Hacienda, previo informe de la Intervención General de la Administración del Estado, determinará, en función del gasto, los documentos y requisitos que justificarán el reconocimiento de la obligación. —art. 73.4 LGP—.

Prescribirán a los cuatro años, el derecho al reconocimiento o liquidación por la Hacienda Pública estatal de toda obligación que no se hubiese solicitado con la presentación de los documentos justificativos. El inicio del cómputo del plazo se contará desde la fecha en que se concluyó el servicio o la prestación determinante de la obligación o desde el día en que el derecho pudo ejercitarse —art. 25.1.a) LGP—.

## 2.2. La ordenación del pago

La *fase de ordenación del pago* se desarrolla por los órganos competentes del Ministerio de Hacienda. En concreto, al Director General del Tesoro y Política

Financiera corresponde las funciones de Ordenador General de pagos del Estado —art. 75.1 LGP—. Esta fase comprende dos actos sucesivos:

a) La *ordenación del pago* —art. 73.1.d) LGP—, en cuanto acto que faculta al Tesoro Público para la satisfacción del importe de las obligaciones contraídas, es el acto que permite materializar el pago, mediante expedición de la orden de pago, con el documento de «libramiento de pago» o «mandamiento de pago», a favor de la persona que consta como acreedor en la correspondiente propuesta de pago de la fase anterior —art. 75.3 LGP—.

La orden de pago, según el art. 79.1 LGP, puede realizarse una vez acreditada la documentación exigida en el art. 73.4 LGP, o con carácter previo a dicha acreditación: cuando de manera excepcional no pueda aportarse; cuando los servicios o bienes y prestaciones hayan de tener lugar en el extranjero, o en una localidad donde no exista dependencia del órgano de que se trate. En estos casos, podrán tramitarse propuestas de pagos presupuestarios y librarse fondos con el carácter a justificar. Los perceptores de las «órdenes de pago a justificar» quedan obligados a rendir cuenta justificativa de la aplicación de las cantidades recibidas —art. 79.4 LGP—.

b) El *pago material* —art. 73.1.e) LGP—, con este acto se pone fin a las fases del procedimiento de la gestión de los gastos, y se hace efectivo el gasto una vez autorizado, comprometido, reconocido como obligación y ya ordenado. De no ser así, nos encontraríamos ante la realización de un pago indebido. Por pago indebido se entiende «el que se realiza por error material, aritmético o de hecho, en favor de persona en quien no concurra derecho alguno de cobro frente a la Administración con respecto a dicho pago o en cuantía que excede de la consignada en el acto o documento que reconoció el derecho del acreedor». Este pago indebido supone para su perceptor su restitución y el órgano que lo haya realizado debe disponer de inmediato, de oficio, su restitución —art. 77.1 y 2 LGP—.

Este pago material se realizará por los medios señalados en el art. 110 LGP: «mediante transferencia bancaria, cheque, efectivo o cualesquiera otros medios de pago, sean o no bancarios», sin perjuicio de que de manera particular puedan elegirse determinados medios de pago. Si no se hiciese efectivo en el plazo de tres meses siguientes al día de la notificación de la resolución judicial o del reconocimiento de la obligación se devengará interés de demora, desde que el acreedor reclame por escrito el cumplimiento de la obligación —art. 24 LGP—.

### 3. La liquidación y cierre del ejercicio presupuestario

Para saber el grado de ejecución, de cumplimiento, del Presupuesto se deben realizar las operaciones de liquidación y cierre del presupuesto. La in-



formación sobre la situación patrimonial y financiera, el resultado económico patrimonial y la ejecución del presupuesto del sector público estatal se recoge en la llamada Cuenta General del Estado —art. 130 LGP *Contenido de la Cuenta General del Estado*—.

De acuerdo con el art. 34 LGP —*Ámbito temporal* de los PGE—, el ejercicio presupuestario coincide con el año natural, y a él se imputaran, con carácter general: a) los derechos económicos liquidados durante el ejercicio, cualquiera que sea el período del que deriven y b) las obligaciones económicas reconocidas hasta el fin del mes de diciembre, siempre que correspondan a adquisiciones, obras, servicios, prestaciones o, en general, gastos realizados dentro del ejercicio y con cargo a sus respectivos créditos. En esta misma línea, el art. 49.1 LGP —*Temporalidad de los créditos*—, dispone que «con cargo a los créditos del estado de gastos de cada presupuesto sólo podrán contraerse obligaciones derivadas de adquisiciones, obras, servicios y demás prestaciones o gastos en general que se realicen en el propio ejercicio presupuestario, sin perjuicio de las salvedades establecidas en los apartados 2 y 3 del artículo 34 de esta Ley».

Desde la otra perspectiva, los créditos para gastos que en el último día del ejercicio presupuestario no estén afectos al cumplimiento de obligaciones ya reconocidas serán anulados —art. 49.2 LGP—, sin perjuicio de lo que indica el art. 58 LGP —*Incorporaciones de crédito*—, esto es, que se puedan incorporar al nuevo ejercicio presupuestario como remanentes de crédito del ejercicio anterior.

## V. EL CONTROL DEL PRESUPUESTO

A pesar de poder identificarse como la cuarta fase del ciclo presupuestario, pues resulta importantísimo el control de cómo se va a ejecutar, se ejecuta y se ha ejecutado el presupuesto, sin embargo, el control presupuestario se extiende a lo largo de todo el ciclo presupuestario (SAINZ DE BUJANDA, F., 1985. Pág. 430), sin que pueda circunscribirse, por tanto, a un determinado momento de la vida del presupuesto, aun cuando en la fase de ejecución adquiera una mayor relevancia.

No existe un único criterio que permita aglutinar en una sola clasificación las distintas modalidades de control del Presupuesto y, por consiguiente, éstos se solapan como veremos. Una primera variable clasificatoria atiende al órgano que lo realiza, desde esta perspectiva se habla de *control interno*, si se realiza por la propia Administración (ejecutivo), a través de un órgano especializado como lo es la Intervención General de la Administración del Estado, y de *control externo*, si se realiza por órganos ajenos a la Administración. Así, se puede distinguir, en primer lugar, el realizado por las Cortes Generales, también denominado *control político* y, en segundo lugar, el realizado, por un órgano espe-



cífico de control, el Tribunal de Cuentas, que desarrolla un doble *control fiscalizador y jurisdiccional*.

Un segundo criterio clasificador sería el *temporal*, atendiendo al momento en que se ejercita, así se podría hablar de un *control previo*, un *control simultáneo* y un *control a posteriori*. Este último se desarrolla tanto por los órganos ajenos a la Administración que intervienen en el *control externo (control político y por el control fiscalizador y jurisdiccional)*, como por los órganos de la propia Administración, a través del *control financiero permanente —arts. 157 a 161 LGP— y de la auditoría pública —arts. 162 a 166 LGP—*. En cambio, el *control previo y simultáneo* se desarrollarán por los órganos de la Administración y será el resultado de un *control interno* propio de la *función interventora*.

Por último, es posible clasificar la actividad de control atendiendo al fin perseguido, clasificación *finalista*. Así, se *distingue* entre *control de legalidad*, finalidad primaria perseguida mediante el control del presupuesto, comprobar que se han cumplido con las normas jurídicas que regulan el presupuesto; *control económico* con el que se quiere analizar la adecuada utilización de los créditos presupuestarios, bien desde el punto de vista de la eficacia, *control de eficacia*: si los medios eran adecuados para la obtención de los objetivos previstos; *control de eficiencia*: si los resultados obtenidos con tales medios podrían haber sido obtenidos de un modo menos gravoso para el erario público.

A efectos de nuestra exposición seguiremos la clasificación orgánica del control.

## 1. Control interno de la Intervención General de la Administración del Estado

Éste se desarrolla con plena autonomía por la Intervención General de la Administración del Estado —art. 140.2 LGP—, gozando, además, de independencia funcional respecto del órgano controlado —art. 144.2 LGP—. Este control se realizará de acuerdo con los principios de autonomía, desconcentración y jerarquía interna —art. 144.1 LGP—.

Los fines que se persiguen mediante este control son: a) verificar el cumplimiento de la normativa que resulte de aplicación a la gestión objeto del control; b) verificar el adecuado registro y contabilización de las operaciones realizadas, y su fiel y regular reflejo en las cuentas y estados que deba formar cada órgano o entidad; c) evaluar que la actividad y procedimientos objeto de control se realiza de acuerdo con el *principio de buena gestión financiera* y los principios previstos en la Ley General de Estabilidad Presupuestaria; y d) verificar el cumplimiento de los objetivos asignados a los centros gestores del gasto de los PGE.

Este control interno se realizará —art. 142.2 LGP— mediante: a) el ejercicio de la función interventora —arts. 148 a 156 LGP; b) el control financiero

permanente —arts. 157 a 161 LGP—, y c) la auditoría pública —arts. 162 a 166 LGP—.

### 1.1. La función interventora

El art. 148 LGP —*definición*— establece que tiene por objeto controlar «antes de que sean aprobados, los actos del sector público estatal que den lugar al reconocimiento de derechos o a la realización de gastos, así como los ingresos y pagos que de ellos se deriven, y la inversión o aplicación en general de sus fondos públicos, con el fin de asegurar que su gestión se ajuste a las disposiciones aplicables en cada caso».

No obstante, este control se podrá sustituir —salvo en los actos de ordenación del pago y pago material correspondientes a devoluciones de ingresos indebidos— por las comprobaciones efectuadas en el ejercicio del control financiero permanente y la auditoría pública —art. 148 LGP—.

La función interventora como tal se tiene que desarrollar mediante unas actuaciones: 1º) la *fiscalización previa* (con las excepciones por dificultad, celeridad e irrelevancia del art. 151 LGP y, en su caso, las limitaciones en su extensión del art. 152 LGP que dan lugar a un régimen especial de fiscalización e intervención previa de requisitos básicos) de los actos que reconozcan derechos de contenido económico, aprueben gastos, adquieran compromisos de gastos, o acuerden movimientos de fondos y valores; 2º) la intervención del reconocimiento de las obligaciones y de la comprobación de la inversión; 3º) la intervención formal de la ordenación del pago y 4º) la intervención material del pago —art. 150.2 LGP—. Estas cuatro actuaciones se corresponden claramente con cuatro momentos de la ejecución del presupuesto de gastos, así: a) la aprobación del gasto, b) el reconocimiento de la obligación, c) la ordenación del pago y d) el pago material.

La función interventora se puede ejercer en sus modalidades de intervención formal (verificación del cumplimiento de los requisitos legales necesarios para la adopción del acuerdo, mediante el examen de todos los documentos que deban incorporarse al expediente) y de intervención material (donde se comprobará la real y efectiva aplicación de los fondos públicos) —art. 150.1 LGP—.

Durante el ejercicio de la función interventora la Intervención General de la Administración del Estado puede manifestarse en desacuerdo con el contenido de los actos que fiscaliza o con el procedimiento seguido para su adopción. En tal caso, deberá formular sus *reparos* por escrito, con cita de los preceptos legales en los que se sustente. El *reparo* suspende la tramitación del expediente hasta que sea solventado, bien por la subsanación de las deficiencias observadas o bien, en el caso de no aceptación del reparo, por la resolución del procedimiento de *discrepancia* —art. 155 LGP—.

En el caso del régimen *general* de *fiscalización previa*, los *reparos* proceden cuando: a) sea insuficiente el crédito o el propuesto no sea el adecuado; b) si

el gasto se propone a un órgano no competente para su aprobación; c) se aprecien graves irregularidades en la documentación justificativa del reconocimiento de la obligación o no se acredite suficientemente el derecho de su perceptor; d) se derive de comprobaciones materiales de obras, suministros, adquisiciones y servicios y e) se omitan requisitos o trámites que puedan provocar la nulidad del acto —si fuesen no esenciales la Intervención podría emitir un informe favorable, pero condicionado a la subsanación de los defectos con anterioridad a la aprobación del expediente— o cuando la gestión administrativa pudiera causar graves quebrantos económicos al Tesoro Público o a un tercero. Para el régimen *especial de fiscalización previa* sólo cabe el *reparo* lógicamente sobre los extremos a los que se limita, sin que quepa emitir el informe favorable condicionado al que acabamos de referirnos —art. 154 LGP—.

Si la función interventora resultase preceptiva y se hubiese omitido, no se podrá reconocer la obligación, ni tramitar el pago, ni intervenir favorablemente estas actuaciones hasta que se subsane dicha omisión en los términos previstos en el art. 156 LGP —*Omisión de fiscalización*—.

## 1.2. El control financiero permanente

Este control tiene por objeto «la verificación de una forma continua, realizada a través de la correspondiente intervención delegada, de la situación y el funcionamiento de las entidades del sector público estatal en el aspecto económico-financiero, para comprobar el cumplimiento de la normativa y directrices que les rigen y, en general, que su gestión se ajusta a los principios de buena gestión financiera y en particular al cumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria y de equilibrio financiero» —art. 157 LGP—.

Las actuaciones en cada ejercicio de control financiero permanente y su alcance se determinará, sin perjuicio de su modificación, en el *plan anual de control financiero permanente*, elaborado por la Intervención General de la Administración del Estado —art. 159.3 LGP—.

El ámbito subjetivo sobre el que recae el control financiero permanente —art. 158 LGP— difiere sobre el que recae la función interventora —art. 149 LGP— que es más limitado.

Este control financiero permanente incluye las siguientes actuaciones —art. 159.2 LGP—: a) verificación del cumplimiento de la normativa y procedimientos aplicables a los aspectos de la gestión económica a los que no llega la función interventora; b) seguimiento de la ejecución presupuestaria y verificación del cumplimiento de los objetivos asignados a los programas de los centros gestores del gasto y verificación del balance de resultados e informe de gestión; c) informe sobre la propuesta de distribución de resultados; d) comprobación de la planificación, gestión y situación de la tesorería; e) las actua-

ciones previstas en los restantes títulos de la LGP y en las demás normas presupuestarias y reguladoras de la gestión económica del sector público estatal, atribuidas a las intervenciones delegadas; f) análisis de las operaciones y procedimientos, con el objeto de proporcionar una valoración de su racionalidad económico-financiera y su adecuación a los principios de buena gestión, a fin de detectar sus posibles deficiencias y proponer las recomendaciones en orden a la corrección de aquéllas; g) en los departamentos ministeriales y entidades gestoras y servicios comunes de la Seguridad Social, verificar, mediante técnicas de auditoría, que los datos e información con trascendencia económica proporcionados por los órganos gestores como soporte de la información contable, reflejan razonablemente las operaciones derivadas de su actividad. Todas estas actuaciones realizadas se documentarán en informes, elaborándose un informe anual comprensivo de todas las actuaciones de control financiero permanentes desarrolladas durante el ejercicio —art. 159.2 LGP—.

Los informes referidos en el artículo 159.1.e) LGP —las actuaciones previstas en los restantes títulos de la LGP y en las demás normas presupuestarias y reguladoras de la gestión económica del sector público estatal, atribuidas a las intervenciones delegadas— se ajustarán en su procedimiento de elaboración, contenido y destinatarios a lo establecido en sus normas reguladoras. Los restantes informes se desarrollarán de acuerdo con las normas que la Intervención General de la Administración del Estado apruebe, las cuales establecerán su periodicidad, contenido, destinatarios y el procedimiento para su elaboración —art. 160 LGP—.

Cada departamento ministerial elaborará un Plan de Acción que determine las medidas concretas a adoptar para subsanar las debilidades, deficiencias, errores e incumplimientos relevantes que se pongan de manifiesto en los informes de control financiero permanente elaborados por la Intervención General de la Administración del Estado, relativos tanto a la gestión del propio departamento como a la de los organismos y entidades públicas adscritas o dependientes y de las que ejerza la tutela. El Plan de Acción se deberá elaborar en el plazo de tres meses desde que el titular del departamento ministerial reciba la remisión semestral de los informes de control financiero permanente y contendrá las medidas adoptadas por el departamento para corregir las debilidades, deficiencias, errores e incumplimientos que se hayan puesto de manifiesto en los informes remitidos por la Intervención General de la Administración del Estado. El Plan de Acción será remitido a la Intervención General de la Administración del Estado, que valorará su adecuación para solventar las deficiencias señaladas y los resultados obtenidos, e informará al Consejo de Ministros en el siguiente informe general que se emita —art. 161 LGP—.

### 1.3. La auditoría pública

Por auditoría pública se entiende la verificación, realizada con posterioridad y efectuada de forma sistemática, de la actividad económico-financiera del sector público estatal, mediante la aplicación de procedimientos de revisión selectivos, contenidos en las normas de auditoría e instrucciones que dicte la Intervención General de la Administración del Estado —art. 162 LGP—.

Esta auditoría se ejerce de acuerdo con el *plan anual de auditorías* —art. 165 LGP— sobre los entes y fondos públicos recogidos en el art. 2.2 LGP, y se realiza sin perjuicio de los dos controles anteriores (la función interventora y control financiero permanente) y de la auditoría privada cuando corresponda —art. 163 LGP—.

Las auditorías públicas —art. 164 LPG— pueden ser: a) *auditoría de regularidad contable* (revisión y verificación de la información y documentación contable para su adecuación a la normativa contable o presupuestaria que resulte de aplicación) dentro de esta modalidad está la *auditoría de las cuentas anuales* —art. 167 LGP—; b) *auditoría de cumplimiento* (verificación de que los actos, operaciones y procedimientos de gestión económico-financiera se han desarrollado de acuerdo a la normativa aplicable) y c) *auditoría operativa* (examen sistemático y objetivo de las operaciones y procedimientos de una organización, programa, actividad o función pública, para proporcionar una valoración independiente de su racionalidad económico-financiera y su adecuación a los principios de la buena gestión, para detectar sus deficiencias y proponer las recomendaciones oportunas para su corrección). En esta modalidad entrarían la *auditoría de programas presupuestarios, de sistemas y procedimientos y de economía, eficacia y eficiencia* —art. 170 LGP—. No obstante, la Intervención General podrá adoptar auditorías donde se combinen los objetivos de cada una de estos tipos de auditoría —art. 164.2 LGP—.

## 2. Control externo

Como hemos indicado, desde una clasificación orgánica, es aquél que se realiza por un órgano independiente de la Administración controlada. Es esta independencia la que justifica la propia existencia de este tipo de control. El control externo se puede realizar por el Tribunal de Cuentas y por las Cortes Generales.

### 2.1. El Tribunal de Cuentas

A pesar de su denominación no deja de ser un órgano administrativo. No pertenece, por tanto, a la estructura del poder judicial. Esto es así, aunque, en

primer lugar, se reconozca a los miembros del Tribunal de Cuentas la misma independencia e inamovilidad y se les apliquen las mismas incompatibilidades que a los jueces —art. 136.3 CE—. Y, en segundo lugar, tenga junto a su función fiscalizadora una función jurisdiccional: art. 1 Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas (en adelante, LOTCu) y art. 136.2 pº2º CE «el Tribunal de Cuentas sin perjuicio de su propia jurisdicción, remitirá a las Cortes Generales un informe anual en el que, cuando proceda, comunicará las infracciones o responsabilidades en que, a su juicio, se hubiere incurrido». El Tribunal de Cuentas es único en su orden y ejerce su jurisdicción por todo el territorio nacional —art. 153 d) CE—, sin perjuicio de los órganos fiscalizadores de cuentas que establezcan en sus Estatutos las Comunidades Autónomas —art. 1.2 LOTCu— de esto se deduce que los entes autonómicos no gozan de la función jurisdiccional.

Por tanto, de su naturaleza se derivan sus funciones: a) la fiscalización externa, permanente y consultiva de la actividad económico-financiera del sector público (*función fiscalizadora*) y b) el enjuiciamiento de la responsabilidad contable en que incurran quienes tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos (*función jurisdiccional*) —art. 2 LOTCu—.

#### a) La función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas

En este sentido, el art. 136.1 CE establece que «el Tribunal de Cuentas es el supremo órgano fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica del Estado, así como del sector público», y es a éste al que según el art. 140 LGP corresponde «el control externo del sector público estatal, en los términos establecidos en la Constitución, en su ley orgánica y en las demás leyes que regulen su competencia». Así, como dispone el art. 136.2 CE, compete al Tribunal de Cuentas censurar las cuentas del Estado y del sector público estatal.

La función fiscalizadora —art. 9 LOTCu— se refiere al sometimiento de la actividad económico-financiera del sector público a los principios de legalidad, eficiencia, economía, transparencia, así como a la sostenibilidad ambiental y la igualdad de género y se ejerce sobre la ejecución de los programas de ingresos y gastos públicos. El ejercicio de esta función se llevará a cabo mediante: a) el examen y comprobación de la Cuenta General del Estado, b) el de las Cuentas Generales y parciales de todas las entidades y organismos del sector público y de las que deban rendir los perceptores o beneficiarios de ayudas públicas, como subvenciones, créditos o avales, c) el examen de contratos celebrados por la Administración del Estado y demás entidades del sector público, d) el examen de la situación y variaciones de patrimonio del Estado y demás entidades del sector público, e) el examen de los créditos extraordinarios y suplementarios, incorporaciones, ampliaciones, transferencias y demás modificaciones de los créditos presupuestarios iniciales, f) el examen de cualesquiera otros expedientes relevantes para el ejercicio de su función —arts. 11



LOTCu y 31 Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas (en lo sucesivo, LFTCu)—.

El resultado de esta fiscalización se expone por medio de informes o memorias ordinarias o extraordinarias y de mociones o notas que se elevarán a las Cortes Generales y se publicarán en el BOE —art. 12.1 LOTCu—.

#### b) La función jurisdiccional del Tribunal de Cuentas

A esta se refiere el art. 2 LOTCu cuando considera como función propia del Tribunal de Cuentas «el enjuiciamiento de la responsabilidad contable en que incurran quienes tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos». Esta responsabilidad podrá ser directa o subsidiaria y se materializa en quienes «por acción u omisión contraria a la Ley origine el menoscabo de los caudales o efectos públicos quedará obligado a la indemnización de los daños y perjuicios causados» —art. 38 LOTCu—.

Este enjuiciamiento contable, desde una perspectiva objetiva, se ejerce respecto «de las cuentas que deban rendir quienes recauden, intervengan, administren, custodien, manejen o utilicen bienes, caudales o efectos públicos», extendiéndose no sólo sobre éstos, sino también sobre las «obligaciones accesorias constituidas en garantía de su gestión» —art. 15 LOTCu—. No obstante, «la decisión que se pronuncie no producirá efectos fuera del ámbito de la jurisdicción contable» —art. 17.3 LOTCu—.

El Tribunal de Cuentas no podrá enjuiciar los asuntos atribuidos a la competencia del Tribunal Constitucional; las cuestiones sometidas a la jurisdicción contencioso-administrativo; los hechos constitutivos de delito o falta; ni las cuestiones de índole civil, laboral o de otra naturaleza encomendadas al conocimiento de los órganos del Poder Judicial —art. 16 LOTCu—.

La jurisdicción contable es necesaria e improrrogable, exclusiva y plena, si bien no podrá extenderse a las cuestiones de índole penal que constituyan un elemento previo necesario para la declaración de responsabilidad contable y estén con ella relacionados directamente —art. 17.1 y 2 LOTCu—. Ahora bien, ello no impide que la jurisdicción contable sea compatible con el ejercicio de la potestad disciplinaria y con la actuación de la jurisdicción penal, e incluso, cuando los hechos fuesen constitutivos de delito, la responsabilidad civil será determinada por la jurisdicción contable en el ámbito de su competencia —art. 18 LOTCu—.

## 2.2. Las Cortes Generales

El control político o parlamentario del presupuesto lo realizan las Cortes Generales. Parece lógico que si lo aprueban —arts. 66.2 y 134.1 CE— puedan controlar que la ejecución del presupuesto aprobado se realiza de conformidad con la autorización previamente dada. Este control político se produce desde

la aprobación del presupuesto, por tanto, cabe durante su ejecución y después de su ejecución mediante el examen y comprobación de la Cuenta General del Estado —art. 136. 1 p<sup>o</sup>2<sup>o</sup> CE—.

El control realizado por las Cortes Generales durante la ejecución del presupuesto no son otros que las interpelaciones y preguntas al gobierno previstas con carácter general para controlar la acción de gobierno, o las comisiones de investigación. También, como hemos visto, las Cortes Generales podrán ejercer el control con los datos del resultado de la fiscalización realizada que el Tribunal de Cuentas les facilite a través de «informes o memorias ordinarias o extraordinarias y de mociones o notas que se elevarán a las Cortes Generales» —art. 12.1 LOTCu—. Además, facilitan este control, sin perjuicio de la facultad de las Cortes Generales de solicitar información, las remisiones de información previstas en la LGP. Así, en el art. 135 LGP «la Intervención General de la Administración del Estado, con periodicidad mensual, pondrá a disposición de las Cortes Generales, a través de su Oficina Presupuestaria, información sobre la ejecución de los presupuestos. Con la misma periodicidad, procedimiento y destinatario, la Intervención General de la Seguridad Social remitirá información sobre la ejecución de los presupuestos de las entidades que integran el sistema de la Seguridad Social. La Oficina pondrá dicha documentación a disposición de los Diputados, Senadores y las Comisiones parlamentarias. Asimismo, la Intervención General de la Administración del Estado, con periodicidad semestral, pondrá a disposición de las Cortes Generales, a través de su Oficina Presupuestaria, información regionalizada sobre el grado de ejecución de la inversión real del Sector Público Estatal», o en los arts. 56 y 57 LGP obligación de informar trimestralmente de los créditos extraordinarios y suplementos de crédito por los Ministros de Hacienda y Administraciones Públicas o de Empleo y Seguridad Social, respectivamente, o sobre la utilización del fondo de contingencia del art. 50 LGP, por el Gobierno.

El Control, *a posteriori*, de las Cortes Generales de la ejecución del presupuesto se realiza mediante la aprobación, en su caso, de la Cuenta General del Estado. El contenido de esta Cuenta General se regula en el art. 130 LGP y debe suministrar información sobre: la situación patrimonial y financiera, el resultado económico patrimonial y la ejecución del presupuesto del sector público estatal.

Para su aprobación, por la Cortes Generales, se requiere del examen y comprobación de la Cuenta General del Estado por el Tribunal de Cuentas, órgano dependiente directamente de las Cortes Generales y que ejerce estas funciones por delegación de las Cortes —art. 136.1 p<sup>o</sup>2<sup>o</sup> CE y art. 1 LOTCu—. Además, esta actividad entra dentro de la función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas.

La Cuenta General del Estado se elabora anualmente por la Intervención General del Estado, que la elevará al Gobierno para su remisión al Tribunal de Cuentas antes del 31 de octubre del año siguiente al que se refiera —art. 131



LGP—. En un plazo de seis meses desde la recepción de la Cuenta General, el Tribunal de Cuentas por delegación de las Cortes Generales procederá a su examen y comprobación. El Pleno del Tribunal de Cuentas, oído el Fiscal del Tribunal, dictará la declaración definitiva que le merezca para elevarla a las Cámaras con la oportuna propuesta, dando traslado al Gobierno —art. 132 LGP—. La Cámara, dada la complejidad de la materia presupuestaria, en realidad se pronuncia sobre el informe previsto en el art. 13 LOTCu elaborado por el Tribunal de Cuentas, que entre otras cuestiones contempla el análisis de la Cuenta General del Estado, aprobándolo o no.

## **BIBLIOGRAFÍA**

- RODRÍGUEZ BEREIJO, A. «La Ley de Presupuestos en la Constitución Española de 1978». En AA.VV., Hacienda y Constitución. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid. 1979.
- RODRÍGUEZ BEREIJO, A. «El control parlamentario de la política económica». Hacienda Pública Española, nº 97. 1985.
- SAINZ DE BUJANDA, F., Dir. Seminario De Derecho Financiero Universidad De Madrid *Notas de Derecho Financiero. Tomo I. Vol. 3º*. Universidad de Madrid. Facultad de Derecho. Servicios de Publicaciones e Intercambio. Madrid. 1975.
- SAINZ DE BUJANDA, F., *Sistema de Derecho Financiero. I. Vol. 2º*. Facultad de Derecho de la Universidad Complutense. Madrid. 1985.



# TEMA 4

## LA DEUDA PÚBLICA Y OTROS INGRESOS CREDITICIOS

Miguel Ángel Luque Mateo

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad de Almería*

Marina Aguilar Rubio

*Profesora Titular Acreditada de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad de Almería*

### SUMARIO:

I. Introducción. II. Concepto y naturaleza de la Deuda pública. III. Clases de Deuda pública. IV. Perfiles constitucionales de la Deuda pública. 1. El principio de reserva de Ley. 2. Las garantías constitucionales de la Deuda. 3. La Deuda pública y los principios constitucionales materiales del Derecho Financiero. V. La emisión y adjudicación de la Deuda del Estado. 1. Concepto de emisión. 2. Fases de la emisión. 3. Métodos de emisión. 4. La adjudicación de la Deuda. VI. Régimen jurídico de la Deuda pública. 1. Contenido del empréstito público. 2. La transmisión de la Deuda. 3. La conversión y el canje. 4. La extinción. 4.1. La amortización. 4.2. Otros modos de extinción. VII. Los avales del Estado. 1. Concepto y encuadramiento en el Derecho del crédito público. 2. Régimen Jurídico. VIII. Operaciones de crédito de otros Entes territoriales. Bibliografía.

### I. INTRODUCCIÓN

Abordamos en esta lección el análisis de la segunda rama del Derecho Financiero dedicada al ámbito de los ingresos públicos: el Derecho del crédito público o Derecho del endeudamiento público. Tal y como se adelantó en la primera lección, se encarga de estudiar cualquier forma de ejercicio del crédito público; esto es, cualquier actividad por la que el Estado u otros Entes Públicos obtienen caudales que ingresan en el Tesoro y respecto de los cuales asumen una posición deudora frente a los suscriptores.

En este tipo de operaciones, el Ente público ocupa desde la suscripción una posición pasiva, a diferencia de lo que ocurre con el resto de recursos, como el «tributo» o el «patrimonio», en los que parte siempre desde una posición activa (acreedora), sin perjuicio del devenir de la relación jurídica correspondiente. Adviértase que la obtención del ingreso crediticio se realiza generando la contratación de débitos. Por tanto, al tratarse de una modalidad de endeudamiento futuro, debe utilizarse de manera rigurosa.

El recurso al crédito, especialmente la Deuda pública, constituye la segunda fuente de financiación de los Entes Públicos y aparece como una operación ordinaria dentro de la actividad financiera, debiendo desecharse su tradicional encuadramiento dentro de la categoría de ingresos extraordinarios. Todos los años la LPGE incorpora las previsiones de ingresos provenientes de este recurso con la finalidad de financiar el déficit de caja y la variación de activos financieros.

La materia que procedemos a exponer tuvo una relevancia inusitada con motivo de la crisis económica, que trajo la rebaja de la calificación de la Deuda pública española por parte de las principales agencias mundiales y las exigencias del cobro de unos intereses significativamente elevados por parte de los mercados financieros para su adquisición. Estas circunstancias, junto con las exigencias de la Unión Europea, motivaron la reforma del artículo 135 de la CE del 2011. Lo paradójico de la situación es que «el endeudamiento público no fue el causante directo de la situación económica» (DE LA HUCHA CELADOR, F., 2012, pág. 18) —de hecho los niveles de Deuda pública española en relación al PIB eran de los más bajos de la Eurozona— y que parte de la Deuda en circulación se emitió, precisamente, para sufragar las ayudas al sector financiero y bancario español que, en un contexto internacionalizado, después planteó condiciones para suscribirla (recuérdese, por ejemplo, que ya al inicio de la crisis el Fondo de Adquisición de Activos Financieros, creado por el Real Decreto-Ley 6/2008, con una dotación de 30.000 millones de euros, ampliable hasta 50.000 millones, se aprobó con cargo a un crédito extraordinario financiado mediante Deuda pública). El contexto actual, no obstante, es muy diferente debido tanto a la política monetaria del Banco Central Europeo de bajos tipos de interés como a las compras de deuda soberana, que han sido decisivas para la reducción paulatina de la factura de la Deuda pública.

La mayoría de los epígrafes se dedican al análisis del recurso más importante en este ámbito, la Deuda pública, aunque también se destina un apartado específico para estudiar los avales del Estado.

## **II. CONCEPTO Y NATURALEZA DE LA DEUDA PÚBLICA**

El artículo 92 de la LGP define la Deuda del Estado como los «capitales tomados a préstamo por el Estado mediante emisión pública, concertación de operaciones de crédito, subrogación en la posición deudora de un tercero o, en general, mediante cualquier otra operación financiera del Estado, con destino a financiar los gastos del Estado o a constituir posiciones activas de tesorería». De este enunciado legal, como ingreso que obtienen los entes públicos a través del recurso al crédito, se extraen las siguientes notas características:

- En primer lugar, consiste normalmente en la entrega de una cantidad de dinero al Ente Público y, en los supuestos más habituales, su posterior devolución, más los intereses correspondientes.
- En segundo lugar, es un ingreso no obligatorio para el que lo procura, en la medida en que la obtención del crédito depende de la voluntad del prestamista o suscriptor de la Deuda pública y no del emisor. Por ello, a veces, el Tesoro no puede colocar todo el montante previsto para una emisión.
- Y, en último lugar, supone también un gasto para los Entes Públicos, puesto que están obligados a satisfacer los intereses correspondientes al capital prestado. Piénsese que, en la clasificación funcional de los PGE consolidados de los últimos años, la sección dedicada al pago de intereses de la Deuda pública es la tercera de mayor cuantía, tan sólo superada por las destinadas a pensiones y transferencias a otras Administraciones Públicas. Para hacerse una idea de la magnitud de este gasto, baste decir que la partida de gastos financieros (intereses) de la Deuda del Estado prevista en el Proyecto de Ley de PGE para 2018 es de 31.547 millones de euros y, aunque decrece desde 2015, sigue alcanzando cifras equiparables a la suma de las partidas estatales que se proyectan destinar a las políticas de justicia; seguridad ciudadana e instituciones penitenciarias; servicios sociales y promoción social; fomento del empleo; sanidad; educación; cultura industria y energía; y comercio, turismo y PYME. El Proyecto de Ley de PGE para 2018 (aún en tramitación cuando se escriben estas líneas) es de 31.547 millones de euros.

Respecto a la naturaleza de la Deuda pública, la doctrina mayoritaria se decanta por entender que tiene carácter contractual, debido a que el negocio jurídico mediante el cual se canaliza es el de préstamo, entendido en sentido amplio, como entrega de dinero para su ulterior devolución. Y dentro de esta corriente, la tesis que predomina, en los casos de deuda interior, es la del contrato administrativo frente al contrato de Derecho privado, dadas sus múltiples singularidades y modalidades. En todo caso, según la LGP, la Deuda pública se regirá, igualmente, por las normas reguladoras de los mercados en que se negocie.

### **III. CLASES DE DEUDA PÚBLICA**

Tradicionalmente se han realizado diversas clasificaciones de la Deuda pública en función de múltiples variables. En este epígrafe se describen los tipos de valores según las características que se contienen en las normas reguladoras que se han aprobado en los últimos años.

A) **Por el Ente Público que la emite**, se puede distinguir, por un lado, entre Deuda pública de los Entes territoriales y Deuda pública de los organismos autónomos y de las entidades integrantes del sector público (arts. 111 y 112 de la LGP), y por otro, entre Deuda pública del Estado, de las Comunidades Autónomas y de las Corporaciones Locales. La CE, la LOFCA, los Estatutos de Autonomía y la LRHL prevén este recurso público como fuente de financiación de los citados entes territoriales, aunque con la limitación añadida de la autorización del Estado para determinados tipos de operaciones, como se expondrá en el último apartado de este tema.

B) **En función de su formalización y plazo de amortización**, nos encontramos con **Letras del Tesoro, Bonos y Obligaciones**.

- Las Letras del Tesoro son valores de renta fija a corto plazo, con un vencimiento no superior a veinticuatro meses. Lo normal es emitir Letras a 3, 6, 9 y 12 meses. Tienen un tipo de rendimiento implícito, es decir, se emiten al descuento. Esto significa que su precio de adquisición es inferior al importe que el inversor recibirá en el momento del reembolso o devolución del capital (valor nominal). La diferencia entre ambos valores constituirá el interés o rendimiento generado por la Letra. Por ejemplo, si un suscriptor paga 970,79 € por una Letra con un valor nominal de 1.000 € a 12 meses, obtendrá un rendimiento implícito de 29,21 €.
- Los Bonos son una clase de deuda pública de renta fija a medio plazo, entre dos y cinco años —normalmente se emiten a 3 y 5 años— con un tipo de rendimiento explícito denominado «cupón», que se recibe de una forma periódica, generalmente anual y otro tipo, que podríamos denominar implícito, determinado por la diferencia entre el precio satisfecho y el valor nominal.
- Las Obligaciones tienen unas características similares a los Bonos, pero con un vencimiento a largo plazo, es decir, superior a cinco años. En la actualidad el Tesoro emite obligaciones a 10, 15 y 30 años.

Como dato estadístico se indica que, en 2018, la previsión del importe bruto total de la Deuda del Estado en circulación supera el billón de euros, con una vida media entre los 7 y los 8 años y un tipo de interés medio

de 2,51% (calculado a 28 de febrero de 2018). El coste medio de la Deuda del Estado en circulación está descendiendo porque las emisiones que van venciendo se emitieron a tipos de interés muy superiores a las nuevas emisiones efectuadas.

C) **Según el lugar y la moneda de emisión**, se puede hablar de Deuda pública interior o exterior, en euros o en divisas (art. 99.1 LGP). Lo normal será que la emisión se realice en España, de acuerdo con el régimen interno. Pero también se puede colocar en los mercados de capitales internacionales, con el objeto de diversificar el riesgo, facilitar su colocación y reducir el coste de la deuda (art. 97.2 LGP). En este caso, la emisión se regirá por las normas de tales mercados (art. 98.3 LGP).

Del mismo modo, existe un pequeño porcentaje de Deuda pública que se emite en divisas. Su composición por monedas muestra una preeminencia del dólar (EE.UU.), seguido a distancia por el yen (Japón) y la libra esterlina (Reino Unido).

D) **Por la forma de instrumentación**, el art. 103 LGP dispone que la Deuda pública podrá estar representada en anotaciones en cuenta, títulos-valores o cualquier otro documento que formalmente la reconozca. Históricamente prevaleció la utilización de títulos-valores, consistentes en documentos físicos representativos de los derechos que su titular poseía frente al Tesoro. Sin embargo, desde hace bastantes años, las emisiones sólo se instrumentan en anotaciones en cuenta. Consisten en registros contables en la Central de Anotaciones, gestionada por el Banco de España, que representan los derechos de contenido económico asociados al valor de cada inversor. Su gestión y negociación es más rápida y sencilla, puesto no se necesita la intervención de un fedatario público, bastando una simple transferencia contable en los mercados correspondientes.

E) **En función del número de prestamistas**, se diferencia entre Deuda pública singular y general. La primera se trata de un «crédito singular» contratado con un solo sujeto, mientras que en la segunda, denominada «empréstito público», se realiza una emisión de forma global y generalizada obteniendo los recursos en el mercado de capitales.

## **IV. PERFILES CONSTITUCIONALES DE LA DEUDA PÚBLICA**

### **1. El principio de reserva de ley**

El principio de legalidad, que rige en el ámbito de la Deuda pública, se encuentra consagrado en el artículo 135.3 de la Constitución, según el cual: «el Estado y las Comunidades Autónomas habrán de estar autorizados por ley para emitir deuda pública o contraer crédito». Ante la pregunta de si cabría la

autorización mediante Decreto-Ley, un sector doctrinal ha respondido negativamente (DE LA HUCHA CELADOR, F., 2012, pág. 41), aunque otra parte de la doctrina considera constitucional la utilización de dicha fuente normativa si se cumplen los requisitos del artículo 86 de la CE.

Si atendemos a su régimen jurídico actual, se destacan los siguientes aspectos, que se desarrollarán más detenidamente en el apartado V de esta Lección:

- La creación de Deuda pública deberá estar autorizada por ley.
- Dicha ley deberá señalar el importe máximo autorizado.
- Será la LPGE para cada año la que establezca el límite de la variación del saldo vivo de Deuda del Estado de cada ejercicio presupuestario.
- En desarrollo de la autorización legal, el Ministerio de Economía dispondrá la creación de la Deuda pública, mediante orden ministerial que incluirá las características esenciales de la misma (tipo de interés, forma de representación, etc.), siendo ésta, por tanto, la verdadera norma sobre la Deuda pública de cada ejercicio.

Esta regulación implica que nos encontramos ante un supuesto de reserva de ley relativa (como ha señalado, entre otros, SAINZ DE BUJANDA, F., 1985, pág. 319). Y dado que la Ley se limita a la fijación de unos límites máximos de endeudamiento (que además deberán adoptarse de manera flexible atendiendo a las exigencias del mercado de capitales), quedando el resto de aspectos esenciales recogidos en una norma de inferior rango, en la práctica nos encontramos ante un auténtico vaciamiento del principio de reserva de ley en esta rama del Derecho Financiero.

Una parte de la doctrina, sin embargo, considera adecuado y realista que, en la situación actual, el sentido de la reserva de ley se limite al aspecto cuantitativo del endeudamiento, dado que la existencia de una legislación rígida sobre la materia impediría el normal desenvolvimiento de la Deuda pública en los mercados de capitales y su competencia con el resto de instrumentos de inversión privada.

## **2. Las garantías constitucionales de la Deuda pública**

El párrafo segundo del art. 135.3 de la CE establece que «los créditos para satisfacer el pago de intereses y capital de la deuda pública de las Administraciones se entenderán siempre incluidos en el estado de gastos de sus presupuestos y su pago gozará de prioridad absoluta», añadiendo que «estos créditos no podrán ser objeto de enmienda o modificación, mientras se ajusten a las condiciones de la ley de emisión».

El párrafo tercero de este apartado dispone, además, que «el volumen de deuda pública del conjunto de las Administraciones Públicas en relación con



el producto interior bruto del Estado no podrá superar el valor de referencia establecido en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea» (60 por 100), aunque el apartado cuatro del citado artículo permite superar dicho límite «en caso de catástrofes naturales, recesión económica o situaciones de emergencia extraordinaria que escapen al control del Estado y perjudiquen considerablemente la situación financiera o la sostenibilidad económica o social del Estado, apreciadas por la mayoría absoluta de los miembros del Congreso de los Diputados».

El contenido de este precepto coadyuva a reforzar la confianza de quienes suscriben Deuda pública del Estado y de las CCAA y se erige en garantía del cumplimiento de las obligaciones asumidas por dichos entes territoriales. La reforma operada en el año 2011 en el citado precepto constitucionalizó un principio inédito en nuestro ordenamiento, como es la prioridad absoluta del pago de los intereses y el capital de la Deuda pública, con prelación respecto a cualquier tipo de pagos, como las pensiones, los salarios de los funcionarios o los relativos a la sanidad, lo que podría «lesionar derechos económicos legítimos y amparados por la normativa presupuestaria de otros acreedores» (DE LA HUCHA CELADOR. F., 2012, pág. 44). La previsión constitucional del art. 135.3 supone una exigencia para los poderes ejecutivo y el legislativo en todas las fases del ciclo presupuestario. En la elaboración, se obliga a incluir la correspondiente partida presupuestaria. En la aprobación, al tratarse un «fondo consolidado», se limita la posibilidad de enmienda por parte del Parlamento. En la ejecución, se exige realizar la orden de pago y el pago material del capital y los intereses, con prioridad absoluta. Y, finalmente, en el control, se impone la verificación del correcto cumplimiento de tales obligaciones.

En este sentido, el art. 54 de la LGP considera siempre ampliables los créditos para satisfacer las obligaciones derivadas de la Deuda del Estado y de sus organismos autónomos, tanto por intereses y amortizaciones del capital como por gastos derivados de las operaciones de emisión, conversión, canje o amortización. Y el artículo 95 de esta misma ley otorga competencia al Ministro de Economía para aprobar las modificaciones presupuestarias que fueran necesarias, incluso las que impliquen la creación de créditos nuevos, para tal fin.

Los principios constitucionales descritos, que vinculan la Deuda pública con el déficit público y la estabilidad presupuestaria, se han desarrollado en la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera, aprobada para dar cumplimiento al Tratado de Estabilidad, Coordinación y Gobernanza en la Unión Económica y Monetaria de 2 de marzo de 2012. Entre otras cuestiones, esta norma concreta que el volumen de la Deuda de todas las Administraciones Públicas en 2020 no podrá superar el 60% del PIB nacional, distribuido de la siguiente forma: 44% a cargo de la Administración Central del Estado, 13% a cargo de las CCAA y 3% a cargo de las Corporaciones Locales.

Para alcanzar tal objetivo se establece un calendario riguroso de reducción de la deuda en promedio anual para cada Administración, lo que limitará la capacidad de las diferentes Administraciones para llevar a cabo inversiones y gastos públicos, que en situaciones de recesión económica podrían ser de utilidad, tanto para el estímulo económico como para garantizar unos niveles de vida aceptables para los segmentos de población más desfavorecidos.

Como se observa, la normativa europea relativa a la estabilidad presupuestaria supone un importante límite tanto a la posibilidad de incurrir en déficit públicos como a la opción de financiarlos acudiendo a la Deuda pública, existiendo un mecanismo corrector, con sanciones para los Estados, tal y como se ha analizado en las lecciones precedentes.

### **3. La Deuda pública y los principios constitucionales materiales del Derecho Financiero**

La actividad jurídico-financiera, que constituye el objeto de estudio del Derecho Financiero, está sometida a una serie de principios constitucionales que vienen recogidos, principalmente, en el artículo 31 de la Constitución y que se analizarán en los temas siguientes. Entre ellos, se encuentran los principios materiales de justicia en los ingresos tributarios y en el gasto, que otorgan a dicha actividad un papel redistribuidor de la renta y la riqueza en nuestra sociedad. Ello exigiría, por un lado, que los tributos fueran pagados en mayor proporción por quienes más capacidad económica tienen y, por otro lado, obligaría a destinar esos ingresos a la consecución de los objetivos del Estado social y democrático de Derecho (art. 1.1 CE), promoviendo las condiciones para que la igualdad y la libertad del individuo y de los grupos en los que se integra sean reales y efectivas (art. 9.2 CE), mediante la financiación de políticas tendentes al cumplimiento de los principios rectores de la política social y económica (arts. 39 a 52 CE), como se expone en la Lección 6.

El recurso de la Deuda pública entronca, en nuestra opinión, con esas dos vertientes de la actividad financiera: por una parte, es una forma de obtener ingresos en un ejercicio, pero, por otra, supone un gasto para los años siguientes —en forma de pago de intereses y devolución del capital prestado—, que deberán sufragar, en gran medida, los futuros contribuyentes.

En términos de justicia financiera, esta no es una cuestión menor. Así como se dice que el sistema tributario no siempre respeta adecuadamente los criterios de justicia material del ingreso del art. 31.1 de la CE y se dice también que la asignación de los gastos públicos no resulta tan equitativa como pide el art. 31.2 de la CE, y que todo ello actúa en detrimento de la redistribución de la renta, puede decirse también que una utilización de la Deuda pública para fines que no repercutan en el conjunto de la población y, especialmente en aquellos segmentos más desfavorecidos, podría provocar una

redistribución inversa de la renta, es decir, una financiación desde la población con menor capacidad económica hacia capas de población de capacidad alta o muy alta.

Así, por ejemplo, una política de importantes ayudas públicas al sistema financiero, junto con una reducción de impuestos a las personas y entidades que manifiestan más capacidad económica, podría provocar un cierto déficit público. Si, en este caso, tal déficit se sufraga mediante la emisión de Deuda pública, las personas de mayor capacidad y las propias entidades financieras, que habrían aumentado su renta disponible con la previa financiación pública y con la bajada de impuestos, podrían adquirirla más fácilmente, obteniendo unos elevados intereses que serían finalmente costeados por los futuros tributos de todos los contribuyentes, con prioridad absoluta a otros pagos de servicios esenciales. Una situación como la descrita difícilmente podría entenderse amparada por los principios de justicia financiera.

## **V. LA EMISIÓN Y LA ADJUDICACIÓN DE LA DEUDA DEL ESTADO**

### **1. Concepto de emisión**

La emisión es la operación por la que se crea y se pone en circulación la Deuda pública.

### **2. Fases de la emisión**

Según se desprende de lo dispuesto en los arts. 94 y 98 de la LGP, y teniendo en cuenta el carácter relativo del principio de reserva de ley estudiado en el apartado IV.1 de este tema, el procedimiento de emisión de deuda consta de tres fases:

1ª. *La autorización de la creación de la Deuda Pública.* Se realiza por la Ley de Presupuestos Generales del Estado de cada año, que autoriza el Ministerio de Economía y Hacienda para que incremente la Deuda en una determinada cantidad. El mecanismo utilizado consiste en el establecimiento de un límite a la variación del saldo vivo de la Deuda de cada ejercicio presupuestario. Como regla general, podría afirmarse que el saldo a 31 de diciembre de un año no podrá superar, en más de la variación prevista, el que existía a 1 de enero del mismo ejercicio. Por ejemplo, si a 1 de enero hay 800.000 millones de euros de Deuda en circulación y ese año se amortizan 150.000 millones de euros, la autorización de aumento del saldo en 50.000 mil millones permitiría emitir en ese ejercicio 200.000 millones de euros en Deuda, porque a 31 de diciembre el saldo total no superaría los 850.000 millones de euros.

2ª. *La creación de la Deuda pública.* Se realiza por el Ministerio de Economía, mediante una Orden que suele publicarse en el mes de enero de cada año en el BOE. Dicha disposición contiene el importe total de Deuda a emitir hasta el mes de enero del año siguiente y sus características esenciales: formalización, representación, procedimiento y fechas de emisión, tipos de interés, procedimiento de suscripción pública, etc. También autoriza a la Secretaría General del Tesoro y Política Financiera para que realice la emisión en el marco de lo establecido en la citada Orden.

3ª. *La emisión de la Deuda pública.* Se efectúa mediante Resoluciones de la Secretaría General del Tesoro y Política Financiera, por delegación del Ministerio de Economía, ajustándose al marco regulado por la Orden Ministerial. La citada Secretaría General es el verdadero centro neurálgico de las operaciones relativas a la Deuda pública del Estado. Al principio de cada año publica en el BOE el calendario de subastas, con vigencia durante todos los meses de ese año y el mes de enero del año siguiente. La agenda incluye tanto las fechas de celebración de subastas —unas cuatro mensuales, dos de Letras y dos de Bonos y Obligaciones—, como las de presentación de peticiones y desembolso.

### 3. Métodos de emisión

El art. 99.1 de la LGP permite la fragmentación de las emisiones de Deuda en el tiempo y en su cuantía, así como la utilización de distintas técnicas y precios para colocar diferentes tramos de una misma emisión. No obstante, la subasta es la modalidad más utilizada por el Tesoro para la emisión de los valores. Puede realizarse entre el público en general, entre colocadores autorizados o entre un grupo restringido de éstos que adquieran compromisos especiales respecto a la colocación de la Deuda o al funcionamiento de sus mercados.

Con el procedimiento de subasta, el ente emisor trata de conseguir la mayor ventaja económica, ofreciendo la Deuda a quien esté dispuesto a pagar una mayor cantidad por ella. Los inversores presentan sus peticiones al emisor y éste decide el precio mínimo que acepta recibir, rechazando todas las solicitudes a precios inferiores al mismo.

Cualquier persona física o jurídica puede participar en las subastas de valores del Tesoro dirigidas al público general, presentando su petición en cualquiera de las sucursales del Banco de España, en cualquier intermediario financiero o a través de Internet. Estas peticiones pueden ser de dos tipos: competitivas y no competitivas. En las primeras, el participante tiene que indicar qué importe nominal quiere adquirir y a qué precio desea hacerlo, expresado este último en un tanto por ciento del valor nominal. En las no competitivas, sólo es preciso indicar el importe nominal que se desea conseguir.

Las peticiones competitivas están orientadas a los inversores con un cierto conocimiento del mercado, puesto que, al fijar el precio al que se desea suscri-

bir los valores, se asume el riesgo de que la petición no sea aceptada por el Tesoro. Por el contrario, las no competitivas son, en general, las más adecuadas para el pequeño inversor, puesto que a través de ellas éste se asegura que su petición sea aceptada (salvo que la subasta quede desierta), y que reciba un interés en línea con el promedio resultante de la subasta.

Las solicitudes deberán acompañarse de un resguardo justificativo de haber depositado, como mínimo, el 2 por 100 del nominal solicitado, que actúa como garantía en caso de que, posteriormente, el peticionario no cumpla con su obligación de desembolso de la cantidad íntegra.

Existen otras técnicas de emisión de la Deuda, también recogidas en el art. 99.2 de la LGP, como la cesión de parte o de la totalidad de una emisión a un precio convenido a una o varias entidades financieras que aseguren su colocación, así como a la venta simple o con pacto de recompra de valores.

Por último, debe advertirse que el artículo 123 del TFUE prohíbe la posibilidad de que el Banco Central Europeo pueda financiar a las Administraciones Públicas mediante la adquisición directa de Deuda pública, a diferencia de lo que ocurre con la Reserva Federal de Estados Unidos, por ejemplo. De no existir tal limitación, España podría financiarse con tipos inferiores. Esto hubiera sido especialmente interesante en los momentos álgidos de la crisis de la deuda, cuando el diferencial con la deuda alemana alcanzó los 650 puntos. En esa fecha (julio 2012) el coste de la deuda española a 10 años alcanzó el 7,7% mientras que el tipo de interés oficial del BCE (al que se podían financiar los bancos) era por aquel entonces del 0,75%.

#### **4. La adjudicación de la Deuda**

Una vez finalizado el procedimiento de emisión de la Deuda, se procede a su adjudicación. Representa la aceptación por la Administración de unas determinadas peticiones realizadas.

Se aceptarán todas las peticiones cuyo precio ofrecido sea igual o mayor al mínimo aceptado. Posteriormente, se determinará el precio medio ponderado de las aceptadas, que constituirá el precio de adjudicación de las solicitudes que presentaron una cantidad igual o superior a éste. Las peticiones cuyo precio ofrecido fuese inferior al precio medio ponderado y superior o igual al precio mínimo aceptado, se adjudicarán al precio ofrecido.

Las peticiones no competitivas, se aceptarán en su totalidad, siempre que haya sido aceptada alguna solicitud competitiva, y se adjudicarán al precio medio ponderado.

La Secretaría General del Tesoro y Política Financiera publicará en el BOE los resultados de las subastas, incluyendo, al menos, el importe nominal solicitado, el importe nominal adjudicado, el precio mínimo aceptado, el precio medio ponderado, el tipo de interés marginal y el tipo de interés medio.

Una vez conocido el precio de las peticiones adjudicadas, deberá realizarse el pago del nominal en el plazo establecido en la convocatoria de la subasta, descontándose la cantidad depositada como garantía. Ésta se devolverá al peticionario si la subasta se hubiese declarado desierta o no se hubiera aceptado su oferta.

En las subastas de Letras del Tesoro fijadas en términos de tipo de interés, el procedimiento de resolución y publicación es similar al descrito, pero realizándose todos los cálculos y referencias en función de esta variable y no del precio. Así, por ejemplo, se adjudicarán las peticiones cuyo tipo de interés solicitado sea igual o menor que el máximo aceptado.

## **VI. RÉGIMEN JURÍDICO DE LA DEUDA PÚBLICA**

### **1. Contenido del empréstito público**

En el momento de la emisión de la Deuda, la Administración manifiesta su voluntad de contratar con quien acepte las condiciones fijadas al amparo de la autorización legal. Por medio de la suscripción, una vez realizada la adjudicación, los solicitantes expresan su conformidad para realizar el préstamo en tales condiciones (SÁINZ DE BUJANDA, F., 1991, P. 443).

Como en todo contrato, las partes se comprometen a cumplir sus obligaciones, es decir, a respetar las condiciones establecidas en la norma de emisión. Además, deberán cumplir las reglas de los mercados financieros donde se emitan los valores (art. 98.3 LGP).

La obligación principal del Ente público consiste en devolver la cantidad recibida en el tiempo establecido (amortización del capital) y en satisfacer los intereses pactados. Tal obligación se corresponde, con signo opuesto, al derecho patrimonial por excelencia del prestamista.

### **2. La transmisión de la Deuda**

El art. 104.1 de la LGP dispone que «la transmisión de la Deuda no estará sujeta a más limitaciones que las derivadas de las propias normas de creación, de las reguladoras de los mercados en que se negocie o, en su caso, de las normas aplicables en materia de control de cambios».

Actualmente, todos los valores del Tesoro pueden venderse antes de su vencimiento en el mercado secundario. Para ello, basta con dar la orden a la entidad financiera donde se adquirieron, al Banco de España o realizar la operación por Internet. En estos últimos casos, la venta se tramitará mediante una entidad gestora con convenio con el citado Banco y el Tesoro público, que cobrará una comisión reducida.

Se debe advertir que, si los valores del Tesoro se transmiten antes de esta fecha de vencimiento, se asume el riesgo de que la venta se realice a un precio inferior al de adquisición, según las circunstancias de mercado y la calificación otorgada a la Deuda pública por las agencias especializadas. Aunque las variaciones en los tipos de interés también podrían jugar a favor del inversor (cuando evolucionan en sentido bajista), con lo que la venta anticipada le reportaría un beneficio superior al esperado inicialmente.

Por último, se debe hacer referencia a la posibilidad de transmitir partes independientes de un mismo valor. Ello se produce en los bonos segregables, en los que este tipo de Deuda se transforma en un conjunto de valores (uno por cada pago a que la posesión del bono originario daba derecho) negociables por separado (art. 99.1 *in fine* LGP). Cada uno de estos valores (generalmente conocidos como *strips*) da derecho a recibir un único pago (sea pago de cupón o devolución de principal) en el futuro. Por ejemplo, de un bono a 3 años con cupón anual se obtendrían 4 *strips*, uno por cupón y otro por el principal.

### 3. El canje y la conversión

El apartado segundo del art. 102 de la LGP faculta al Ministerio de Economía a «efectuar operaciones de canje, conversión, amortización anticipada, incluso parcial, o de modificación de cualesquiera condiciones de las operaciones que integran la Deuda del Estado, al amparo de lo dispuesto en las respectivas normas de emisión o contracción, o por mutuo acuerdo con los acreedores».

El canje es una operación en virtud de la cual el Tesoro realiza permutas de valores de Deuda pública. Los entregados por parte del Tesoro suponen una nueva emisión y los recibidos por él son retirados de la circulación y amortizados. Aunque existe tal posibilidad, en los últimos años el Tesoro no ha realizado canjes.

Por el contrario, convertir un empréstito equivale a modificar las condiciones básicas en que fue emitido, y, por tanto, el contenido de las relaciones jurídicas surgidas entre el Ente público y los prestamistas (SÁINZ DE BUJANDA, F., 1985, P. 331). Se trata, por tanto, de un cambio sustancial del contrato, a diferencia del canje, donde se produce una mera sustitución de unos valores por otros, como consecuencia o no de una conversión. No obstante, en la medida en que la conversión pudiera suponer un mayor endeudamiento, deberá estar autorizada por Ley, por exigencia del principio contenido en el art. 135.1 de la CE, analizado en el apartado IV de este tema.

Actualmente puede distinguirse entre conversión facultativa y obligatoria. En la primera se ofrece al prestamista la posibilidad de mantener la Deuda original o sustituirla por otra nueva. En la segunda, el suscriptor sólo puede elegir entre sustituir los valores o amortizarlos anticipadamente.



## 4. La extinción

### 4.1. La amortización

La amortización es la forma normal de extinción del empréstito público. Consiste en la operación por la que se devuelve al tenedor del valor, llegado su vencimiento, el principal o el precio de reembolso, a través de cualquiera de las distintas modalidades posibles. No obstante, el art. 102.2 de la LGP autoriza al Ministro de Economía para proceder al reembolso anticipado, incluso parcial, de la Deuda.

### 4.2. Otros modos de extinción

Además de la amortización, existen otros modos de extinguir el contrato de Deuda pública, si bien son menos frecuentes que aquélla.

a) *La adquisición por parte del Tesoro Público de los valores.* En este sentido, el art. 102.1 de la LGP faculta al Ministro de Economía a adquirir valores negociables de Deuda en el mercado secundario con destino bien a su amortización o bien a su mantenimiento en una cuenta de valores abierta al efecto por el Tesoro Público. Todo ello con el objetivo de lograr una adecuada gestión de la Deuda del Estado.

b) *La prescripción de las obligaciones del contrato de Deuda pública.* Supone la extinción de los derechos del titular de los valores a la devolución de su capital o al cobro de los intereses, por su falta de utilización durante un período de tiempo. No obstante, esta forma de extinción se interrumpirá si el titular realiza cualquier actuación ante el Tesoro Público que suponga o implique el ejercicio de su derecho.

El art. 105 de la LGP establece tres plazos de prescripción de la obligación de devolver los capitales:

- Cinco años, a partir del día del llamamiento a reembolso.
- Diez años, en los supuestos de llamada a conversión o canje obligatorio, contados desde el último día del plazo establecido para la operación.
- Veinte años, cuando, no dándose ninguna de las situaciones anteriores, el titular del valor no haya percibido intereses ni realizado acto alguno ante la Administración de la Hacienda Pública Estatal que suponga o implique el ejercicio de su derecho.

El plazo de prescripción de la obligación de pagar intereses es de cinco años, contados a partir del vencimiento de los mismos.



c) En alguna ocasión se ha aludido al repudio como una forma excepcional de extinción de la Deuda. No obstante, en cuanto declaración solemne del Ente público de que no cumplirá las obligaciones que derivan de un contrato de préstamo, se trataría de una actuación contraria a lo dispuesto en el art. 135.2 de la CE, que sería pensable en un escenario como el de la reestructuración de la deuda griega. En este contexto se enmarcan iniciativas que reclaman una auditoría de la Deuda con el objetivo de dejar de pagar las calificadas como «ilegítimas», sobre la base del concepto de deuda «odiosa», entendida como la contraída por el Estado sin ponerlo en conocimiento de los ciudadanos, destinada a fines contrarios a los intereses de la población del país, siendo todo ello conocido y consentido por los acreedores.

## **VII. LOS AVALES DEL ESTADO**

### **1. Concepto y encuadramiento en el Derecho del crédito público**

Los avales del Estado constituyen una clase de operación de crédito distinta de la Deuda pública. A través de ellos el Ente público facilita su crédito y solvencia en garantía de otra operación de endeudamiento de un tercero, para favorecer el desarrollo de determinadas actividades económicas. Lógicamente, si el tercero no cumple sus compromisos será el Estado, en su condición de avalista, el que tenga que darle satisfacción. Por tanto, más que un mecanismo de obtención de ingresos, se trata de una operación de riesgo que puede comportar un posible gasto, puesto que su posición jurídica no es la de prestatario sino la de avalista.

El art. 113 de la LGP dispone que la Administración General del Estado podrá «afianzar las obligaciones derivadas de operaciones de crédito concertadas en el interior o en el exterior por personas naturales o jurídicas, públicas o privadas, mediante el otorgamiento del correspondiente aval», siempre que no puedan calificarse como ayudas de Estado incompatibles con la normativa comunitaria.

Aunque se trata potencialmente de una forma de endeudamiento público, a veces los avales también son susceptibles de generar ingresos públicos y de ahí que deban ser tenidos en cuenta como recursos financieros. Así lo dispone el art. 117 de la LGP, al establecer que «los avales otorgados por la Administración General del Estado devengarán a favor de la misma la comisión que, en su caso, se hubiera determinado». Normalmente se trata de comisiones que nacen, para cada operación, en el momento de emisión y oscilan entre el 0,50 por ciento y el 1 por ciento anual del nominal emitido. Por eso, más que ingresos por operaciones de crédito, se habla de ellos como ingresos percibidos con ocasión de operaciones de crédito.

En los años de crisis económica, la intervención del Estado como avalista adquirió una dimensión inusual, alcanzando cifras hasta entonces impensables, con ocasión de las garantías prestadas a operaciones de financiación de entidades de crédito, fondos e instituciones, en el marco de la llamada reestructuración de entidades de crédito (a través de FROB) y también mediante su participación en el Mecanismo Europeo de Estabilización Financiera. Esta actuación se calificó por la Comisión Europea como un tipo de ayuda de Estado compatible con el mercado común.

## **2. Régimen jurídico**

La regulación de los avales del Estado se recoge en el Capítulo V del Título IV de la LGP –arts. 113 a 118–. Seguidamente, destacamos los aspectos más importantes:

La concesión de avales por parte del Ente público, en cuanto operación de crédito, también está sujeta al principio de reserva de Ley, de conformidad con lo dispuesto en el art. 135 de la CE, analizado más arriba. En este sentido, el art. 114.1 de la LGP establece que su otorgamiento deberá ser autorizado por medio de la correspondiente Ley, que deberá contener, al menos, la identidad de los avalados, el plazo dentro del cual deban ser otorgados y su importe máximo individual o global. Normalmente esta circunstancia se realiza a través de la LPGE.

No obstante, el Consejo de Ministros, previa declaración del interés público que lo motiva, podrá autorizar avales en garantía de determinadas operaciones enumeradas en el apartado segundo del citado precepto, dentro de los límites señalados en la LPGE para cada ejercicio. El aval concedido no podrá garantizar más que el pago del principal y de los intereses, salvo que la Ley de concesión disponga expresamente otra cosa.

El otorgamiento de los avales por el Estado será acordado, dentro de los términos establecidos en la preceptiva autorización de la Ley o del Consejo de Ministros, por el titular de Economía, quien podrá convenir las cláusulas que resulten usuales en los mercados financieros. En particular, podrá acordar: *a)* la renuncia al beneficio de exclusión que establece el art. 1.830 del Código Civil; *b)* excepcionalmente, en los avales que garanticen operaciones de crédito en el exterior, el sometimiento a arbitraje o a la remisión a una legislación o tribunales extranjeros.

## **VIII. OPERACIONES DE CRÉDITO DE OTROS ENTES TERRITORIALES**

Las Comunidades Autónomas y las Corporaciones Locales también cuentan con el crédito público como recurso para obtener ingresos. Así lo establece el

art. 157.1 de la CE, el TRLRHL y la LOFCA, en su redacción dada por la LO 6/2015, de 12 de junio, que ha introducido la prudencia financiera como principio rector de las operaciones financieras. El régimen jurídico es muy similar al estudiado respecto del Estado. De hecho, los arts. 14.5 de la LOFCA y 49.3 del TRLRHL disponen que la Deuda pública de estos Entes territoriales goza de los mismos beneficios y condiciones de la Deuda pública del Estado.

Las principales diferencias respecto de la regulación estatal estriban en la exigencia de autorización del Estado para determinados tipos de operaciones de crédito, especialmente en el ámbito local, así como el establecimiento en la Ley de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera de medidas preventivas, correctivas y coercitivas significativamente duras para el caso de incumplimiento del objetivo de deuda pública. Entre las segundas, cabe destacar la exigencia de autorización del Estado para todas las operaciones de endeudamiento de la Comunidad Autónoma incumplidora —salvo para las operaciones de crédito internas a corto plazo si se ha presentado un plan económico-financiero considerado idóneo por el Consejo de Política Fiscal y Financiera—, así como la obligación de presentar un plan de reequilibrio por parte del Ente público.

Dentro de las medidas coercitivas, cabe citar la necesidad de aprobar en el plazo de 15 días la no disponibilidad de créditos que garantice el cumplimiento del objetivo establecido, y la exigencia de constituir un depósito con intereses en el Banco de España equivalente al 0,2 por ciento de su PIB nominal que se cancelará en el momento en que se apliquen las medidas que garanticen el cumplimiento de los objetivos, hasta cuyo momento no se podrá autorizar ninguna operación de crédito.

En caso de incumplimiento grave y total de los objetivos previstos de endeudamiento público por parte de una Corporación Local, podrán disolverse sus órganos, al considerarse la gestión gravemente dañosa para los intereses generales. Y si se produce este supuesto en el ámbito autonómico, el Estado utilizará el mecanismo del artículo 155 de la CE para, previa aprobación por mayoría absoluta del Senado, proceder a la ejecución forzosa de las medidas. No obstante, la mayor restricción que establece la citada Ley de Estabilidad Presupuestaria viene dada por la posibilidad de llevar al Tribunal Constitucional los incumplimientos de las CCAA.

## BIBLIOGRAFÍA

- CAZORLA PRIETO, L.: «Comentarios al art. 135 de la Constitución española», en *Comentarios a la Constitución*, ed. Cívitas, Madrid, 1980.
- DE LA HUCHA CELADOR, F.: «El principio de inclusión presupuestaria automática: acotaciones del artículo 135.2 de la Constitución», *REDF*, núm. 63, 1989.

- DE LA HUCHA CELADOR, F.: «La reforma constitucional de la Deuda Pública», *REDF*, núm. 153, 2012.
- DE LA HUCHA CELADOR, F.: «La reforma del artículo 135 de la Constitución: estabilidad presupuestaria y deuda pública», *REDF*, núm. 153, 2012.
- ESPÓSITO YUEFEN LI, C. Y BOHOSLAVSKY, J.P. (coords.): *Deuda Pública y Derecho Internacional*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2015.
- FALCÓN Y TELLA, R.: «Las operaciones de crédito de las Comunidades Autónomas», *Civitas REDF*, nº 51, 1986.
- FERREIRO LAPATZA, J.J.: «Análisis jurídico de la Deuda pública», *Revista de Administración Pública*, núm. 53, 1967.
- MOCHÓN LÓPEZ, L.: «Los recursos financieros no tributarios en el ordenamiento jurídico español: la Deuda pública y el principio de estabilidad presupuestaria», en Sánchez Galiana, J.A. (dir.): *Estudios críticos sobre la delimitación territorial del Poder Financiero*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2014.
- TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: «La Deuda pública», en ALZAGA VILLAMIL, O. (dir.): *Comentarios a la Constitución española de 1978*, dirigidos por, Edersa, Madrid, 1998.
- SÁINZ DE BUJANDA, F.: *Sistema de Derecho Financiero, I*, volumen primero, Madrid Facultad de Derecho, Universidad Complutense, 1977.
- SÁINZ DE BUJANDA, F.: *Sistema de Derecho Financiero, I*, volumen segundo, Madrid Facultad de Derecho, Universidad Complutense, 1985.
- VAQUERA GARCÍA, A. Y VAQUERA GARCÍA, A.M.: «La determinación de los intereses a pagar por la deuda pública, en especial, la llamada prima de riesgo», *Nueva Fiscalidad*, núm. 5, 20012.
- VEGA HERRERO, M.: «Perfiles financieros de las operaciones de préstamos en el Reino de España», en *Estudios sobre Tributación Bancaria*, Cívitas, Madrid, 1985.
- VV.AA.: «El mercado español de deuda pública estatal», en *Guía del sistema financiero español*, Madrid, Ediciones empresa global, 2008.
- VV.AA.: *Vivir en deudocracia*, Icaria, Barcelona, 2011.

## TEMA 5

# DERECHO FINANCIERO PATRIMONIAL

Ángel Fornieles Gil  
*Profesor Contratado Doctor*  
Universidad de Almería

### SUMARIO:

I. Introducción. Concepto de Derecho Financiero Patrimonial. II. Perspectiva temporal del Derecho Financiero Patrimonial. 1. La perspectiva patrimonialista del Estado. 2. El Derecho financiero patrimonial frente al sistema tributario. 3. Perspectivas. III. Naturaleza, objeto, alcance y principios del Derecho Financiero Patrimonial. 1. Naturaleza y perspectiva. Ramas del Derecho que recaen sobre la producción patrimonial de recursos públicos. 2. Alcance y objeto. 3. Principios. IV. Bienes públicos y bienes patrimoniales. Aptitud para la producción de recursos públicos. 1. La distinción entre bienes de dominio público y bienes patrimoniales por el Derecho Administrativo. 2. Ingresos tributarios e ingresos de Derecho privado. La naturaleza de la fuente de origen. 3. Bienes de dominio público y obtención de recursos no tributarios. V. Conexión entre ingresos patrimoniales y tributación. Bibliografía.

### I. INTRODUCCIÓN. CONCEPTO DE DERECHO FINANCIERO PATRIMONIAL

Todo patrimonio, en cuanto tal, en cuanto conjunto de bienes y derechos, es susceptible de producir frutos u otro tipo de rendimientos, bien por la propia naturaleza del bien o derecho, bien por su utilización en el mercado.

El patrimonio de un ente público no escapa a estas reglas, ya que corresponde al ente público propietario los rendimientos que puedan obtenerse de la mera tenencia o de la explotación económica de dicho patrimonio.

El Derecho Financiero se ocupa de la gestión de bienes y derechos donde exista titularidad pública, total o parcialmente, en lo que a obtención de ingresos se refiere, bien sean obtenidos mediante explotación propia o a través de participación en empresas de titularidad privada, pero sin comprender al ámbito de obtención de estos en este último caso.

Esa parte del Derecho Financiero que atiende al patrimonio de titularidad pública en cuanto que generador de recursos para la Hacienda Pública es lo que se denomina Derecho Financiero Patrimonial. Puede, por tanto, conceputarse del modo siguiente:

Derecho Financiero Patrimonial es la rama del Derecho Financiero que estudia el patrimonio de titularidad pública en cuanto que generador de recursos con los que subvenir a las necesidades públicas.

Tal definición, escasa de matices, no puede disimular la complejidad de la cuestión, que incluye el deslinde entre los campos de actuación del Derecho Administrativo y el Derecho Financiero, la fuente de regulación de tales recursos o la propia fuente de obtención de los mismos, incluyendo un concepto de patrimonio de titularidad pública que elimine errores de conceptualización.

## **II. PERSPECTIVA TEMPORAL DEL DERECHO FINANCIERO PATRIMONIAL**

### **1. La perspectiva patrimonialista del Estado**

Los modos de financiación del Estado son, probablemente, el reflejo más fiel de la concepción que de éste se tenga. No es de extrañar, pues, que, durante la mayor parte de la Historia, haya predominado una visión patrimonialista de la financiación pública, coligada con la visión de patrimonio del soberano individual que del propio Estado se tenía.

Desde esa perspectiva histórica, las organizaciones políticas han sido mayoritariamente patrimonialistas, de manera que la financiación pública se realizaba principalmente a través del propio patrimonio del Estado; patrimonio que, para ser acrecentado, necesitaba de la guerra y la conquista. Una organización política cuya principal financiación se halla en los ingresos del patrimonio (fundamentalmente, patrimonio inmobiliario) requerirá de continuas conquistas para crecer en fortuna. Se trata de una fase de la Historia en la que el tributo, que realiza sus primeras manifestaciones, es considerado un mal, impuesto por lo general a los vencidos, a cambio precisamente del mantenimiento de sus propiedades o autonomía política.

La Edad Media supuso un interesante avance en esta visión del Estado. Durante la Alta Edad Media, el Estado mantendrá una visión patrimonialista, pero atenuada por la aparición de figuras tributarias que, en cierto sentido, eran la contraprestación por el uso de tierras consideradas propiedad del soberano o señor feudal. Sin embargo, la Baja Edad Media supuso la aparición de una nueva clase social, la burguesía, cuya aportación a las necesidades públicas se desvinculaba de la relación con la tierra.

A partir de ahí, el tributo va adquiriendo mayor peso recaudatorio, frente a los ingresos patrimoniales, hasta que la plasmación práctica de las ideas de

la Ilustración, tras la Revolución Francesa, comienza a imponer el sentido de sistema tributario.

En esa línea, se percibe que la obtención de recursos a través de tributos conformados en base a determinados principios resulta más racional y equitativa y comienzan a sucederse las reformas tributarias encaminadas a la creación de un sistema tributario.

A su vez, las ideas liberales en el campo económico ponen en entredicho la capacidad pública como gestor patrimonial, aconsejando su menor participación económica y, por tanto, contribuyendo a una menor consideración del patrimonio como vía de ingresos públicos.

No se niega la finalidad financiera del ingreso proveniente del patrimonio del Estado y demás entes públicos. Pero la intervención del Estado se considera un freno al desarrollo de la economía, de lo que se deriva en consecuencia que se estime como una situación poco idónea aquella en la que el Estado considere su patrimonio como una fuente de ingresos, por conducirlo a retener más patrimonio en manos públicas del deseable; ya que la gestión pública de este patrimonio obtendría menos recursos —según la visión liberal— que la gestión privada.

La superación de la visión liberal clásica motivó una visión más intervencionista del Estado. En consecuencia, la participación del Estado en la economía se hizo más visible, sobre todo a raíz de las teorías económicas de KEYNES.

El patrimonio del Estado vio entonces aumentado su volumen, a la vez que aparecían nuevas entidades públicas territoriales o se consolidaban entidades preexistentes. Sin embargo, el crecimiento del patrimonio de titularidad pública no fue proporcional a una recuperación en la importancia del ingreso de origen patrimonial, ya que esta recuperación de patrimonio no tuvo una finalidad principalmente financiera, sino ordenadora de la actividad económica, en tanto que la cuestión financiera parecía estar satisfecha principalmente por el sistema tributario.

En este orden de cosas, la aparición del concepto de empresa pública motivó la reconsideración del patrimonio de titularidad pública, pues ya no se trata de la simple gestión de determinados bienes. Esta se sigue manteniendo, pero la empresa pública supone una organización de recursos humanos y materiales para la intervención económica.

Es cierto que la empresa pública no tiene un fin, por lo general, exclusivamente recaudatorio; sino que este fin suele aparecer como un fin o, incluso, como un efecto secundario de la persecución de otros fines primordiales, como puede ser la orientación de determinados sectores económicos o la prestación de servicios en sectores que se adaptan difícilmente a la lógica del mercado.

En este contexto, conviene diferenciar dos procesos extendidos durante los últimos años: la conversión en servicio de empresa pública de servicios públicos y la privatización. El primero se refiere al proceso por el cual un servicio



económico considerado público deja de tener esta consideración. La principal consecuencia es que los bienes afectos dejan de tener la consideración de bienes de dominio público (salvo que la mantengan por otra causa) y su gestión se realiza conforme a normas de mercado libre. La privatización, por su parte, supone la venta de empresas públicas. Este fenómeno provoca ingresos patrimoniales en el momento de la privatización, pero a su vez la pérdida de la fuente de ingresos. Ambos pueden aparecer unidos.

Estos fenómenos han venido siendo promovidos por las concepciones económicas que se asientan en el seno de la construcción europea y, en particular, por la reducción al mínimo necesario de la existencia de monopolios. Su importancia ha decaído recientemente, por la realización de los fines que se perseguían y el agotamiento de los servicios sobre los que realizar dichas operaciones.

Conviene destacar que la somera visión histórica presentada muestra una continua pérdida de peso de los ingresos patrimoniales a favor de los ingresos tributarios, unida a la evolución de la concepción del Estado.

## **2. El Derecho financiero patrimonial frente al sistema tributario**

La perspectiva histórica anterior ha puesto de manifiesto que la pérdida de importancia del Derecho Financiero Patrimonial sigue una tendencia que es independiente del volumen del patrimonio de titularidad pública y que depende de la consideración que reciba el sistema tributario.

En efecto, el sistema tributario permite el diseño de un sistema de obtención de recursos basado en criterios de justicia que se conectan con el gasto público. Sin embargo, la obtención de recursos desde el patrimonio de titularidad pública sólo responde a la eficiencia del bien patrimonial para la obtención de tales recursos, no siendo el medio más idóneo para la distribución de la riqueza.

## **3. Perspectivas**

La aparición del sistema tributario ha desplazado al patrimonio de titularidad pública como fuente de ingresos de los que se nutra la Hacienda Pública. De hecho, como se verá más adelante, esto ha sido hasta tal punto que la doctrina ha llegado a plantearse si puede seguir hablándose de una rama del Derecho Financiero dedicada a la obtención de este tipo de recursos.

Ahora bien, con independencia de lo que se verá sobre la existencia o no del Derecho Financiero Patrimonial, conviene analizar, en conclusión a esta perspectiva histórica, el futuro del ingreso de origen patrimonial en la conformación de la Hacienda Pública.

En este sentido, la principal cuestión se centra en el futuro de la empresa pública o de entidades empresariales con participación pública, pues el volumen de ingresos que provenga de la mera gestión del patrimonio de titularidad



pública, sin ánimo empresarial, dependerá del volumen del patrimonio no incardinado a actividades empresariales, de lo que se puede afirmar que nada indica que vaya a experimentar notables cambios.

Queda, pues, la cuestión centrada en el futuro de la empresa pública y de entidades con participación pública. Si bien no se puede aventurar su destino, si parece que se deben tener en cuenta determinadas consideraciones de índole jurídico que repercuten en su futuro.

Así, de un lado, la Unión Europea establece un sistema de libre mercado donde la intervención pública no puede ocasionar distorsiones en la competencia, de manera que las empresas de titularidad pública o con participación pública se ven obligadas a participar de acuerdo con las normas del mercado y subsistir por sus propias aptitudes frente a la competencia. Si bien podría afirmarse que los fines perseguidos por la intervención pública en la economía podrían justificar la no atención a las cualidades competitivas de la empresa pública, desde el ordenamiento europeo estas intervenciones quedan muy limitadas. Así, por ejemplo, el régimen de prohibición de ayudas de Estado provoca que la intervención se reconduzca con las orientaciones comunitarias y que tales ayudas puedan ser percibidas en condiciones de igualdad tanto por empresas de titularidad pública como privada.

Como consecuencia, la limitación de la capacidad de intervención estatal (o regional o local) en la economía provoca que el peso relativo de la finalidad financiera en la empresa pública o de participación estatal aumente, pues la justificación extrafiscal de la intervención queda mermada.

Otro aspecto que debe considerarse es el de la necesidad de búsqueda de alternativas en la obtención de recursos. De manera casi contradictoria con la línea histórica, la reaparición de tendencias liberales dominantes en el plano económico puede motivar la necesidad de buscar nuevas fuentes de financiación pública más allá del sistema tributario.

En efecto, la presión fiscal relativamente alta alcanzada tras la Segunda Guerra Mundial ha sido notablemente criticada desde la doctrina económica. Unido esto a la globalización económica, que produce como efecto una competencia fiscal decisoria a la hora de localizar las fuentes de producción, provoca una progresiva disminución cuantitativa de la carga tributaria, especialmente en imposición directa.

Sin embargo, esta disminución de la carga tributaria no se ha visto acompañada de una disminución desmesurada del gasto público, lo que parece difícil tanto por el grado de protección de los derechos fundamentales alcanzado como por la necesidad de una intervención pública de carácter técnico que regule el mercado para favorecer la competencia, a la vez que cuide de la conservación de los recursos naturales. Bien es cierto, que la limitación reciente que supone la regla de gasto puede suponer un contrapeso importante al crecimiento del gasto público.

En consecuencia, la búsqueda de fuentes de ingresos dinerarios para la Hacienda Pública puede devenir en una mayor intervención económica de marcada finalidad financiera que reactive la consideración del Derecho Financiero Patrimonial dentro del sistema de constitución de la Hacienda Pública.

Ello se conecta además con las cada vez mayores limitaciones en materia de endeudamiento público resultantes de la reciente crisis financiera mundial, que ha provocado, entre otras, una reforma de la Constitución española para garantizar el pago de la deuda y la inclusión, junto al principio de estabilidad presupuestaria, del principio de sostenibilidad financiera. A lo que se añade, en su desarrollo, el principio de prudencia financiera. En ese contexto, queda muy limitado el recurso a la deuda pública, por lo que el balance entre ingresos y gastos debe asentarse sobre un enfoque duradero.

### **III. NATURALEZA, OBJETO, ALCANCE Y PRINCIPIOS DEL DERECHO FINANCIERO PATRIMONIAL**

#### **1. Naturaleza y perspectiva. Ramas del Derecho que recaen sobre la producción patrimonial de recursos públicos**

El Derecho financiero patrimonial es una rama del Derecho Financiero que se ocupa de la obtención de los recursos provenientes del patrimonio de los entes públicos, tal como se estableció en las primeras líneas de este capítulo. Es necesario apuntar ya que sólo aquellos ingresos que tienen su correlato en el ámbito privado tienen la consideración de ingresos patrimoniales. Es discutible si son de naturaleza privada o pública, pero no la conexión con los ingresos de naturaleza privada. No son considerables como ingresos patrimoniales aquellos institutos jurídicos que sólo tienen sentido en el ámbito público.

Lo primero que ha de hacerse, en este sentido, es determinar el contenido del patrimonio de titularidad pública. Como ha puesto de manifiesto BAYONA DE PEROGORDO, como tal, podría coincidir con la Hacienda Pública, por lo que ha de buscarse un concepto más propio a la idea de propiedad patrimonial. Y esta viene conformada por el conjunto de bienes y derechos de titularidad de un ente público.

Éste es el sentido que parece seguir el art. 3. la Ley del Patrimonio de las Administraciones Públicas, cuando lo conceptúa como el *«constituido por el conjunto de sus bienes y derechos, cualquiera que sea su naturaleza y el título de su adquisición o aquel en virtud del cual les haya sido atribuidos»*. El mismo artículo excluye *«el dinero, los valores, los créditos y los demás recursos financieros de su hacienda»*, además de los recursos de tesorería de las entidades públicas empresariales y entidades análogas dependientes de las comunidades autónomas o corporaciones locales. Sin embargo, las razones de esta exclusión, motivadas por la aplicación de dicha

Ley y sus restricciones, no puede tenerse por válida para determinar el objeto del Derecho Financiero Patrimonial, pues los bienes excluidos son susceptibles de producir recursos de Derecho privado, como, por ejemplo, intereses.

Desde esa perspectiva, pocos problemas se plantean, salvo el que se tratará más adelante sobre la posibilidad de producción de recursos patrimoniales por bienes de dominio público.

Ahora bien, el verdadero problema radica en si realmente existe un Derecho Financiero Patrimonial, esto es, si cabe admitir que existe un conjunto de principios y normas que, referido al patrimonio de los entes públicos, pueda considerarse como parte integrante del Derecho financiero.

La solución a la cuestión se ha planteado doctrinalmente en torno a la existencia o no de finalidad financiera en la obtención de tales recursos, debido a que la evolución histórica ha provocado que tal finalidad haya perdido importancia, si no desaparecido completamente.

Así, en la línea defendida por autores como CALVO ORTEGA, se plantea que el patrimonio de titularidad pública se gestiona para la intervención en la economía —o en otros campos de interés público, como la cultura— para cumplir fines más propios del Derecho Administrativo. De esta manera, la obtención de recursos dinerarios a través de esta gestión sería una cuestión incidental que no puede considerarse afectada por una rama específica del Derecho Financiero.

Desde esta visión, la actividad de gestión del patrimonio de titularidad pública constituiría una actividad final y no una actividad instrumental, nota característica del Derecho Financiero. Se trata, pues, de una cuestión teleológica. El hecho de que no exista un fin financiero o éste se encuentre desplazado por la aparición de otros fines impide que aparezca una rama jurídica que se ocupe del mismo.

Sin embargo, se puede afirmar que la doctrina mayoritaria considera hoy que, sin desmerecer la argumentación anterior, sí existe un Derecho Financiero Patrimonial, que se caracteriza por ordenar la obtención de recursos dinerarios fruto del patrimonio de titularidad pública.

Como defienden autores como BAYONA DE PEROGORDO o FALCÓN Y TELLA, la existencia de fines distintos al financiero no excluyen a éste. Distintos son los argumentos que pueden encontrarse a favor de esta afirmación:

En primer lugar, la existencia de finalidad financiera no es incompatible con otros fines, con independencia del peso de cada fin en el desarrollo de la actividad administrativa. Esto es, el hecho de que la gestión del patrimonio persiga determinados fines específicos no obsta a que, dentro del margen que permita el cumplimiento de dichos fines, se persiga la obtención del mayor número de recursos financieros.

Se trata de una línea parecida a lo que sucede con los tributos medioambientales. Si bien estos toman como base un fin extrafiscal, nada obsta a que la obtención de recursos que conllevan sea considerada objeto del Derecho Financiero.

En segundo lugar, la presencia en general de otros fines no impide que determinadas operaciones de gestión se realicen exclusivamente con la finalidad de obtención de ingresos públicos.

Ahora bien, la convivencia en una misma actuación administrativa de finalidad financiera y otro tipo de finalidades, como puede ser la intervención económica, requiere la adecuada separación de las normas y principios que corresponden al Derecho Financiero respecto de las normas y principios que corresponden a otras ramas del Derecho. Ello no es tarea fácil, ya que puede aparecer que el mismo precepto legal contenga normas adscribibles a una u otra rama del Derecho.

La clave de la distinción no está por tanto en el objeto, si no en la perspectiva. Corresponde al Derecho Financiero la comprensión de las normas y principios que vayan orientados exclusivamente a la percepción de ingresos públicos, perteneciendo a otras ramas del Derecho aquellos que se incardinan a otros objetivos.

Así, se puede señalar que lo que da su genuina configuración al patrimonio y a la empresa pública «es justamente la presencia de un conjunto de técnicas, de privilegios y prerrogativas, de fórmulas de desarrollo y, sobre todo, de principios rectores y orientadores de clara raigambre ius-publicista, precisamente por tratarse de institutos directamente dirigidos a la consecución de fines comunitarios y no, como es lo propio del Derecho civil, a la protección y defensa de derechos privados en el seno de la comunidad» (SAINZ DE BUJANDA, 1977. Pág. 153).

Habrà que atender, por tanto, al fin de cada norma para comprender a qué rama del Derecho se puede adscribir. Y ello, evidentemente, no es una simple cuestión de reparto del ámbito de estudio, sino que tiene consecuencias de interpretación y aplicación, pues los fines perseguidos permitirán aclarar el contenido de las normas a través de la correspondiente interpretación teleológica. Igualmente, cabrá entender si la analogía es o no posible o determinar sobre quién recae la carga de la prueba.

La realidad definida permite comprender fácilmente la multiplicidad de influencias, cuando no confusiones, entre el Derecho Financiero Patrimonial y el resto de ramas del Derecho.

En primer lugar, por lo que respecta al Derecho Privado, el propio concepto de patrimonio tiene su origen en el mismo. A partir de ahí, todo el rendimiento obtenido por la gestión patrimonial en un ente público tendrá su origen en institutos tradicionalmente adscritos al Derecho Privado, pero que adquieren notas propias por la intervención del ente público y por la persecución de la finalidad financiera.

Surge, en este punto, la duda doctrinal sobre si el Derecho Financiero Patrimonial es una rama del Derecho que tiene su origen en el Derecho Privado, produciendo la distinción a partir de una cierta «publicación» del mismo

como consecuencia de la aparición de intereses públicos. Otra perspectiva considera que existen principios generales de Derecho, superiores a la diversificación en ramas jurídicas, que adquieren matices distintos al aplicarse a las diversas ramas del Derecho.

Sin embargo, las consecuencias prácticas de optar por una u otra visión son escasas. Probablemente, se limite a la consideración de los mecanismos de obtención de las ideas. Si se mantiene la primera visión, se adaptará el Derecho privado a la finalidad financiera para integrar posibles lagunas. Si se mantiene la segunda visión, se aplicarán los principios generales citados. Pero, para ello, será necesario, probablemente, inducirlos a partir de las normas del Derecho Común.

En todo caso, las normas del Código Civil, pese a mantener una naturaleza iusprivatista, pueden contener mandatos que deban ser interpretados desde la perspectiva iuspublicista de la finalidad financiera. Así, el art. 913 CC debe ser interpretado, *in fine*, desde esta última visión, en cuanto que concede al Estado la adquisición de los bienes del difunto sin herederos ni familiares a los que pudiera corresponder el caudal relicto. Por el contrario, si un ente público resulta heredero, por voluntad del causante, su determinación estará regulada por el Derecho Privado y sólo en el momento en que se realice el derecho del ente público, con la división de la masa hereditaria, entrará en el campo de acción del Derecho Público.

Dentro aún del Derecho Privado, y en la misma línea, el Derecho Mercantil regulará especialmente la actividad en el mercado de las empresas públicas y entidades con participación pública, en cuanto éstas no ejercen potestad pública. Sin embargo, a efectos de gestión de la empresa pública, convivirán en la regulación el Derecho Mercantil y el Derecho Público, tanto Administrativo como Financiero.

Finalmente, la relación con el Derecho Administrativo también provoca dificultades de delimitación de los ámbitos objetivos. En este sentido, en el ámbito del Derecho Financiero Patrimonial, a diferencia de lo que sucede con el Derecho Tributario, será el Derecho Administrativo y no el Derecho Financiero el que regulará los procedimientos de actuación, limitándose el Derecho Financiero a aquellas cuestiones exclusivamente referidas a la obtención de recursos o al mantenimiento, a efectos de valor, del patrimonio de titularidad pública.

Así, por ejemplo, la enajenación de un bien del patrimonio de titularidad pública a través de un contrato administrativo seguirá las reglas propias del Derecho Administrativo. Sin embargo, el recurso obtenido a través de dicha enajenación se regulará por el Derecho Financiero, lo que convierte en una norma de Derecho Financiero patrimonial al art. 5 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de Haciendas Locales, que limita el destino de dichos recursos, para evitar una merma del patrimonio del ente público. Esta norma no tiene ningún sentido fuera de la función financiera, pues la integridad de dicho patrimonio es garante de la futura percepción de ingresos patrimoniales.

A modo de conclusión, conviene reiterar que la distinción entre Derecho Financiero patrimonial y otras ramas del Derecho se fundamenta en la persecución de una finalidad financiera, por lo que los principios propios de dicha rama del Derecho Financiero serán de aplicación sólo en la medida en que el precepto en cuestión persiga una finalidad financiera.

## **2. Alcance y objeto**

El Derecho Financiero Patrimonial tiene como objeto la obtención de recursos del patrimonio de los entes públicos, excluyendo aquellos recursos que tengan naturaleza de ingreso de Derecho público. Puede afirmarse, así, que son ingresos de cierta naturaleza privada, matizada por el interés público de la finalidad financiera. En este sentido, aunque todos pueden ser calificados como ingresos patrimoniales, conviene distinguir entre:

a) Ingresos patrimoniales en sentido estricto: son aquellos que proceden de la gestión del patrimonio de titularidad pública, de forma paralela a la producción de ingresos de un patrimonio en el ámbito privado. Su regulación se encuentra tanto en el Código Civil como en la Ley de Patrimonio de las Administraciones Públicas y las respectivas normas de Hacienda de los entes territoriales. Se comprende aquí:

- La atribución a un Ente público de determinados bienes económicos. Es decir la regulación de la propiedad pública y de los derechos reales públicos.
- El tráfico o intercambio de bienes que puede producirse entre entes públicos, o entre entes públicos y particulares.
- La prestación de servicios a través de contratos administrativos, con exclusión de cánones concesionales y prestaciones patrimoniales públicas de carácter no tributario.

b) Ingresos patrimoniales por actividades empresariales: debe incluirse aquí tanto los ingresos provenientes de una empresa pública como los ingresos provenientes de participaciones en el capital de empresas privadas. La diferencia principal entre ambas es la mayor influencia del Derecho Mercantil frente al Derecho Administrativo en el segundo supuesto.

Igualmente, puede distinguirse entre recursos ordinarios y recursos extraordinarios. Los primeros proceden de la gestión ordinaria del patrimonio, mientras que los segundos se refieren a la obtención de recursos a través de la enajenación de bienes o la adquisición de bienes por herencia, legado o donación.

### 3. Principios

La consideración como Derecho Financiero del Derecho Financiero Patrimonial conduce a la existencia de unos principios propios y diversos de los principios que se refieren a otras ramas del Derecho implicadas en la gestión del patrimonio de titularidad pública. Ahora bien, la convivencia de principios requiere que dediquemos unas líneas previas a clarificar cómo se compatibilizan tales principios.

En este sentido, debe ser el principio de proporcionalidad el que armonice el resultado de aplicar normas con finalidades distintas, atendiendo al grado de los fines perseguidos y a la conexión de las medidas ejecutadas con dichos fines. Si la finalidad primordial es distinta a la financiera, los principios propios de este orden quedarán desplazados en la mayoría de los casos, quedando su campo de actuación constreñido por lo que permitan el resto de finalidades.

Dicho esto, podemos considerar que la gestión del patrimonio, como función financiera, tiene como principios la maximización del beneficio y la conservación del patrimonio de titularidad pública. Unido a este último, el principio de legalidad parecía predicable del Derecho Financiero Patrimonial, cuando el anterior art. 62 de la Ley de Patrimonio del Estado limitaba ciertas enajenaciones a la previa autorización legal. Pero debe matizarse que el sentido de esta norma era tanto la defensa del principio de reserva de ley —que, desde luego, no se circunscribe a este ámbito en la Constitución Española— como una garantía añadida a la conservación del patrimonio de titularidad pública, que requerirá la autorización parlamentaria para proceder a operaciones que conlleven una merma considerable del patrimonio de titularidad pública.

Desde luego, el principio de no afectación es predicable de este ámbito del Derecho Financiero y los recursos obtenidos deben integrarse en la Hacienda del ente público sin finalidad específica, sin perjuicio de que se obligue a integrar un gasto de igual nivel al ingreso producido, como es el caso del art. 5 LHL, que prohíbe el destino a la financiación de gastos corrientes del ingreso proveniente de determinadas enajenaciones.

Finalmente, hay que señalar que el Derecho de la Unión Europea aporta nuevos principios al Derecho Financiero Patrimonial, cuando prohíbe, de manera general, la existencia de monopolios o exige la intervención económica de las empresas públicas en condiciones iguales a las de las empresas privadas, por ejemplo, a través de la prohibición de ayudas de Estado.



#### **IV. BIENES PÚBLICOS Y BIENES PATRIMONIALES. APTITUD PARA LA PRODUCCIÓN DE RECURSOS PÚBLICOS**

##### **1. La distinción entre bienes de dominio público y bienes patrimoniales por el Derecho Administrativo**

La comprensión de este apartado requiere una visión general de la distinción entre bienes de dominio público y bienes patrimoniales. La división tiene su origen en el art. 338 del Código Civil, en relación con el art. 340, y se consolida por la Ley 33/2003, del Patrimonio de las Administraciones Públicas, que considera a ambos como conformadores del patrimonio de titularidad pública. Esta disposición de la Ley del Patrimonio rompe la visión que parecía mantener el Código Civil, que consideraba sólo a los bienes patrimoniales como patrimonio de titularidad pública.

Si bien la distinción entre bienes de dominio público y bienes patrimoniales es una distinción que corresponde al Derecho Administrativo, aquí se hará de manera que se sienten las bases para el entendimiento de las consecuencias en el campo financiero público, por lo que se señalarán los aspectos principales de dicha clasificación.

La Ley del Patrimonio de las Administraciones Públicas regula tanto el concepto como los principios y régimen jurídico aplicable tanto a bienes de dominio público como a bienes patrimoniales, por lo que es la base de dicha distinción, sin perjuicio de lo comentado sobre el Código Civil. Así, el art. 5 de la citada norma define los bienes y derechos de dominio público o demaniales como «los que, siendo de titularidad pública, se encuentren afectados al uso general o al servicio público, así como aquellos a los que una ley otorgue expresamente el carácter de demaniales» a lo que se añade «los mencionados en el art. 132.2 de la Constitución». De esta manera, hay dos tipos de bienes o derechos de dominio público: los que lo son por naturaleza, por obra de la Constitución o de la ley, y los que lo son por destino, por afección. Evidentemente, entre los primeros, la actuación de la Constitución limita la posibilidad de cambio de tal status, algo más sencillo en el caso de los bienes demaniales por obra de la ley. El art. 7, por su parte, da un concepto residual de los bienes y derechos de dominio privado o patrimoniales, pues serán todos aquellos que «siendo de titularidad de las Administraciones públicas, no tengan el carácter de demaniales».

El art. 6. relata los principios relativos a los bienes demaniales. Por lo que nos interesa aquí, destaca su inalienabilidad, inembargabilidad e imprescriptibilidad. De esta manera, la distinción entre bienes demaniales y patrimoniales pivota sobre su necesaria o accidental titularidad pública. Un bien en sí que tenga la consideración de demanial siempre será de un ente público, salvo que cambie esa consideración de demanial. En cambio, un bien que tenga la consideración de patrimonial podrá participar del tráfico jurídico y ser enajenado.



Conviene, finalmente, dedicar unas líneas a los modos de adquisición de bienes por las Administraciones Públicas. En cierto sentido, en cuanto que estos acrecientan el patrimonio de titularidad pública, podrían considerarse ingresos patrimoniales en especie. Pero, para ello, sería necesario que tengan su figura correlativa en el Derecho Privado, lo que excluiría a la expropiación forzosa.

Los bienes adquiridos tienen, en principio, la condición de bienes patrimoniales (art. 15 de la Ley de Patrimonio de las Administraciones Públicas). Los modos de adquisición de bienes patrimoniales son:

- a) Atribución legal. Éste podría considerarse el caso del caudal relicto sin herederos ni familiares del causante a quien atribuirlo y de los inmuebles vacantes.
- b) Adquisiciones a título oneroso. Se incluye aquí la expropiación.
- c) Por herencia, legado o donación. Se trata en este caso de actos de disposición y no de ocupación legal por ausencia de titular.
- d) Por prescripción.
- e) Por ocupación.

La Ley de Patrimonio de las Administraciones Públicas regula éste desde una perspectiva eminentemente administrativa y en clara conexión con el Derecho Privado. No carece, por ello, de interés desde el punto de vista financiero, sino, que aparte de integrar determinadas normas de orden financiero, expone las bases sobre las que luego se apoyará la obtención de recursos.

## **2. Ingresos tributarios e ingresos de Derecho privado. La naturaleza de la fuente de origen**

Los bienes de titularidad pública pueden producir recursos a la Hacienda del ente correspondiente. Estos recursos pueden tener naturaleza tributaria o de ingreso patrimonial. No existe una definición legal de ingreso patrimonial por la fuente, a diferencia de lo que sucede con el ingreso tributario, a través del art. 2 LGT. Por tanto, puede afirmarse que por ingreso patrimonial debe considerarse todo ingreso proveniente del patrimonio de titularidad estatal que no tenga la consideración de ingreso tributario, así como de otro tipo de prestación patrimonial pública.

La delimitación entre ingreso tributario e ingreso patrimonial viene dada, por tanto, por el art. 2 LGT, de manera que el ingreso proveniente de la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público tendrá naturaleza tributaria. En consecuencia, es la naturaleza del bien la que determina la propia del recurso público. Esto es, los recursos provenientes de bienes de dominio público tendrán naturaleza tributaria, mientras que los ingresos pro-

venientes de bienes patrimoniales tendrán la consideración de ingresos patrimoniales.

En el supuesto de ingresos ordinarios, el uso o aprovechamiento especial de un bien público da lugar al devengo de una tasa, mientras que el uso o aprovechamiento de un bien patrimonial provoca la aparición de un ingreso patrimonial. En el supuesto de ingresos extraordinarios, se ha de recordar que la enajenación está prohibida para el caso de los bienes de dominio público. Por tanto, previo a esta, se requiere de la desafectación y consecuente conversión en bien patrimonial.

Hasta ahí lo referido a los recursos provenientes de bienes. El régimen de los recursos provenientes de la prestación de servicios es similar, pues si bien el art. 2 LGT parece limitar la exacción de tasas a la prestación de servicios con determinadas características, no se ha de olvidar que la tasa aparece como alternativa al precio público y no al ingreso patrimonial.

La diferencia entre la naturaleza tributaria o patrimonial del ingreso depende, en estos supuestos, del régimen bajo el que se preste el servicio. Si el servicio se presta en régimen de Derecho privado, se tratará de un ingreso patrimonial, lo que acaecerá cuando se trate de una empresa pública. Similares consideraciones a las hechas respecto al tributo se pueden realizar respecto a la nueva regulación de las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario, según lo dispuesto en la Disposición Adicional Primera de la Ley General Tributaria.

Todo ello sin perjuicio del campo de aplicación de los precios públicos -que son tratados en otra parte de este Manual-, cuya naturaleza se considera distinta a la de ingreso patrimonial, si bien podría discutirse tal consideración, en cuanto las líneas de distinción entre ambas figuras no aparecen sistematizadas; sino que más bien viene definido el precio público en confrontación con la tasa.

### **3. Bienes de dominio público y obtención de recursos no tributarios**

El apartado anterior ha pivotado sobre la naturaleza del bien como punto de entendimiento de la naturaleza del recurso obtenido, como regla general. No obstante ello, plantearemos en este apartado si cabe la obtención de recursos no tributarios como consecuencia de la gestión de bienes de dominio público.

La cuestión se centra en determinar si la adquisición de un bien de dominio público y la revalorización del mismo pueden suponer ingresos de carácter patrimonial. La respuesta ha de ser, de entrada, negativa.

En primer lugar, por la expresión conceptual «adquisición de un bien de dominio público» Los bienes adquiridos por una Administración pública tendrán carácter patrimonial, sin perjuicio de su posterior afectación. Ahora bien, la Ley de Patrimonio de las Administraciones Públicas permite la integración

de un bien en patrimonio de titularidad pública directamente como bien de dominio público, para lo que se requiere de una intervención legal. En este sentido, se podría afirmar que hay un incremento del patrimonio del Estado vinculado a un bien de dominio público. Pero obsérvese que, en este caso, el bien de dominio público no provoca el rendimiento, sino que es el objeto mismo del aumento patrimonial. Éste se produce como consecuencia de una norma de rango legal y, por tanto, no encuentra la similitud en el Derecho Privado que exigía la consideración de ingreso patrimonial.

En segundo lugar, la revalorización de un bien de dominio público carece de sentido, por el carácter de inalienable del bien, que elimina, o al menos muta radicalmente, su valor económico. Además, incluso la hipotética valoración teórica del bien no produce efecto económico alguno hasta su realización, a través de la previa desamortización y posterior alienación. Por tanto, lo producido por la alienación lo sería ya, necesariamente, de un bien patrimonial y no de un bien de dominio público.

Finalmente, cabe plantearse si, de algún modo, el uso ordinario de un bien público puede provocar ingresos patrimoniales. Esto sólo es planteable en los bienes de dominio público por estar afectos a un servicio público. En el resto de casos, el uso o es libre, o necesita de una autorización administrativa que conlleva la percepción de una tasa. Por lo que se refiere al supuesto anterior, los artículos 87 a 90 de la Ley del Patrimonio de las Administraciones Públicas si lo permitirían, al hacer posible, por ejemplo, la ocupación de edificios destinados a servicios públicos, ocupación cuya contraprestación constituiría un ingreso patrimonial.

## **V. CONEXIÓN ENTRE INGRESOS PATRIMONIALES Y TRIBUTACIÓN**

La obtención de ingresos patrimoniales tiene una conexión indubitada con el Derecho privado. Tanto si se considera que el Derecho Financiero patrimonial adapta las normas de Derecho privado como si se comparte la opinión de que es reflejo de categorías más abstractas de las contenidas en el Derecho privado o el Derecho público, es claro que el origen histórico de tales categorías —y su legislación subsidiaria— es el Derecho privado.

Ahora bien, esas mismas categorías del Derecho privado son las que provocan el nacimiento de obligaciones tributarias, cuando su realización ha sido tipificada como el hecho imponible de un tributo. Esto es, si el Derecho Tributario es el encargado principal de distribuir la carga dimanante de las necesidades públicas entre los ciudadanos en función de su capacidad económica, son instituciones de Derecho privado las que dan contenido jurídico a los hechos que plasman capacidad económica, singularmente la tenencia de un patrimonio y la obtención de renta, entre otros.

Esas mismas instituciones son también las que están en el origen del Derecho Financiero patrimonial. Por tanto, cuando un ente público obtiene un ingreso patrimonial, está demostrando esa misma capacidad económica que realiza algún hecho imponible cuando el agente es un particular.

Los tributos no atienden, al definir el hecho imponible, a si la capacidad económica tiene un origen privado o público. Por ello, deben entenderse gravados por el tributo correspondiente que defina el hecho causal los actos que, a su vez, den lugar a ingresos patrimoniales. Ejemplo claro de esta situación la constituiría el art. 7.8º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, *a contrario*.

Es una cuestión tratada en esta obra al tratar sobre los entes públicos como sujetos pasivos y a ese lugar nos remitimos. Sin embargo, deben apuntarse aquí algunas líneas, con una perspectiva distinta. La cuestión principal es si tiene sentido considerar la capacidad económica pública al establecer tributos para repartir la carga pública cuando esa misma capacidad se destina íntegramente a la satisfacción de necesidades públicas, como ingreso público que es.

Sin poder detenernos en la cuestión, por las características de la obra, deben apuntarse tres razones para responder afirmativamente. En primer lugar, cambia la naturaleza del ingreso público, pues una parte del ingreso patrimonial se convierte en ingreso tributario, ingreso inserto en un sistema del que se predica su lógica de conjunto en atención a los principios constitucionales. En segundo lugar, puede tratarse de entes territoriales (o, incluso, de organismos autónomos) distintos, que tienen competencias diferenciadas y que se reparten la tributación de las distintas manifestaciones de capacidad económica. En tercer lugar, en el caso de empresas públicas o entidades con participación pública, podría suponer una ayuda de Estado su no tributación, siempre que ello tenga reflejo en un menor precio o en una actuación que le permita ser más competitivo.

## BIBLIOGRAFÍA

- AA.VV. *Derecho de los bienes públicos*, 2ª edic., editorial Tirant lo blanch, Valencia, 2009.
- BAYONA DE PEROGORDO, J.J., *El patrimonio del Estado*, 1ª edic., Ministerio de Hacienda, Madrid, 1977.
- FERNÁNDEZ DE MOYA ROMERO, J.E., «El patrimonio en la Constitución Española», *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, vol. 52, nº 264, 2002.
- SAINZ DE BUJANDA, F. *Sistema de Derecho Financiero*, T.I, vol.1º, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 1977.

# TEMA 6

## PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DEL DERECHO FINANCIERO: PRINCIPIOS MATERIALES

Miguel Ángel Collado Yurrita  
*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario*  
*Universidad de Castilla-La Mancha*  
*Director del Centro Internacional de Estudios Fiscales*

Saturnina Moreno González  
*Catedrática de Derecho Financiero y Tributario*  
*Universidad de Castilla-La Mancha*  
*Centro Internacional de Estudios Fiscales*

### SUMARIO:

I. Los principios constitucionales específicos del ordenamiento financiero: valor normativo y clasificación. II. Los principios materiales del Derecho Tributario. 1. El principio de capacidad económica. 2. El principio de generalidad. 3. El principio de igualdad. 4. El principio de progresividad. 5. El principio de no confiscatoriedad. III. Los principios materiales relativos al Gasto Público. 1. El principio de asignación equitativa de los recursos públicos. 2. Los principios de eficiencia y economía en la programación y ejecución del gasto público. Bibliografía.

### **I. LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES ESPECÍFICOS DEL ORDENAMIENTO FINANCIERO: VALOR NORMATIVO Y CLASIFICACIÓN**

La Constitución, como norma suprema de nuestro ordenamiento jurídico, tiene un valor normativo inmediato y directo tanto para los ciudadanos, como para los poderes públicos (art. 9.1 CE). Todos los preceptos incluidos en el Texto Constitucional tienen contenido normativo, aunque presenten distinto alcance.

Dicha normatividad también es predicable de los principios constitucionales pues, como ha manifestado claramente y en reiterada doctrina el Tribunal Constitucional, los principios asumidos por la Carta Magna constituyen reglas de vigencia y aplicación inmediata, vinculantes para todos los poderes públicos y capaces de ser empleados como parámetros de constitucionalidad de las leyes (SSTC 4/1981, FJ. 1º B; 18/1981, FJ. 5º; y 21/1981, FJ. 17º).

Así pues, los principios constitucionales pueden definirse, en una primera aproximación, como criterios generales, recogidos en la Constitución, que deben orientar y limitar la actuación de los poderes públicos. Definición que debe hacerse extensible a los principios constitucionales sobre los que se asienta la materia financiera.

El valor normativo de la Constitución también se predica del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos proclamado en el artículo 31 del Texto Constitucional y alcanza plenamente a los principios específicos del ordenamiento financiero contenidos en dicho precepto. Su tenor literal es el siguiente:

*«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.*

*2. El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía.*

*3. Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la Ley.»*

La ubicación del artículo 31 dentro del Texto Constitucional tiene consecuencias sobre los cauces procesales que deben seguirse en caso de violación de cualquiera de ellos. El artículo 53.1 CE dispone que los derechos y libertades reconocidos en el Capítulo Segundo del Título Primero vinculan a todos los poderes públicos, y sólo por ley, que en todo caso deberá respetar su contenido esencial, podrá regularse el ejercicio de tales derechos y libertades, que se tutelarán de acuerdo con lo previsto en el artículo 161.1 a) de la Constitución. Por tanto, dado que el artículo 31 forma parte de la Sección Segunda del Capítulo Segundo del Título Primero de la Constitución, los principios que en él se contienen vinculan directamente a todos los poderes públicos. En consecuencia, su vulneración por una ley o disposición normativa con fuerza de ley podrá motivar la interposición de un recurso o cuestión de inconstitucionalidad, mientras que si la norma que contradice tales principios es de rango inferior a la ley, la inconstitucionalidad supondrá su inaplicación por los jueces y tribunales ordinarios (art. 9.1 CE y 6 de la Ley Orgánica 6/1985 de 1 de julio, del Poder Judicial). Sin embargo, ninguno de los principios del artículo 31 CE está protegido por los procedimientos de defensa de los derechos fundamentales contemplados en el artículo 53.2 CE, es decir, por el procedimien-

to preferente y sumario ante la jurisdicción ordinaria y por el recurso de amparo ante el Tribunal Constitucional [art. 161.1 b) CE].

En el apartado primero del artículo 31 se recogen los denominados principios o criterios materiales de justicia tributaria (principios de capacidad económica, generalidad, igualdad, progresividad y no confiscatoriedad). El apartado segundo del artículo 31 CE incorpora los denominados principios de justicia material del gasto público (asignación equitativa de los recursos públicos, eficiencia y economía en la programación y ejecución del gasto público). Finalmente, el apartado tercero del mismo artículo contempla el principio de reserva de ley o legalidad tributaria.

En esta lección analizaremos los principios materiales del Derecho Financiero, relativos al contenido sustantivo de la materia financiera, contemplados en los apartados primero y segundo del artículo 31 CE. Los principios constitucionales de carácter formal, recogidos principalmente en el apartado tercero del artículo 31 CE, se estudian en el siguiente tema del presente manual.

No obstante, con carácter previo, resulta pertinente señalar que tales principios no son, desde luego, los únicos criterios que deben orientar y limitar la actuación de los poderes públicos en el ámbito financiero.

Efectivamente, en la llamada parte orgánica de la Constitución se encuentran principios relativos a la distribución territorial del poder financiero, tales como los de autonomía financiera (arts. 133.2, 140, 142, 156, 157 y Disp. Adic. Primera CE), coordinación con la Hacienda estatal y solidaridad entre todos los españoles (art. 156.1 CE), territorialidad y unidad de mercado (art. 157.2 CE), a los que se prestará mayor atención cuando se estudie la distribución del poder financiero en España, por lo que remitimos al lector a la lección correspondiente con el objeto de evitar reiteraciones innecesarias.

Por otra parte, debe tenerse en cuenta que, al lado de los principios constitucionales del ordenamiento financiero, otros muchos principios y derechos constitucionales, aun no siendo específicos de este ámbito, también informan la materia financiera y tributaria y tienen un importante reflejo o incidencia sobre ella, como tendrá ocasión de comprobarse a lo largo de las siguientes lecciones. Así sucede, por ejemplo, con los principios constitucionales recogidos en el artículo 9.3 de la Carta Magna (principios de legalidad, jerarquía normativa, publicidad de las normas, irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de los derechos individuales, seguridad jurídica, o interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos); con los derechos fundamentales a la intimidad personal y familiar (art. 18.1 CE), a la inviolabilidad del domicilio (art. 18.2 CE), a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE), a la presunción de inocencia, a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable (art. 24.2 CE), a los que hay que añadir los principios constitucionales del Derecho sancionador (art. 25 CE); con los derechos a la propiedad privada



o a la herencia (art. 33 CE) y a la libertad de empresa (art. 38 CE); o con los principios rectores de la política social y económica (arts. 39 a 52). Sirva como muestra de todo lo dicho la reciente declaración de inconstitucionalidad de buena parte de la regulación de las tasas judiciales introducidas por la Ley 10/2012, de 20 de noviembre, al entenderse que el carácter desproporcionado de su cuantía obstaculiza el acceso a la jurisdicción y la interposición de recursos por parte de los ciudadanos, lo que supone una vulneración del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva (SSTC 140/2016, FJ 12º; 227/2016, FJ 4º; 47/2017, FJ 3º).

Finalmente, debe llamarse la atención sobre el hecho de que, pese a la distinción entre los principios de justicia en materia tributaria (art. 31.1 CE) y del gasto público (art. 31.2 CE), con la expresa referencia a todos ellos en un mismo precepto de la Carta Magna se consagra constitucionalmente la idea de justicia financiera, es decir, la contribución de los ciudadanos al sostenimiento de los gastos públicos se legitima no solo porque su detracción se efectúe atendiendo a criterios de justicia, sino porque dicha contribución financia un gasto al que se exige también un criterio de asignación equitativa. En palabras de RODRÍGUEZ BEREIJO (1976, Pág. 142), *«la justicia en los ingresos (justicia tributaria) no puede realizarse completamente si no va acompañada de la justicia en el gasto público y, por consiguiente, [...] únicamente el examen del conjunto de los ingresos y de los gastos públicos puede darnos la orientación político-social de un ordenamiento financiero»*.

## II. LOS PRINCIPIOS MATERIALES DEL DERECHO TRIBUTARIO

El artículo 31.1 CE establece la obligación de todos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, pero ciñe esa obligación a unas fronteras precisas: la capacidad económica de cada uno y el establecimiento, conservación y mejora de un sistema tributario justo, inspirado en los principios de igualdad y progresividad.

Por tanto, como reconociera el Tribunal Constitucional en una de sus primeras sentencias, cuando la Carta Magna alude de forma expresa a la capacidad económica lo hace sin agotar en ella el principio de justicia en materia tributaria, pues del tenor del precepto constitucional resulta claro que *«el sistema tributario justo que se proclama no puede separarse, en ningún caso, del principio de progresividad ni del principio de igualdad»* (STC 27/1981, FJ. 4º). Dicho de otro modo, el principio de capacidad económica no es criterio exclusivo de justicia tributaria, ya que convive con otros principios (igualdad progresividad, etc.) y es la suma de todos ellos la que permite valorar si nuestro sistema tributario es más o menos justo.

En consecuencia, y haciendo nuestras las palabras de RODRÍGUEZ BEREIJO (1999. Pág. 612), los principios enunciados en el art. 31.1 CE *«constituyen un*



*conjunto unitario de criterios para el reparto de la carga tributaria; un bloque normativo más allá de la singularidad y características de cada uno de ellos, por cuanto se condicionan mutuamente en orden a la consecución de un sistema tributario justo».*

## 1. El principio de capacidad económica

El principio de capacidad económica se recoge en el artículo 31.1 de la Constitución, según el cual *«Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo [...]»*. A este mismo principio se refiere el artículo 3.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria: *«La ordenación del sistema tributario se basa en la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos [...]»*.

El principio de capacidad económica *significa* que los tributos deben recaer sobre quienes pueden afrontar la carga económica derivada de su aplicación. Es posible identificar tres funciones esenciales del principio de capacidad económica. En primer lugar, es el *presupuesto que justifica el hecho mismo de contribuir* y, por tanto, el cumplimiento del deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Desde esta óptica, como ha advertido el Tribunal Constitucional, el principio de capacidad económica incorpora una exigencia lógica *«que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra»* (STC 27/1981, FJ. 4º). El legislador, al configurar los distintos hechos imponibles de los tributos, debe garantizar que estos atiendan a determinadas circunstancias o índices que sean reveladores, directa o indirectamente, de capacidad económica. Se consideran índices directos de capacidad económica la obtención de renta o la titularidad de un patrimonio, mientras que son índices indirectos de capacidad económica el consumo de bienes o el tráfico y circulación de riqueza. En segundo lugar, la capacidad económica opera como *límite* para el legislador en la configuración de los tributos. El deber de contribuir no puede sobrepasar el límite de la capacidad económica. A este respecto, la contribución de acuerdo con la capacidad económica no significa que toda la riqueza del individuo deba estar sometida a tributación, ya que habrá que tener en cuenta qué parte de dicha riqueza es precisa para cubrir las mínimas necesidades vitales de su titular y, por consiguiente, no puede ser objeto de gravamen (mínimo vital), así como también hay que tener en cuenta los límites que derivan del principio de no confiscatoriedad. Por último, la capacidad económica es la *medida, razón o proporción* de cada tributación, es decir, modula la aplicación de los tributos conforme a la situación patrimonial y personal de los obligados a satisfacerlos y, desde este punto de vista, es expresión de la igualdad objetiva en la ley y manifestación de la progresividad tributaria, ya que a iguales índices de capacidad económica, la presión tributaria soportada debe ser la misma, pero una mayor capacidad económica debe ser sometida a una presión tributaria mayor.

Analizadas las funciones a las que esencialmente sirve este principio constitucional, parece claro que la exigencia de capacidad económica se concibe como predicable del sistema tributario en su conjunto, es decir, el ordenamiento globalmente considerado debe ser indicativo de capacidad económica, pero dicho principio también debe estar presente en la configuración de las diversas figuras tributarias que integran el sistema, aunque de manera distinta y con intensidad diferente dependiendo de la naturaleza y estructura de cada especie tributaria (SSTC 296/1994, FJ. 4º; y 164/1995, FJ. 8º). Además, la capacidad económica es un criterio al que debe atenderse no sólo en la configuración del hecho imponible, sino también en los elementos de cuantificación del tributo.

El Tribunal Constitucional ha afrontado en numerosas ocasiones el estudio del significado, funciones y alcance de este principio constitucional, así como otras cuestiones relacionadas con el mismo. Aunque la jurisprudencia del TC sobre este principio no ha sido uniforme, pueden extraerse las siguientes líneas generales:

El principio de capacidad económica se refiere a una capacidad real, individual y efectiva o cierta, esto es, a la riqueza realmente existente en cada sujeto llamado a satisfacer el tributo (SSTC 27/1981, FJ. 4º; 209/1988, FJ. 9º; 45/1989, FJ. 7º; 221/1992, FJ. 5º; 214/1994, FJ. 5º; 194/2000, FJ. 8º).

Sin embargo, el TC también admite que la capacidad económica se identifique con la «riqueza potencial» puesta de manifiesto en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto. Es decir, basta con que exista una capacidad económica potencial o virtual en el conjunto de los casos considerados por la norma jurídico-tributaria, para que este principio constitucional se entienda respetado. Así se desprende de la STC 37/1987, de 26 de marzo, FJ. 4º, en la que se declaró la constitucionalidad de una Ley del Parlamento andaluz por la que se creaba el Impuesto sobre Tierras Infrautilizadas. Dicho Impuesto grava la utilización insuficiente o la obtención de rendimientos inferiores al óptimo legalmente señalado para las fincas rústicas. En opinión de los recurrentes, dicho gravamen lesionaba el principio de capacidad económica, puesto que no gravaba hechos positivos (la percepción de una renta), sino negativos (la no producción de renta) y, por tanto, no reveladores de capacidad para contribuir. En cambio, a juicio del TC, «no resulta difícil concluir que el Impuesto sobre Tierras Infrautilizadas no lesiona el principio de capacidad económica sólo porque recaiga sobre la utilización insuficiente o la obtención de rendimientos inferiores al óptimo legalmente señalado para las fincas rústicas, pues este hecho de significado social y económicamente negativo —que el legislador andaluz pretende combatir o corregir, entre otras medidas, a través del instrumento fiscal— es por sí mismo revelador de la titularidad de una riqueza real o potencial o [...] de una renta virtual cuya dimensión mayor o menor determina la mayor o menor cuantía del impuesto» (en análogo sentido la STC 186/1993, de 7 de junio, FJ. 4º).

En la misma línea, la STC 295/2006, ha señalado, en relación con la imputación de rentas en el supuesto de bienes inmuebles no arrendados o subarrendados, que aunque tales rendimientos *«integran la manifestación de una capacidad económica que si bien no deriva de una renta real —no hay ingreso efectivamente producido— sí conecta con una renta potencial: cabe razonablemente entender que, en la medida en que tales inmuebles son susceptibles de generar un rendimiento al que “renuncia” su titular —el que podría obtenerse mediante su arrendamiento— estamos ante una “renta potencial” susceptible de ser sometida a imposición por el impuesto sobre la renta de las personas físicas»* (FJ. 6º). De igual modo, la posibilidad de que los ayuntamientos exijan un recargo sobre la cuota líquida del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) aplicable sobre los bienes de uso residencial que se encuentren desocupados con carácter permanente respeta el principio de capacidad económica, puesto que la no utilización de un bien o su uso no habitual pone de manifiesto una riqueza real o potencial (AATC 109/2017, FJ 3º; 110/2017, FJ 5º; 111/2017, FJ 5º).

En todo caso, el principio de capacidad económica se vulnera cuando se somete a gravamen una renta no ya potencial o virtual, sino inexistente o ficticia (SSTC 221/1992, FJ. 4º; 193/2004, FJ. 5º; 19/2012, FJ 7º; 53/2014, FJ 6º; 26/2015, FJ 4; 26/2017, FJ 3º; 37/2017, FJ 3º; 59/2017, FJ 3º). Precisamente éste fue el argumento manejado en la STC 194/2000, para declarar la inconstitucionalidad de la Disp. Adic. 4.ª de la Ley de Tasas y Precios Públicos. Dicha norma establecía una presunción *iuris et de iure* de defraudación en aquellos casos en los que el valor comprobado por la Administración a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales (ITP) excediera del declarado por las partes como valor real en más de un 20 por 100 y dicho exceso fuera superior a dos millones de las antiguas pesetas. Siempre que se produjera esa diferencia entre el valor declarado y el comprobado a efectos del ITP se producía un agravamiento fiscal tanto para adquirente como para transmitente, sin establecer excepciones y sin atender a las razones por las que se habían producido tales diferencias de valor. Pues bien, para el TC, la norma recurrida *«al establecer la ficción de que ha tenido lugar al mismo tiempo la transmisión onerosa y lucrativa de una fracción del valor del bien o derecho, lejos de someter a gravamen la verdadera riqueza de los sujetos intervinientes en el negocio jurídico hace tributar a éstos por una riqueza inexistente, consecuencia ésta que, a la par que desconoce las exigencias de justicia tributaria que dimanarían del art. 31.1 CE, resulta también claramente contradictoria con el principio de capacidad económica reconocido en el mismo precepto»* (FJ. 8º). La imposibilidad de gravar rentas virtuales o ficticias ha llevado al Tribunal Supremo a anular el artículo 54.8 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (Real Decreto 1629/1991), en la medida en que permitía a la Administración tributaria liquidar el impuesto sobre el patrimonio de alguien que no ha recibido una herencia ni se tiene la seguridad de que llegue a recibirla (STS de 30 de enero de 2012, FJ. 5º).

El sometimiento a tributación de rentas ficticias ha sido el argumento empleado por el TC para declarar la inconstitucionalidad de diversos preceptos del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales [arts. 107.1, 107.2 a) y 110.4 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo] y de otros preceptos análogos de las Normas Forales de los Territorios Históricos de Guipúzcoa y Álava relativos a la cuantificación del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU). Este impuesto municipal grava el «incremento de valor» experimentado por los terrenos de naturaleza urbana durante un determinado período de tiempo y que se pone de manifiesto en el momento de su transmisión (o de derechos reales sobre los mismos). Sin embargo, el impuesto se cuantifica de forma objetiva, multiplicando el valor catastral del suelo por un porcentaje, que es el resultado de multiplicar el número de años de titularidad del bien (con un máximo de 20) por un coeficiente aproximado del 3% (establecido en la ordenanza fiscal correspondiente). Ello determina que siempre exista incremento de valor sujeto a tributación, con total independencia de las circunstancias concurrentes en el caso concreto. Este método de cuantificación de la base imponible ha sido objeto de multitud de críticas, por entender que entraña una vulneración del principio de capacidad económica al desentenderse completamente de la capacidad económica real del sujeto pasivo. Con motivo de la crisis económica vivida entre 2008 y 2015 las críticas arreciaron, ya que la caída generalizada de los precios en el sector inmobiliario ocasionó, en muchos casos, que no se generase incremento patrimonial alguno, pese a lo cual debía satisfacerse este impuesto. El TC ha declarado finalmente la inconstitucionalidad y nulidad de esos preceptos relativos a la cuantificación del impuesto, pero, de forma sorprendente, «únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de valor». El razonamiento del TC puede resumirse, en sus líneas esenciales, del siguiente modo: el principio de capacidad económica prohíbe gravar una riqueza inexistente o ficticia; pero, si tal riqueza existe, aunque sea de forma potencial, dicho principio no limita la libertad del legislador para establecer el método de determinación de la base imponible —que puede ser, por ejemplo, un sistema de cuantificación objetiva de capacidades económicas potenciales— (SSTC 26/2017, FJ 3º; 37/2017, FJ 3º; 59/2017, FJ 3º). Este fallo resulta llamativo por inusual (MARIN-BARNUEVO Fabo, D., 2017, Pág. 8) y puede producir el efecto injusto de que «un contribuyente que obtenga una pérdida como consecuencia de la transmisión del inmueble se verá libre del IIVTNU mientras que otro que haya obtenido una mínima plusvalía quedará sujeto a él sobre una base imponible seguramente muy superior al importe de ésta» (PALAO TABOADA, C., 2017, Pág. 22). En todo caso, el legislador debe ahora adoptar las medidas necesarias para cumplir el mandato establecido en estas sentencias. A este fin responde la Proposición de Ley presentada por el Grupo Parlamentario

Popular en el Congreso de los Diputados el 27 de febrero de 2018 por la que se modifica el TRLRHL para introducir, de un lado, un nuevo supuesto de no sujeción para los casos en que el sujeto pasivo acredite que no ha obtenido un incremento de valor y, de otro, sustituir los porcentajes anuales aplicables sobre el valor del terreno para la determinación de la base imponible del impuesto por unos coeficientes máximos establecidos en función del número de años transcurridos desde la adquisición del terreno, que serán actualizados anualmente mediante norma legal teniendo en cuenta la evolución del mercado inmobiliario (Boletín Oficial de las Cortes Generales, Congreso de los Diputados, Serie B, Núm. 225-1, 09/03/2018, Pág. 1).

Como se ha señalado anteriormente, el principio de capacidad económica es una exigencia que se predica del sistema tributario en su conjunto, pero que debe asimismo encontrar reflejo en la configuración de todas las categorías tributarias, aunque de distinta forma en función de la naturaleza y características de tales categorías. Ello nos traslada al discutido problema de la presencia de este principio en el establecimiento y regulación de las tasas. A juicio de algunos autores, dado que la tasa es un tributo de naturaleza sinalagmática, queda al margen de dicho principio. Para otro sector de la doctrina, en cambio, la característica definitoria del tributo —y, por consiguiente, de la tasa— frente a otros ingresos públicos es la presencia del principio de capacidad económica, de manera que no cabe duda que este principio básico en la ordenación de todos los tributos *«también ha de ser observado en la regulación y aplicación de las tasas si queremos ser respetuosos con las exigencias que derivan del artículo 31.1 de la Constitución»* (COLLADO YURRITA, M. A., 1989, Pág. 351). En efecto, aunque la capacidad económica no sea un elemento definidor de esta categoría, debe estar presente en ella (por ejemplo, mediante el establecimiento de exenciones o como un límite negativo a la cuantificación de ésta) en tanto que exigencia constitucional.

Sobre esta cuestión se pronunció la STC 296/1994, señalando que *«el hecho imponible de la tasa se vincula a una actividad o servicio de la Administración Pública, mientras que el hecho imponible del impuesto se relaciona con negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del sujeto pasivo. Ello a su vez conlleva que en las tasas la determinación del sujeto pasivo se realice por referencia a la actividad administrativa y el importe de la cuota se fije, esencialmente, atendiendo al coste de la actividad o servicio prestado por la Administración, con lo que tienen una relación, más o menos intensa, de contraprestación, mientras que en los impuestos el sujeto pasivo se determina por la actividad de los contribuyentes y el gravamen se obtiene sobre una base imponible que es expresiva de una capacidad económica, que no opera como elemento configurador en las tasas o, si lo hace, es de una manera muy indirecta o remota»* (FJ. 4º). Con mayor claridad, el Tribunal Supremo ha afirmado que *«el principio de capacidad económica constituye uno de los principios informadores del sistema tributario en su conjunto, conforme establece el art. 31.1 de*



*la Constitución y, por tanto, tiene que hacerse presente, con mayor o menor intensidad, en todos los tributos, y la tasa lo es»; no obstante, la necesaria existencia de una actividad administrativa en el presupuesto de hecho de la tasa coloca en ella, «en una posición claramente secundaria, el principio de capacidad económica, habida cuenta que [...] a diferencia del impuesto, la prestación tributaria no se satisface porque se realice un hecho que manifieste mayor o menor capacidad económica, sino porque [...] se recibe un servicio de la Administración» (STS de 30 de noviembre de 2002, FJ. 2º; asimismo, STS de 4 de enero de 2013, FFJJ. 3º y 4º, en relación con la cuantificación de la tasa por recogida de basuras).*

Sobre el problema del alcance del principio de capacidad económica, es decir, si este principio ha de operar en todos los tributos o, al menos, en qué tipo de tributos y de qué forma, el TC inició una nueva línea jurisprudencial con el auto 71/2008, de 26 de febrero, por el que se inadmite a trámite la cuestión de inconstitucionalidad planteada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña en relación con el artículo 3.4º.2º, letra a) del Real Decreto Ley 16/1977, de 25 de febrero, en el que se regula la cuantía de la tasa fiscal que grava las máquinas tipo B o recreativas con premio (que, pese a su denominación, constituye en realidad un impuesto que grava el rendimiento obtenido con el ejercicio de la explotación de dichas máquinas). A juicio del órgano jurisdiccional que plantea la cuestión, dicho precepto es inconstitucional, entre otras razones, por vulnerar el principio de capacidad económica, ya que, en lugar de cuantificar la «tasa» en función de la recaudación obtenida por cada máquina recreativa, establece una cuota fija cuya cuantía es superior al beneficio neto obtenido por las empresas explotadoras, soportando éstas un gravamen excesivo para la capacidad económica que manifiestan.

El TC, tras resumir su jurisprudencia sobre el principio de capacidad económica, afirma, en el FJ. 5º de dicho auto, que *«aun cuando el principio de capacidad económica implica que cualquier tributo debe gravar un presupuesto de hecho revelador de riqueza, la concreta exigencia de que la carga tributaria se module en la medida de dicha capacidad sólo resulta predicable del “sistema tributario” en su conjunto, de manera que puede afirmarse [...] que sólo cabe exigir que la carga tributaria de cada contribuyente varíe en función de la intensidad en la realización del hecho imponible en aquellos tributos que por su naturaleza y caracteres resulten determinantes en la concreción del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que establece el art. 31.1 CE»*. Este es el caso, continúa el TC, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que *«por su carácter general y personal, y figura central de la imposición directa, constituye una de las piezas básicas de nuestro sistema tributario»*. Pero no es el caso de la llamada «tasa» del juego, *«tributo que, ni tiene carácter general [...] ni, por sus características, puede afirmarse que constituya uno de los pilares básicos o estructurales de nuestro sistema tributario, ni, en fin, por su estructura y su hecho imponible puede considerarse como instrumento idóneo para*

alcanzar los objetivos constitucionales» de redistribución de la renta (art. 131.1 CE) y de solidaridad (art. 138.1 CE).

La STC 26/2017, de 16 de febrero, por la que se declara la inconstitucionalidad de la regulación del IIVTNU dada por la Norma Foral de Guipúzcoa, reitera y completa la interpretación del principio de capacidad económica realizada en el ATC 71/2008, de 26 de febrero, para destacar que el principio de capacidad económica, como *fundamento del tributo*, es exigible de cada uno de los tributos que integran nuestro sistema tributario; mientras el principio de capacidad económica, como *medida de la tributación*, es exigible para el conjunto del sistema tributario en su conjunto, de modo que *«solo cabe exigir que la carga tributaria de cada contribuyente varíe en función de la intensidad en la realización del hecho imponible en aquellos tributos que por su naturaleza y caracteres resulten determinantes en la concreción del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que establece el art. 31.1 CE»* (FJ 2º).

Este criterio del TC ha recibido muchas críticas, como prueba el voto particular al ATC 71/2008 suscrito por tres magistrados que cuestionan que la afirmación de que el principio de capacidad económica sólo resulte predicable del sistema tributario en su conjunto pueda fundamentarse sólidamente en la doctrina constitucional previa. La mera lectura del art. 31.1 CE *«parece reclamar la aplicación del principio de capacidad económica para todos los supuestos de contribución obligatoria al sostenimiento de los gastos públicos, instrumentos coactivos de financiación de los gastos públicos entre los que, indudablemente, se encuentran los tributos»*. Por otra parte, si bien el principio de capacidad económica debe inspirar el sistema tributario en su conjunto, *«nunca hemos colegido de dicha afirmación que la obligación del legislador de cuantificar el gravamen en función de la riqueza del contribuyente se limite exclusivamente a los tributos con mayor peso específico en el conjunto del sistema»*. Ciertamente, la severidad con la que puede exigirse el respeto al principio de capacidad económica no es igual en todos los tributos y dependerá de que se trate de impuestos directos o indirectos, o de que se esté en presencia de impuestos o de tasas. Pero todos los tributos deben respetar, en la medida de lo posible y atendiendo a su configuración y naturaleza, el principio de capacidad económica. Como afirma RODRÍGUEZ BEREIJO (2009, Pág. 395), de poco o nada sirve a la garantía del contribuyente frente al poder fiscal que un tributo haya de acomodarse al principio de capacidad económica, *«si luego, al medir la carga tributaria que ha de soportar cada contribuyente, el legislador puede apartarse libremente de ella como criterio o medida de la contribución, sin que existan razones de practicabilidad, técnicas o fácticas que puedan justificarlo»*.

Otro problema que ha preocupado a la doctrina y ha generado opiniones enfrentadas es la compatibilidad del principio de capacidad económica con las finalidades extrafiscales de los tributos. Sobre esta cuestión, desde la Sentencia 37/1987, el TC ha señalado que es constitucionalmente admisible que los tributos *«sin desconocer o contradecir el principio de capacidad económica o de pago,*

*respondan principalmente a criterios económicos o sociales orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución preconiza o garantiza» (FJ. 4º; en idéntico sentido SSTC 186/1993, FJ. 4º; 289/2000, FJ. 5º; 168/2004, FJ. 10º; 179/2006, FJ. 3º; 19/2012, FFJJ. 3º y 4º; 122/2012, FJ. 4º; 196/2012, FJ. 2º; 60/2013, FJ 5º; 53/2014, FJ 6º; y 74/2016, FJ 2º). Esta misma idea se contiene en la LGT, cuyo artículo 2.1 declara que «además de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, los tributos podrán servir como instrumentos de la política social y económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución».*

Sin embargo, la STC 26/2015, de 19 de febrero, parece dar un paso más allá, admitiendo la constitucionalidad de una figura impositiva originariamente creada con la *finalidad exclusiva* de perseguir un fin extrafiscal. Nos estamos refiriendo al impuesto estatal sobre depósitos en las entidades de crédito (IDEC), establecido con la finalidad de contrarrestar la proliferación de impuestos autonómicos análogos y que inicialmente contaba con un tipo de gravamen cero. Según la opinión mayoritaria del pleno del TC, este impuesto no contradice la finalidad recaudatoria inherente a la noción de tributo ni vulnera el principio de capacidad económica, puesto que dicho principio significa que el legislador (estatal o autonómico) no puede establecer tributos sobre una materia que no refleje riqueza real o potencial, esto es, que sea inexpressiva de capacidad económica, pero «ello no implica sin embargo que toda fuente de capacidad económica deba ser objeto de gravamen ni que éste deba configurarse siempre de la misma manera. En efecto, (...) el legislador puede, en ocasiones, declarar la exoneración de determinadas rentas cuando exista la oportuna justificación, y siempre que ello no suponga el desconocimiento de los límites al ejercicio del poder tributario que se derivan de los principios constitucionales contenidos en el art. 31.1 CE (...). De esta manera, el empleo de técnicas desgravatorias por el legislador puede llevar al resultado de que algunas fuentes de capacidad económica, estando formalmente sujetas al impuesto, estén exentas de tributación. Así sucede siempre que la ley prevé un mínimo exento o una deducción, o incluso un tipo de gravamen cero (...)». Añade, asimismo, que «siendo la finalidad de recaudar consustancial al propio concepto de tributo, la misma se predica del conjunto del sistema tributario, sin impedir el empleo de técnicas desgravatorias, entre las que se encuentra el tipo de gravamen cero./En el caso del IDEC, es evidente su finalidad de armonizar la sujeción a gravamen de la imposición sobre los depósitos de las entidades de crédito, tal y como se anuncia en el propio preámbulo de la norma reguladora. Siendo esta finalidad en principio legítima (...), lo determinante a efectos del art. 31.1 CE es que en el hecho imponible del tributo aparece efectivamente una fuente de capacidad económica, concretada en “el mantenimiento de fondos de terceros, cualquiera que sea su naturaleza jurídica ..., y que comporten la obligación de restitución” (art. 19.3 Ley 16/2012)» y cuantificada en la base imponible del tributo, aunque en la regulación inicial no se encuentre efectivamente sujeta a gravamen por aplicación de un tipo cero (FJ 4º) [asimismo SSTC 59/2015,



FJ 3º; y 73/2015, FJ 3º]. Sin embargo, como advierten los cinco magistrados discrepantes con la opinión mayoritaria, la creación de un impuesto estatal con un tipo de gravamen cero y la exención de cualquier tipo de obligación formal para los sujetos pasivos, cuyo único fin de armonización o coordinación consiste en impedir o inhabilitar el poder tributario autonómico, no responde a un fin material constitucionalmente legítimo desde la perspectiva de la configuración autonómica del Estado y del reconocimiento de la autonomía financiera del art. 156.1 CE.

Por otro lado, el principio de capacidad económica se ha visto, también, como un límite a la retroactividad de las normas tributarias. Aunque la Constitución española no prohíbe la retroactividad de las normas tributarias, ello no significa que éstas sean constitucionalmente legítimas en todo caso y circunstancia, pues su legitimidad puede ser cuestionada cuando su eficacia retroactiva entre en colisión con otros principios consagrados en el Texto Constitucional, como los de seguridad jurídica y capacidad económica. Respecto a este último, la STC 126/1987 ha señalado que *«tal vulneración puede producirse si la ley establece como presupuesto un hecho o una situación pasada que no persiste en el momento de su entrada en vigor, o modifica, extendiendo sus efectos hacia el pasado, los elementos esenciales de un tributo existente en dicho momento, pues dicha capacidad ha de referirse no a la actual del contribuyente, sino a la que está ínsita en el presupuesto del tributo y, si ésta hubiera desaparecido o se hallase disminuida en el momento de entrar en vigor la norma en cuestión, se quebraría la relación constitucionalmente exigida entre imposición y capacidad contributiva»* (FJ. 10º).

Debe señalarse, por último, que el principio de capacidad económica no se limita al ámbito del ordenamiento estatal, sino que se proyecta con el mismo alcance y contenido sobre los ordenamientos propios de las entidades públicas territoriales inferiores (Comunidades Autónomas y Corporaciones Locales), que deben ejercitar sus potestades en materia tributaria de acuerdo con la Constitución y las leyes (art. 133.2 CE y STC 37/1981, FJ. 4º).

## 2. El principio de generalidad

La historia de los sistemas tributarios está unida a la existencia de privilegios e inmunidades fiscales. Durante mucho tiempo, el pago de tributos se exigía a los vencidos en la guerra o a determinados estratos sociales. Con la llegada del constitucionalismo moderno, y en particular con la Revolución francesa, se inicia el camino hacia la supresión de esas prácticas discriminatorias, extendiendo la obligación de tributar a todos los ciudadanos.

El principio de generalidad está hoy implícitamente contemplado en el artículo 31.1 CE, cuando afirma que *«Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos [...]»*. También se refiere a él, de forma expresa, el artículo 3.1 de la Ley General Tributaria.

El principio de generalidad tributaria significa que los tributos han de exigirse no sólo a los ciudadanos españoles, sino a *«cualesquiera personas, físicas o jurídicas, nacionales o extranjeras, residentes o no residentes, que por sus relaciones económicas con o desde nuestro territorio (principio de territorialidad) exteriorizan manifestaciones de capacidad económica, lo que les convierte, también, en principio, en titulares de la obligación de contribuir conforme al sistema tributario»* (STC 96/2002, FJ. 7º). En consecuencia, los tributos han de exigirse a todos aquellos que pongan de manifiesto la capacidad económica tipificada en los hechos imponibles de los distintos tributos y que se encuentren en el ámbito territorial al que se extiende el poder tributario del ente público, de donde se infiere que el principio de generalidad adquiere su sentido al relacionarlo con el principio de capacidad económica.

El principio de generalidad debe informar, con carácter general, el ordenamiento tributario, prohibiendo el establecimiento de exenciones y bonificaciones tributarias que no tengan razón de ser y puedan considerarse discriminatorias. Ello ocurrirá cuando se traten de forma distinta situaciones que son idénticas y tal desigualdad de trato no encuentre una justificación objetiva y razonable y resulte desproporcionada. De ello se desprende la estrecha relación que también existe entre los principios de generalidad e igualdad en materia tributaria.

Una aplicación práctica de los principios de generalidad e igualdad en materia tributaria en relación con el establecimiento de exenciones se encuentra en la STC 10/2005. En ella se resuelven varias cuestiones de inconstitucionalidad contra una exención a favor de las Cajas de Ahorro, establecida en el Impuesto sobre Actividades Económicas, por aquellas actividades puramente mercantiles, comerciales, financieras (y, por tanto, lucrativas) de aquellas. El TC afirma, en el FJ. 5º de la sentencia, que *«la exención, como quiebra del principio de generalidad que rige la materia tributaria al neutralizar la obligación tributaria derivada de la realización de un hecho revelador de capacidad económica, es constitucionalmente válida siempre que responda a fines de interés general que la justifiquen (por ejemplo, por motivos de política económica o social, para atender al mínimo de subsistencia, por razones de técnica tributaria, etc.), quedando, en caso contrario, proscrita, desde el punto de vista constitucional, por cuanto la Constitución a todos impone el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en función de su capacidad económica [...], no debiendo olvidarse que los principios de igualdad y generalidad se lesionan cuando “se utiliza un criterio de reparto de las cargas públicas carente de cualquier justificación razonable y, por tanto, incompatible con un sistema tributario justo como el que nuestra Constitución consagra en el art. 31” (STC 134/1996, FJ. 8)»*. Sobre la base de esta doctrina, el TC concluye que dicha exención es contraria a los principios de generalidad e igualdad *«por cuanto discrimina a unas entidades respecto de otras en el ejercicio de la misma actividad, sin una justificación capaz de neutralizarla»*, al no servir a tales

efectos la justificación histórica del exclusivo carácter benéfico de las Cajas de Ahorro, ya que la evolución de la normativa sobre la materia las ha ido equiparando progresivamente con las restantes instituciones financieras, *«permitiéndoles el ejercicio de la actividad crediticia en condiciones de igualdad, pasando, en consecuencia, a ser su actividad principal, la económica, y la accesorio, la benéfico-social [...]»* (FJ. 6º; en la misma línea STC 19/2012, FJ. 4º).

Ahora bien, los principios de generalidad e igualdad admiten la concesión de exenciones y beneficios fiscales de los que disfrutaban solamente una parte de los sujetos al tributo, siempre que tales exenciones o beneficios fiscales estén destinados a la consecución de objetivos que gocen de respaldo constitucional, tales como atender al mínimo de subsistencia (por exigencia del principio de capacidad económica), por razones de técnica tributaria (como las exenciones tendientes a evitar supuestos de doble imposición), o con el fin de satisfacer determinados fines de política económica y social dotados de cobertura constitucional. Especial mención merecen los *«principios rectores de la política social y económica»* contenidos en el Capítulo Tercero del Título Primero de la Carta Magna (arts. 39 a 52), entre los que se encuentran la protección de la familia (art. 39), de la salud (art. 43), del acceso a la cultura (art. 44), del medio ambiente (art. 45 CE), la conservación del patrimonio histórico (art. 46 CE), el acceso a una vivienda digna (art. 47), etc., por cuanto nos sitúan en el problema relativo a la admisibilidad constitucional del empleo de los tributos con fines extrafiscales (SSTS 134/1996, FJ. 8º; 96/2002, FJ. 7º; 57/2005, FJ. 5º).

Aunque la Constitución no hace expresa referencia a la finalidad extrafiscal del tributo, ésta encuentra amparo en el artículo 40.1 del Texto Constitucional, según el cual, *«Los poderes públicos promoverán las condiciones favorables para el progreso social y económico y para una distribución de la renta regional y personal más equitativa, en el marco de una política de estabilidad económica [...]»*. Además, nuestra Constitución recoge, como acabamos de ver, numerosos principios rectores de la política social y económica, regulados en el Capítulo Tercero del Título Primero (arts. 39 a 52), que pueden legitimar la concesión de beneficios tributarios, aun cuando desde el punto de vista de la capacidad económica de los beneficiarios no esté materialmente justificada su concesión. Por otra parte, el artículo 2.1 de la LGT reconoce que los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, pueden servir como instrumentos de política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución. Por último, la finalidad extrafiscal y la utilización del tributo como instrumento de política económica han sido plenamente reconocidas por el Tribunal Constitucional: *«[...] es constitucionalmente admisible que el Estado, y las Comunidades Autónomas en el ámbito de sus competencias, establezcan impuestos que, sin desconocer o contradecir el principio de capacidad económica o de pago, respondan principalmente a criterios económicos o sociales orientados al cumplimiento de fines o a la*

*satisfacción de intereses públicos que la Constitución preconiza o garantiza»* (STC 37/1987, FJ. 13º; también en SSTC 186/1993, FJ. 4º; 289/2000, FJ. 5º; 168/2004, FJ. 10º; 179/2006, FJ. 3º, entre otras).

Como ejemplo de finalidad extrafiscal del tributo pueden citarse los Impuestos Especiales que gravan el consumo de determinados bienes como el alcohol o el tabaco; en la medida en que el consumo de esos bienes resulta contraproducente para la sociedad, cabe intentar desanimar tales consumos no deseados, de forma que, junto a la función meramente recaudatoria, estos impuestos tienen una finalidad extrafiscal como instrumento de la política sanitaria (STC 197/1992, FJ. 6º). También pueden citarse aquí los impuestos medioambientales, establecidos con la finalidad bien de disuadir o desincentivar actividades que se consideren nocivas para el medio ambiente, bien para estimular actuaciones protectoras de éste, orientando la estructura del tributo hacia la consecución de dicha finalidad (SSTC 60/2013, FJ 3º; 53/2014, FJ 6º; 74/2016, FJ 2º, entre otras muchas).

Por último, el principio de generalidad tiene hoy una nueva dimensión como consecuencia de la estructura territorial plural establecida por nuestra Constitución. Desde esta perspectiva, es contraria a los principios de generalidad y solidaridad toda configuración normativa que de modo arbitrario dispense un trato de favor a cualquiera de las Comunidades Autónomas que integran el Estado. La contribución a las cargas públicas y al sostenimiento de los gastos públicos debe hacerse de acuerdo con criterios de generalidad, contrarios, también en el ámbito territorial, al establecimiento de tratamientos singulares carentes de justificación.

### **3. El principio de igualdad**

La igualdad constituye un elemento estructural de nuestro Derecho. Es uno de los valores superiores de nuestro ordenamiento jurídico (art. 1.1 CE), es decir, un criterio básico *«para enjuiciar las acciones, ordenar la convivencia y establecer sus fines»* (PÉREZ LUÑO, A. E., 2001. Pág. 288). Es, asimismo, un principio constitucional concretado con distinto alcance en diversos preceptos de la Carta Magna: por ejemplo, en el artículo 14 CE, como igualdad formal; en el artículo 9.2 CE, como igualdad de hecho o material que los poderes públicos han de promover para que se haga real y efectiva; o en el artículo 31.1 CE como principio inspirador de nuestro sistema tributario (reiterado en el art. 3.1 LGT). Finalmente, es un derecho fundamental (susceptible de recurso de amparo ante el TC), que incluye no sólo la igualdad ante la ley, sino también la igualdad en la aplicación de la ley (SSTC 54/1993, FJ. 1º; 1/1997, FJ 2º; 64/2000, FJ 5º; 38/2011, FJ 6º, entre otras muchas).

El principio de igualdad tributaria no puede identificarse, sin más, con el principio general de igualdad consagrado en el artículo 14 CE. El TC ha

afirmado en reiteradas ocasiones que la igualdad *«ha de valorarse, en cada caso, teniendo en cuenta el régimen jurídico sustantivo del ámbito de relaciones en que se proyecte, y en la materia tributaria es la propia Constitución la que ha concretado y modulado el alcance de su artículo 14 en un precepto (art. 31.1) cuyas determinaciones no pueden dejar de ser tenidas [...] en cuenta»* (STC 209/1988, FJ. 6º). La igualdad que se proclama en el artículo 31 CE está íntimamente relacionada con los principios de capacidad económica y progresividad, por lo que no puede ser reconducida, sin más, a los términos del artículo 14 CE (SSTC 54/1993, FJ. 1º; 46/2000, FJ. 4º; 33/2006, FJ. 3º, entre otras muchas).

Esa no identificación entre los principios de igualdad de los artículos 14 y 31.1 de la Constitución ha servido al TC para rechazar que pueda invocarse una lesión del principio de igualdad tributaria mediante un recurso de amparo que, como es sabido, sólo puede emplearse para la tutela de los derechos fundamentales recogidos en los artículos 14 a 29 y 30.2 de la Constitución (STC 54/1993, FJ. 1º, entre otras).

Para ello, el TC acude a la distinción entre las desigualdades contrarias al artículo 14 CE, basadas en una diferenciación de carácter subjetivo, recurribles en amparo, y las desigualdades contrarias al artículo 31.1 CE, fundadas en elementos objetivos y no recurribles en amparo. Ello no quiere decir que el TC no pueda apreciar una vulneración del artículo 14 por una norma tributaria, pero para que ello sea posible dicha norma debe generar una discriminación de carácter subjetivo. Así sucedió en la STC 33/2006, que admitió a trámite el recurso de amparo interpuesto por un contribuyente del IRPF, divorciado legalmente, contra el artículo 71.2 de la entonces vigente Ley del IRPF (Ley 18/1991, de 6 de junio), por su contradicción con los artículos 14 y 31.1 CE, al impedirle reducir la base imponible en el importe de las anualidades por alimentos satisfechas a los hijos en virtud de decisión judicial, lo que a juicio del recurrente entrañaba una discriminación respecto de quienes satisfacían pensiones compensatorias o pensiones de alimentos a otros parientes. No obstante, el recurso de amparo fue finalmente desestimado al considerar el TC que al excluir la posibilidad de reducir la base imponible en el importe de las anualidades por alimentos satisfechas a los hijos en virtud de decisión judicial se equiparaba la situación de estos progenitores a la de todos los padres que por imperativo constitucional (art. 39.3 CE) y legal (arts. 110, 111 y 143 CC) deben sufragar los gastos que ocasiona la manutención y educación de sus hijos sin que exista una decisión que lo imponga por no estar separados o divorciados. En cambio, en la STC 77/2015, de 27 de abril, el Tribunal Constitucional otorga el amparo por vulneración del principio de igualdad (art. 14 CE) en relación con el principio de protección a la familia (art. 39 CE), a unos padres de familia numerosa a quienes, por la adquisición de una nueva vivienda habitual, se les negó la aplicación del tipo reducido en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales (4 %) al no haber

solicitado formalmente la acreditación de la condición de familia numerosa, a pesar de haber probado la existencia de la misma a través del libro de familia. El TC considera que basar la denegación del beneficio fiscal en el incumplimiento de un requisito puramente formal, cuando el contribuyente ha demostrado la existencia de familia numerosa, *«no sólo resulta irrazonable, sino que no es conforme con la igualdad de todos (en este caso, las familias numerosas) en el cumplimiento del deber de contribuir a las cargas públicas (arts. 14 y 31.1, ambos de la CE)»* (FJ 4º).

El TC ha advertido que, con su proclamación en el artículo 31.1 CE, la Constitución modula y concreta, para el ámbito tributario, el alcance del principio de igualdad recogido en el artículo 14 (STC 46/2000, FJ. 4º). Por ello, antes de analizar el significado y contenido del principio de igualdad en materia tributaria es necesario realizar una aproximación al contenido y ámbito de aplicación del principio de igualdad formal. El análisis de la doctrina constitucional sobre el principio de igualdad ante la ley (SSTC 76/1990, FJ 9º; 39/2002, FJ 4º; 255/2004, FJ. 6º; 10/2005, FJ. 5º; 167/2016, FJ 5º) permite sintetizar los criterios definidores de dicho principio del siguiente modo:

- El principio de igualdad exige que a iguales supuestos de hecho se apliquen iguales consecuencias jurídicas, debiendo considerarse iguales dos supuestos de hecho cuando la utilización o introducción de elementos diferenciados sea arbitraria o carezca de fundamento racional.
- El principio de igualdad no prohíbe al legislador cualquier desigualdad de trato, sino solo aquellas desigualdades que resulten artificiosas o injustificadas por no venir fundadas en criterios objetivos y suficientemente razonables de acuerdo con criterios o juicios de valor generalmente aceptados.
- Para que la diferenciación resulte constitucionalmente lícita no basta con que lo sea el fin que con ella se persigue, sino que es imprescindible además que las consecuencias jurídicas que resulten de tal distinción sean adecuadas y proporcionadas a dicho fin, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que se produce y el fin pretendido por el legislador superen un juicio de proporcionalidad en sede constitucional, evitando resultados especialmente gravosos o desmedidos.

Por otra parte, como ha puesto reiteradamente de manifiesto el TC, el principio de igualdad incluye no solo la igualdad ante la ley, sino también la igualdad en la aplicación de la ley, según la cual un mismo órgano administrativo o judicial no puede modificar arbitrariamente el sentido de sus resoluciones en casos sustancialmente iguales y, cuando sea necesario apartarse de sus precedentes, deberá ofrecer una fundamentación razonable para ello (SSTC 111/2002, F. 2º; 31/2008, F. 2º; 160/2008, FJ. 3º; y 105/2009, FJ 5º; y STC 38/2011, FJ 6º).



Asimismo, es doctrina asentada del TC que para apreciar una vulneración del principio de igualdad ante la ley no basta con que en situaciones puntuales y patológicas, no previstas ni queridas por la ley y al margen de sus objetivos, puedan darse situaciones específicas en las que unos sujetos pasivos resulten beneficiados, pues las leyes *«en su pretensión de racionalidad, se proyectan sobre la normalidad de los casos, sin que baste la aparición de un supuesto no previsto para determinar su inconstitucionalidad»* (SSTC 73/1996, FJ. 5º; 289/2000, FJ. 6º; 47/2001, FJ. 7º; 193/2004, FJ. 3º; 113/2006, FJ. 9º).

Pues bien, en el ámbito tributario, el principio de igualdad adquiere un significado propio al conectarlo con los principios de capacidad económica y progresividad. El principio de capacidad económica se erige, desde esta perspectiva, en el criterio para establecer si dos situaciones son iguales o diversas en orden a recibir el mismo o diferente trato, es decir, es el criterio o dato desde el que se va a demandar el tratamiento en igualdad de todos los iguales. Sin embargo, una cierta desigualdad cualitativa es indispensable no sólo para entender cumplido el principio de igualdad tributaria, sino también por el vínculo que nuestro sistema tributario mantiene con variados objetivos de política económica y social protegidos constitucionalmente que hacen del deber de contribuir una herramienta de solidaridad. La idea de igualdad como principio de discriminación relativa en función de las distintas situaciones de capacidad económica se refuerza constitucionalmente por la expresa alusión a la progresividad como principio inspirador de nuestro sistema tributario.

Como ejemplo de aplicación de esta doctrina, la STC 134/1996 declaró inconstitucional por vulneración del principio de igualdad tributaria una norma legal por la que se suprimía la exención en el IRPF de las prestaciones por incapacidad permanente absoluta sólo para los funcionarios públicos. A juicio del TC resultaba evidente que el principio de igualdad tributaria no se respetaba, pues *«se declaran exentas las prestaciones por incapacidad permanente absoluta si han sido reconocidas al sujeto pasivo por la Seguridad Social y no si tal incapacidad se padece por los funcionarios de las Administraciones Públicas que están integrados en el régimen de clases pasivas»*; ello constituye *«un criterio de reparto de las cargas públicas carente de cualquier justificación razonable y, por tanto, incompatible con un sistema tributario justo como el que nuestra Constitución consagra en el artículo 31»* (FJ. 8º).

Asimismo, la STC 295/2006 ha declarado inconstitucional el artículo 34 b) de la hoy derogada Ley 18/1991 del IRPF en su redacción originaria, referido a la imputación de rentas en el supuesto de bienes inmuebles no arrendados o subarrendados. Dicha imputación de rentas se fijaba en el 2% del valor *«por el que se hallen computados o deberían computarse a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio»*, es decir, el 2% del mayor de los tres siguientes valores: valor catastral, el comprobado por la Administración a efectos de otros tributos o el valor de adquisición (art. 10.1 de la Ley 19/1991, del Impuesto sobre el Patrimonio). Como se ha apuntado anteriormente, el TC admite la imputación

de rentas inmobiliarias a la luz del principio de capacidad económica en tanto que gravamen de una renta «potencial». Sin embargo, considera que dicho precepto es contrario al principio de igualdad en materia tributaria por la remisión que el art. 34 b) efectúa al Impuesto sobre el Patrimonio para determinar el valor por el que se computa el inmueble. A juicio del Tribunal, *«[...] es evidente que la renta imputada necesariamente debe ser la misma ante bienes inmuebles idénticos (misma superficie, valor catastral y valor de mercado), careciendo de una justificación razonable la utilización de un diferente criterio para la cuantificación de los rendimientos frente a iguales manifestaciones de capacidad económica, pues fundamentar en el impuesto sobre la renta de las personas físicas la diferente imputación de renta a cada titular de bienes inmuebles no arrendados en la circunstancia de que se haya o no producido un acto dispositivo por el titular o actuaciones administrativas dirigidas a su valoración, vulnera el principio de igualdad tributaria previsto en el art. 31.1 CE»* (FJ. 8º).

Sin embargo, el auto del TC 123/2009, inadmite a trámite una cuestión de inconstitucionalidad que duda sobre la posibilidad de que los Ayuntamientos establezcan distintos tipos de gravamen en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles atendiendo al carácter residencial o no de los inmuebles urbanos, porque *«aun pudiendo ser iguales los términos de comparación desde un punto de vista económico, existe una diferencia que no los hace comparables (...), el propio uso o destino de los bienes inmuebles. Pero no sólo eso. Debe tenerse presente, de un lado, que la Constitución otorga una especial protección a la vivienda (art. 47), ordenando a los poderes públicos la adopción de las medidas necesarias encaminadas a tal fin, razón por la cual ningún óbice existe desde un punto de vista constitucional para que se otorgue un trato más favorable a un bien inmueble de uso residencial, circunstancia ésta que ya sería suficiente por sí sola para legitimar la disparidad de trato»* (FJ 5º). En la misma línea, el ATC 245/2009, en relación con el establecimiento de una reducción en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que encuentra límites cuando se trata de rendimientos del trabajo y no cuando se trata de rendimientos del capital o de actividades económicas, entiende que la medida no genera discriminación contraria al principio de igualdad tributaria, porque no cabe comparar situaciones no comparables, como la tributación de rendimientos del trabajo y del capital.

La exigencia del requisito de «convivencia» para aplicar la reducción del mínimo por descendientes contenida en la Ley del IRPF de 1998 (Ley 40/1998, de 9 de diciembre, derogada por el R.D.Leg. 3/2004, de 5 de marzo) ha sido considerada contraria al principio de igualdad tributaria por la STC 19/2012, de 15 de febrero. En opinión del TC, *«la norma controvertida atribuye el derecho a practicarse la reducción por los gastos que genera el mantenimiento de los descendientes, no a quienes efectivamente soportan esos gastos, sino exclusivamente al progenitor o progenitores con quien conviven, asumiendo el criterio de la “convivencia”, como factor diferencial en lugar del de la “dependencia económica”»*. El criterio diferencial



adoptado por el legislador carece de justificación, ya que *«siendo cierto que, en la mayoría de los casos, el hecho de la convivencia permite presumir la dependencia económica de los descendientes, también lo es que no toda dependencia económica se basa en la convivencia, como sucede no sólo en los supuestos de nulidad, separación o divorcio, sino también en aquellos otros en los que, sin existir esa nulidad, separación o divorcio, los contribuyentes sostienen a sus hijos sin convivir con ellos»* (FJ. 5º).

Por otra parte, es doctrina constante del TC que *la desigualdad por indiferenciación no está protegida constitucionalmente*, de manera que el art. 14 CE se limita a prohibir la distinción infundada o discriminatoria, pero no consagra un derecho a la desigualdad de trato, ni ampara la falta de distinción de la norma, no existiendo un derecho subjetivo al trato normativo desigual (SSTC 38/2014, FJ 6º; y 198/2012, FJ 13º, entre otras). Sobre la base de esta doctrina, el TC ha negado una supuesta inconstitucionalidad del Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica (creado por la Ley 5/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética) al tratar del mismo modo la situación de los productores de energías renovables y de energías contaminantes. A juicio del TC, *«[l]a aplicación generalizada del impuesto en cuestión responde a una opción del legislador, que, respetando los principios constitucionales, cuenta con un amplio margen para el establecimiento y configuración del tributo. Margen que no puede verse constreñido por la exigencia de una diferenciación que no resulta constitucionalmente obligada, por más que al recurrente le parezca conveniente u oportuna, ni tampoco por las expectativas de mantenimiento del régimen fiscal preexistente»* (STC 183/2014, FJ 3º).

Finalmente, hemos de hacer referencia a la *dimensión territorial del principio de igualdad*. En este sentido, el TC ha indicado que el principio de igualdad no puede entenderse de forma tan rígida que conduzca a calificar como inconstitucional la desigualdad que pueda derivarse del ejercicio legítimo, por parte de las CCAA o de las Corporaciones Locales, de sus competencias en materia financiera y tributaria. En consecuencia, la autonomía financiera de las citadas entidades territoriales puede justificar una cierta desigualdad en la presión fiscal existente en cada territorio, sin que ello atente contra el principio de igualdad tributaria (SSTC 37/1987, FJ. 10º; y 150/1990, FJ. 7º). Con posterioridad, el TC ha precisado esta doctrina constitucional en varias sentencias, señalando que *«el ejercicio constitucionalmente lícito de sus competencias normativas por los legisladores autonómicos puede deparar que una misma actividad económica, en este caso la distribución comercial mediante el uso de grandes superficies, quede sujeta a regímenes distintos dependiendo de la parte del territorio nacional donde se realice»*. Esa desigualdad en las condiciones de ejercicio de una determinada actividad a consecuencia de la pluralidad de ordenamientos autonómicos será constitucionalmente legítima siempre que concurren tres características: *«que la regulación autonómica se lleve a cabo dentro del ámbito de la competencia de la Comunidad; que esa regulación, en cuanto introductora de un régimen diverso del o de los existentes en*

*el resto de la Nación, resulte proporcionada al objeto legítimo que se persigue, de manera que las diferencias y peculiaridades en ella previstas resulten adecuadas y justificadas por su fin; y, por último, que quede en todo caso a salvo la igualdad básica de todos los españoles»* (STC 96/2013, de 23 de abril, FJ 4º; en la misma línea SSTC 210/2012, 208/2012, 197/2012 y 122/2012).

En este sentido, la STC 96/2002 ha declarado contraria al principio de igualdad y, por tanto, inconstitucional una disposición legislativa estatal que establecía ciertos beneficios fiscales para los residentes en los territorios forales (vasco y navarro) y en la Unión Europea, excluyendo a los residentes en el resto de España a quienes se aplica la normativa común. La exclusión de éstos últimos de esas ventajas fiscales les ocasiona *«una situación de desventaja insuperable que degenera en discriminatoria, pues la consecuencia final es que la mayoría de los sujetos que intervienen en el mercado autonómico de referencia (residentes en dichos territorios forales y residentes en la Unión Europea que no lo sean en España) lo hacen ofreciendo bienes y servicios a precios con reducida o nula presión fiscal —lo cual mejora notablemente su posición competitiva en el mercado— mientras que otros —los españoles residentes en territorio común— se ven obligados a intervenir incorporando al precio de sus operaciones el coste fiscal correspondiente derivado de la aplicación de la normativa común»*. Añade el TC que *«lo que no le es dable al legislador —desde el punto de vista de la igualdad como garantía básica del sistema tributario— es localizar en una parte del territorio nacional, y para un sector o grupo de sujetos, un beneficio tributario sin una justificación plausible que haga prevalecer la quiebra del genérico deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos sobre los objetivos de redistribución de la renta (art. 131.1 CE) y de solidaridad (art. 138.1 CE), que la Constitución española propugna y que dotan de contenido al Estado social y democrático de Derecho (art. 1.1 CE)»* (FFJJ. 8º y 9º).

Por su parte, la STC 60/2015, de 18 de marzo (Pleno), ahonda en las exigencias derivadas del principio de igualdad, al analizar una ley autonómica valenciana que establecía importantes beneficios fiscales en el impuesto sobre sucesiones sólo a los residentes en la Comunidad Autónoma. El TC recuerda que para comprobar si una determinada medida es respetuosa con el principio de igualdad ante la ley tributaria es preciso, en primer lugar, concretar que las situaciones que se pretenden comparar sean iguales; en segundo lugar, que existe una finalidad objetiva y razonable que legitime el trato desigual de aquéllas; y, en tercer lugar, que las consecuencias jurídicas a que conduce la disparidad de trato sean razonables y proporcionadas.

Seguidamente, el TC advierte que no existe ningún impedimento desde el punto de vista constitucional para la utilización de la residencia como un elemento diferenciador entre contribuyentes, siempre que la diferencia de trato responda a un fin constitucionalmente legítimo y, por tanto, no se convierta la residencia, por sí sola, en la razón del trato diferente. Dicho esto, el TC constata que la situación de un heredero (descendiente) que reside en la Comunidad

Valenciana respecto de la de otro heredero (también descendiente) que no reside en ese territorio, con relación a una misma herencia y causante (con residencia fiscal en el momento del fallecimiento en la Comunidad Valenciana) en orden al pago del Impuesto sobre Sucesiones es objetivamente comparable. Tras ello, el TC afirma que *«no se alcanza a comprender razón alguna de política social, en general, o de protección de la familia directa, en particular, que pueda legitimar la aplicación dispar de la bonificación entre hermanos, herederos del mismo padre y, por tanto, causahabientes de una misma herencia»* (FJ 5º). Finalmente, concluye que *«al carecer de cualquier justificación legitimadora el recurso a la residencia como elemento de diferenciación, no sólo vulnera el principio de igualdad (art. 14 CE), sino que (...) se ha utilizado un criterio de reparto de las cargas públicas carente de una justificación razonable y, por tanto, incompatible con un sistema tributario justo»* (FJ 5º; argumentación reiterada en STC 52/2018, de 10 de mayo, FFJJ. 3º y 4º). Téngase en cuenta que esta conclusión puede hacerse extensiva al ejercicio de la potestad tributaria, en el ámbito de sus competencias, por parte de los municipios para dar efectividad a los principios de autonomía local y suficiencia financiera.

#### 4. El principio de progresividad

La progresividad, como principio que debe inspirar el sistema tributario justo, se recoge por vez primera en el artículo 31.1 CE, inspirado en la Constitución italiana de 1947, y se reitera en el art. 3.1 LGT.

Se entiende por progresividad aquella *«cualidad del Ordenamiento por cuya virtud los titulares de mayor capacidad económica son gravados de forma más que proporcional en comparación con los de capacidad más baja»* (MARTÍN DELGADO, J.A., 1979. Pág. 73).

Como ya se ha señalado, la capacidad económica no es criterio exclusivo de la justicia tributaria, pues *«el legislador constitucional ha dejado bien claro que el sistema justo que se proclama no puede separarse, en ningún caso, del principio de progresividad ni del principio de igualdad (STC 27/1981, FJ. 4º)»*.

La progresividad, y en general el objetivo de redistribución de la renta (art. 40.1 CE), está estrechamente relacionada con la igualdad material que deben perseguir los poderes públicos (art. 9.2 CE). Esa fuerte conexión entre progresividad e igualdad ha sido destacada por el TC: *«Es por ello —porque la igualdad que aquí se proclama va íntimamente enlazada al concepto de capacidad económica y al principio de progresividad— por lo que no puede ser, a estos efectos, simplemente reconducida a los términos del artículo 14 de la Constitución: una cierta desigualdad cualitativa es indispensable para entender cumplido este principio. Precisamente la que se realiza mediante la progresividad global del sistema tributario en que alienta la aspiración a la redistribución de la renta»* (STC 27/1981, FJ. 4º). Así pues, el TC considera la progresividad como una *«medida de igualdad»* (RODRÍGUEZ BEREIJO, A., 1998. Pág. 173), como se desprende con toda claridad

de la sentencia 45/1989, de 20 de febrero, en la que se concluye que *«la igualdad es perfectamente compatible con la progresividad del impuesto»*, debiendo exigirse únicamente que *«el grado de progresividad se determine en función de la base imponible y no en razón del sujeto pasivo»* (FJ. 4º).

En lo que concierne al ámbito del principio de progresividad, el supremo intérprete de la Constitución ha declarado que la progresividad *«debe apreciarse en términos globales y no en relación a un precepto aislado»* (STC 27/1981, FJ. 4º), es decir, se trata de un principio que opera en el conjunto del sistema tributario, pero no exige que sean progresivos todos y cada uno de los tributos que lo integran, siempre que no se vea afectada la progresividad global del sistema. El TC ha advertido asimismo que *«el hecho de que, en la determinación de un tributo, un aspecto pueda tener un efecto regresivo, no convierte per se ni al tributo en regresivo ni a la medida adoptada en inconstitucional, siempre y cuando esa medida tenga una incidencia menor “en el conjunto del sistema tributario”»* (SSTC 7/2010, FJ. 6º; y 19/2012, FJ. 4º).

Ejemplo de esta doctrina son varias SSTC donde se analiza la constitucionalidad del establecimiento de tipos fijos de gravamen, en lugar de tipos progresivos, en diversas figuras impositivas, como el impuesto especial sobre determinados medios de transporte (STC 137/2003, FJ. 7º), el impuesto especial sobre el alcohol y bebidas derivadas (STC 108/2004, FJ. 8º) y el impuesto sobre actos jurídicos documentados (STC 7/2010, FJ. 6º). El argumento determinante para proclamar la constitucionalidad de tales impuestos con tipos proporcionales a la luz del principio de progresividad gira alrededor de la escasa incidencia que dichas figuras impositivas tienen en el conjunto del sistema tributario, ya que no son tributos globales sobre la renta o sobre el consumo, por lo que no puede decirse que constituyan pilares básicos o estructurales de nuestro sistema tributario ni los instrumentos más idóneos para alcanzar los objetivos de redistribución de la renta y de solidaridad, de manera que no puede afirmarse que la modificación de su tipo de gravamen repercute sensiblemente en el criterio de reparto de la carga tributaria entre los contribuyentes.

En cuanto a las formas o técnicas a través de las cuales puede actuarse la progresividad, normalmente se considera que dicho efecto se logra con la utilización de tipos de gravamen progresivos, esto es, aquéllos cuya cuantía aumenta en mayor proporción que el incremento de la base imponible del tributo a que se aplican (es el caso del IRPF, que tiene una escala de gravamen progresiva). Ahora bien, debe tenerse presente que la progresividad también puede lograrse por medio del empleo de otras técnicas como, por ejemplo, determinadas exenciones, bonificaciones fiscales, etc.

## 5. El principio de no confiscatoriedad

El principio según el cual el sistema tributario «*en ningún caso tendrá alcance confiscatorio*», contenido en el artículo 31.1 CE y reiterado en el artículo 3.1 LGT, constituye una declaración novedosa en nuestra historia constitucional, que además no tiene parangón en otros ordenamientos de Derecho comparado.

Los mayores problemas que se plantean en relación con este principio específico del ordenamiento tributario y que todavía distan de estar resueltos son la determinación de su significado y la concreción de su eficacia operativa.

Por lo que se refiere a la primera de las cuestiones planteadas, son diversas las teorías doctrinales elaboradas en torno al sentido de este principio constitucional. No obstante, la mayor parte de la doctrina tributaria considera que el principio de no confiscatoriedad constituye un *límite explícito a la progresividad del sistema tributario*, con la finalidad de impedir que una aplicación radical de la progresividad ocasione una lesión de otros derechos constitucionales, particularmente del derecho a la propiedad privada (art. 33 CE). La prohibición de confiscatoriedad también se vincula al principio de capacidad económica y, en fin, al de justicia tributaria.

El TC ha prestado particular atención a este principio en la sentencia 150/1990, que resolvió varios recursos de inconstitucionalidad acumulados en los que se cuestionaba la constitucionalidad de una Ley de la Asamblea de la Comunidad de Madrid por la que se establecía un recargo autonómico del 3% sobre la cuota del IRPE. El Defensor del Pueblo defendía, en sus alegaciones, el carácter confiscatorio del recargo por cuanto con su aplicación podrían superarse los límites máximos de progresividad del impuesto fijados por el legislador estatal (límites que la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1984 había fijado, para la cuota íntegra del IRPE, en el 46% de la base imponible de dicho impuesto; y en el 70% para aquella cuota junto con la del Impuesto sobre el Patrimonio).

Pues bien, en relación con la interpretación de este principio en materia tributaria, el Tribunal reconoce que se trata de una «*cuestión que dista de hallarse doctrinalmente clarificada [...]*. Por ello hay quien identifica dicho principio con el de capacidad contributiva, de suerte que sería confiscatorio todo tributo que no se fundara en éste; hay quien considera que es una reiteración del principio de justicia tributaria; y hay finalmente quien opina que constituye un límite —por más que indeterminado y de difícil determinación— al principio de progresividad del sistema tributario. Tiene declarado este Tribunal, ya en su STC 27/1981, que capacidad económica, a efectos de contribuir a los gastos públicos, significa tanto como la incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra. A ello cabe añadir ahora que la prohibición de confiscatoriedad supone incorporar otra exigencia lógica que obliga a no agotar la riqueza imponible sustrato, base o exigencia de toda Imposición so pretexto del deber de contribuir; de ahí que el límite máximo de la imposición venga cifrado constitucionalmente en la prohibición de su alcance confiscatorio» (FJ. 9º).

En cuanto a la concreción de la eficacia operativa de este principio, es decir, la fijación de criterios o técnicas que permitan marcar una frontera entre la progresividad y el alcance confiscatorio, el TC establece, en ese mismo fundamento jurídico, dos criterios: En primer lugar, *«es evidente que el sistema fiscal tendría dicho efecto si mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes, se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades, con lo que además se estaría desconociendo, por la vía fiscal indirecta, la garantía prevista en el art. 33.1 de la Constitución [derecho a la propiedad privada y a la herencia]»*. En segundo lugar, también sería evidente, y con mayor razón, *«el resultado confiscatorio de un Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas cuya progresividad alcanzara un tipo medio de gravamen del 100 por 100 de la renta»*. Ahora bien, el Tribunal reconoce que, *«excluidos aquel límite absoluto y esta evidencia aritmética»*, resulta muy difícil *«situar con criterios técnicamente operativos la frontera en la que lo progresivo o, quizá mejor, lo justo, degenera en confiscatorio»* (igualmente SSTC 14/1998, FJ. 11º B, 233/1999, FJ. 23º y ATC 71/2008, FJ. 6º).

En nuestra opinión, de la argumentación elaborada por el Tribunal se desprende que la prohibición de confiscatoriedad puede predicarse tanto de cada tributo en particular, como del sistema tributario en su conjunto. Por tanto, dicho principio puede vulnerarse por un determinado tributo que establezca un gravamen desproporcionado; o por diversas figuras tributarias que recaigan sobre una misma magnitud económica ocasionando sobreimposición; o por el sistema tributario en su conjunto, cuando los destinatarios de los tributos se vean obligados a erosionar su patrimonio para hacer frente al pago de los mismos.

Sin embargo, el TC no ha fijado hasta hoy un límite máximo a la progresividad, por encima del cual la imposición adquiera el *«alcance confiscatorio»* prohibido por la Constitución.

Como ejemplo de las consecuencias derivadas de la aplicación práctica de la prohibición constitucional de confiscatoriedad pueden citarse sentencias del Tribunal Supremo de 10 de julio de 1999 (FEJJ. 5º y 6º) y 15 de julio de 2000 (FJ. 3º), que entendieron desproporcionado el aumento en el importe de las retenciones del IRPF del 15 al 20 por 100 sobre los rendimientos brutos de los profesionales. El TS anuló la norma reglamentaria que las regulaba, porque a su juicio se lesionaba la capacidad económica del contribuyente, pudiendo alcanzar efectos confiscatorios en los profesionales de rendimientos más bajos, en la medida en que las retenciones rebasaban las cuotas definitivas del impuesto, lo que obligaría a los sujetos pasivos a satisfacerlas acudiendo a recursos diferentes de los rendimientos de su actividad.



### III. LOS PRINCIPIOS MATERIALES RELATIVOS AL GASTO PÚBLICO

El artículo 31.2 de la Constitución española establece: «*El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía*». Este precepto consagra el denominado principio de justicia material del gasto público.

La fórmula del artículo 31.2 CE constituye probablemente la mayor innovación u originalidad de nuestro Texto Constitucional en materia financiera. Su introducción fue reclamada con insistencia, desde mucho antes de la promulgación de la Carta Magna, por un sector de nuestra doctrina y, finalmente, su reconocimiento expreso fue posible gracias a una enmienda defendida por FUENTES QUINTANA durante la tramitación del Proyecto de Constitución en el Senado en los siguientes términos: «*La Hacienda no solamente tiene la mano del impuesto para recaudar el conjunto de los fondos que necesita con objeto de satisfacer las necesidades públicas y atender a los gastos, sino la mano del gasto público que completa, como es lógico, la mano de la imposición. Constituye una incoherencia separar estas manos, ya que la Hacienda podría destruir con la mano del gasto público lo que ha construido y edificado con la mano del impuesto. Ingreso y gasto público deberían estar regidos por el mismo principio y de aquí que la enmienda propuesta afirme que el gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos*» (Diario de Sesiones del Senado, nº 45, 29 de agosto de 1978).

El tenor del artículo 31.2 CE incorpora dos postulados: de un lado, el principio de equidad en la asignación de los gastos públicos; de otro, el criterio de eficiencia y economía en su programación y ejecución.

#### 1. EL PRINCIPIO DE ASIGNACIÓN EQUITATIVA DE LOS RECURSOS PÚBLICOS

No resulta fácil exponer el significado y contenido del principio de asignación equitativa de recursos públicos debido principalmente a la inexistencia en el artículo 31.2 CE de parámetro alguno conforme al que pueda juzgarse cuándo un gasto puede (o no) considerarse justo. Pese a la dificultad de la tarea, a partir de las diferentes aportaciones doctrinales realizadas puede concretarse el contenido de este principio de la siguiente forma:

- En primer lugar, desde una óptica negativa, el principio implica una prohibición del gasto injusto o arbitrario, esto es, el que contradice las aspiraciones sociales y económicas plasmadas en la Constitución y favorece las desigualdades entre ciudadanos y territorios.
- En segundo término, desde un enfoque positivo, la finalidad de la asignación equitativa de los recursos públicos ha de ser, principalmente, la consecución de los objetivos del Estado social y democrático de



Derecho (art. 1.1 CE). En concreto, son fines específicos de la distribución del gasto público derivados del art. 31.2 CE, promover que las condiciones para la libertad y la igualdad del individuo y de los grupos en que se integra sean reales y efectivas (art. 9.2 CE) y la efectiva aplicación de los principios rectores de la política social y económica (arts. 39 a 52). El Tribunal Constitucional, en la Sentencia 86/1985, de 10 de julio, al contraponer el art. 31.2 CE con el art. 27.9 CE (relativo a ayudas a los centros docentes), afirmó: *«Como vinculación positiva, también, el legislador habrá de atenerse en este punto a las pautas constitucionales orientadoras del gasto público, porque la acción prestacional de los poderes públicos ha de encaminarse a la procuración de los objetivos de igualdad y efectividad de los derechos que ha consagrado nuestra Constitución (arts. 1.1, 9.2 y 31.2, principalmente)»* (FJ 3º).

Finalmente, el Estado social y democrático de derecho debe prestar y organizar una diversidad de servicios públicos para el cumplimiento de sus fines. Debido a la gran variedad de necesidades públicas y al carácter limitado de los recursos públicos, sería excesivo hacer derivar del art. 31.2 de la CE el deber de realizar todo el gasto necesario para la satisfacción total de tales necesidades. Sin embargo, del principio de justicia material del gasto se desprende el deber de los poderes públicos de garantizar un mínimo vital o existencial a los ciudadanos.

En cuanto a la verificación del cumplimiento de este principio, lo cierto es que, como ha señalado la doctrina, el principio de asignación equitativa del gasto público no constituye ningún derecho fundamental para el ciudadano sino, más bien, un mandato al legislador, al que se impone cierta concreción en el contenido de determinadas leyes, así como una guía o elemento eficaz para la interpretación tanto de la Carta Magna, como de la legislación ordinaria. Por su propia naturaleza, este principio opera sobre todo en el momento de adoptar las decisiones de gasto, esto es, al aprobar las leyes que establecen servicios y prestaciones a favor de los ciudadanos. La verificación del grado de cumplimiento de este principio ha de hacerse, fundamentalmente, a través del análisis del contenido de las leyes anuales de Presupuestos Generales del Estado.

Debe asimismo subrayarse que la proclamación constitucional del principio de estabilidad presupuestaria en el artículo 135 CE y el establecimiento de límites explícitos al déficit estructural y al endeudamiento público del conjunto de las Administraciones públicas plantea la compleja cuestión de la conciliación entre ambos principios constitucionales.

## **2. Los principios de eficiencia y economía en la programación y ejecución del gasto público**

El artículo 31.2 CE ordena que la programación y ejecución de los recursos públicos respondan a criterios de eficiencia y economía.

El significado de estos principios consiste en que las decisiones en materia financiera se tomen con el mejor criterio económico posible y seleccionando las necesidades más prioritarias. Tales principios también se traducen en la necesidad de aplicar procedimientos eficaces en la gestión del gasto público.

Por tanto, la «eficiencia» y la «economía» guardan estrecha relación con la «eficacia» en el análisis de los procedimientos de gestión de los gastos públicos. El criterio de «economía» relaciona los medios empleados con los objetivos perseguidos. La «eficacia» vincula los objetivos buscados con los resultados obtenidos. Finalmente, la «eficiencia» compara los resultados obtenidos con los medios empleados.

La verificación del cumplimiento de estos principios se hará fundamentalmente evaluando las decisiones de gasto público plasmadas en las leyes anuales de Presupuestos, así como en su ejecución.

### **BIBLIOGRAFÍA**

- AGULLÓ AGÜERO, A.: «Una reflexión en torno a la prohibición de confiscatoriedad del sistema tributario», *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 36, 1982.
- BAYONA DE PEROGORDO, J. J., *El Derecho de los gastos públicos*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991.
- CASADO OLLERO, G.: «El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta», I y II, *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 32, 1981 y n.º 34, 1982, respectivamente.
- Prólogo a la obra de Alonso González, L.M., *Jurisprudencia Constitucional Tributaria*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1993.
- CASANA MERINO, F.: «El principio constitucional de interdicción de la confiscatoriedad en el ámbito tributario», *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, n.º 216, 1991.
- COLLADO YURRITA, M.A.: «Tasas y precios públicos en la Ley Reguladora de las Haciendas Locales», *Impuestos*, vol. I, 1989.
- ESCRIBANO LÓPEZ, F.: *La configuración jurídica del deber de contribuir. Perfiles constitucionales*, Civitas, Madrid, 1988.
- «La prohibición de alcance confiscatorio del sistema tributario en la Constitución Española», *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 142, 2009.

- GARCÍA DORADO, F.: *Prohibición constitucional de confiscatoriedad y deber de tributación*, Dykinson, Madrid, 2002.
- HERRERA MOLINA, P.M.: *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*, Marcial Pons, Madrid, 1998.
- LOZANO SERRANO, C.: «La capacidad económica en las tasas», *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 153, 2012.
- MAGRANER MORENO, F., y MARTÍN LÓPEZ, J.: «Impuestos progresivos y justicia fiscal: Reflexiones en torno al principio constitucional de progresividad tributaria del artículo 31.1 de la Constitución española», en AA.VV., *Presente y Futuro de la Constitución española de 1978*, Universidad de Valencia-Tirant lo Blanch, Valencia, 2005.
- MARÍN-BARNUEVO FABO, D.: «La inconstitucionalidad del IIVTNU: consecuencias», *Revista Contabilidad y Tributación*, n.º 409, 2017.
- MARTÍN DELGADO, J. M.: «Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución española de 1978», *Hacienda Pública Española*, n.º 60, 1979.
- «Una interpretación constitucional de la funcionalidad de la capacidad económica como principio informador del ordenamiento financiero», *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 55, 1987.
- MARTÍNEZ LAGO, M. A.: «Una interpretación constitucional de la funcionalidad de la capacidad económica como principio informador del ordenamiento financiero», *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 55, 1987.
- MATA SIERRA, M.T.: *El Principio de Igualdad Tributaria*, Thomson Reuters-Aranzadi, Pamplona, 2009.
- PALAO TABOADA, C.: «Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva», en AA.VV., *Estudios en homenaje a F. de Castro*, Madrid, 1976.
- «La protección constitucional de la propiedad privada como límite al poder tributario», en AA.VV., *Hacienda y Constitución*, IEF, Madrid, 1979.
- «Nueva visita al principio de capacidad contributiva», *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 124, 2004.
- «Por qué yerra el Tribunal Constitucional en las sentencias sobre el IIVTNU», *Nueva Fiscalidad*, n.º 2, 2017.
- PÉREZ LUÑO, A.E.: *Derechos humanos, Estado de Derecho y Constitución*, 7.ª edición, Tecnos, Madrid, 2001.
- PÉREZ ROYO, F.: «La financiación de los servicios públicos» en AA.VV., *Gobierno y Administración en la Constitución*, Vol. I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1988.
- RODRÍGUEZ BEREIJO, A., *Introducción al estudio del Derecho Financiero*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1976.
- «Jurisprudencia constitucional y principios de la imposición», en AA.VV., en Kirchof (Dir.), *Garantías constitucionales del Contribuyente*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1998.

- «Los principios de la imposición en la jurisprudencia constitucional española», *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 100, 1999.
- «Una vuelta de tuerca al principio de capacidad económica. Comentario al ATC 71/2008, de 26 de febrero», *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 142, 2009.
- *Igualdad tributaria y tutela constitucional. Un estudio de jurisprudencia*, Marcial Pons, Madrid, 2011.



# TEMA 7

## PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DEL DERECHO FINANCIERO: PRINCIPIOS FORMALES

Miguel Ángel Collado Yurrita  
*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario*  
*Centro Internacional de Estudios Fiscales (CIEF)*  
*Universidad de Castilla-La Mancha*

Luis María Romero Flor  
*Profesor Titular acreditado de Derecho Financiero y Tributario*  
*Centro Internacional de Estudios Fiscales (CIEF)*  
*Universidad de Castilla-La Mancha*

### SUMARIO:

I. El principio de reserva de Ley en Derecho Financiero como manifestación del principio constitucional de legalidad. II. Las diversas funciones del principio de reserva de ley en materia tributaria. III. Ámbito material de aplicación: 1. Prestaciones cubiertas por la reserva de ley: prestaciones patrimoniales de carácter público. 2. Elementos esenciales del tributo comprendidos en la reserva de ley. 3. La reserva de ley contenida en la Ley General Tributaria. IV. El alcance de la de reserva de ley: 1. Su valor como reserva relativa. 2. Alcance formal: admisibilidad del decreto ley. 3. Alcance territorial de aplicación. Bibliografía.

### **I. EL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY EN DERECHO FINANCIERO COMO MANIFESTACIÓN DEL PRINCIPIO CONSTITUCIONAL DE LEGALIDAD**

En la lección anterior hemos tenido ocasión de analizar los principios jurídico-materiales de Derecho Tributario como aquellos criterios de reparto de las cargas fiscales entre los contribuyentes bajo el fundamento de que los

tributos sean justos. Por ello, en este tema centraremos nuestra atención en el análisis del significado y alcance del principio jurídico-formal de legalidad, configurado constitucionalmente como un principio básico del ordenamiento jurídico, al manifestar la norma fundamental en su Preámbulo la voluntad de la nación española de «*consolidar un Estado de Derecho que asegure el imperio de la ley como expresión de la voluntad popular*»; intención que no sólo se verá reflejada dentro del Título Preliminar, artículo 9.3 CE, al establecer que la Constitución «*garantiza el principio de legalidad*», entre otros principios, sino que además gozará de múltiples referencias expresas dentro de la propia Norma Fundamental.

Como se puede observar, el principio de legalidad representa uno de los logros más significativos de ese «*Estado Social y Democrático de Derecho*» que proclama el artículo 1.1 CE, al exigir, por un lado, el sometimiento al control de legalidad de la actuación administrativa (principio de legalidad administrativa), y por el otro, la siguiente regla de producción normativa: que sean las normas con rango, valor y fuerza de ley formal (principio de jerarquía normativa) las que contengan la regulación de unas materias constitucionales concretas (principio de reserva de ley), particularmente aquellas que tienen que ver con la intervención del poder público en la esfera de los derechos del individuo.

En este sentido, y teniendo siempre en cuenta que la reserva de ley constituye una concreción del principio genérico de legalidad, nosotros vamos a utilizar indistintamente ambas expresiones como si fueran sinónimos, aunque en ocasiones, la denominación de principio de legalidad sea más ajustada que la indicada de reserva de ley.

Por lo que al ámbito financiero se refiere, la verificación constitucional de este principio de legalidad o reserva de ley se encuentra tanto en el ámbito de los ingresos como en el de los gastos públicos, así como en otras vertientes financieras, tales como que la ley sea la encargada de regular la administración, defensa y conservación del Patrimonio del Estado y del Patrimonio Nacional (artículo 132.3 CE), o la necesidad de autorización por ley al Gobierno para emitir Deuda Pública o contraer crédito (artículo 135.1 CE).

Empezando por la segunda de las materias indicadas, esto es, la de los gastos públicos, hay que advertir que el principio de legalidad aparece formulado de modo indirecto en los artículos 66.2 y 133.4 de la Constitución, al disponer respectivamente que «*las Cortes Generales ejercen la potestad legislativa del Estado, aprueban sus Presupuestos [...]*», y que «*las Administraciones públicas sólo podrán contraer obligaciones financieras y realizar gastos de acuerdo con las leyes*»; sin embargo, aparece reflejado, de un modo mucho más directo y claro en el artículo 134.1 del texto constitucional al preceptuar que «*corresponde al Gobierno la elaboración de los Presupuestos Generales del Estado y a las Cortes Generales, su examen, enmienda y aprobación*».



En lo que se refiere al papel que ha de cumplir el principio de legalidad o de reserva de ley en materia de ingresos públicos, y más concretamente de los tributarios, éste viene establecido de manera directa en el artículo 31.3 de la Constitución al exigir que *«sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley»*, y de un modo mucho más indirecto en los apartados del 1 al 3 del artículo 133 del texto fundamental, al ordenar respectivamente que el poder tributario del Estado, de las Comunidades Autónomas y de las Corporaciones Locales se debe ejercitar mediante ley o de acuerdo con las leyes, y que los beneficios fiscales que afecten a los tributos del Estado sean establecidos en virtud de ley.

La reiterada exigencia constitucional de que sean las leyes las que contenga el régimen jurídico de los tributos ha suscitado alguna que otra cuestión polémica, que ha sido abordada tanto por el Tribunal Constitucional en sus diferentes pronunciamientos, como por la doctrina. Por tanto, es esta dimensión la que nos lleva a su consideración en este capítulo, en el que trataremos de determinar, a grandes rasgos, las funciones que cumple este principio en materia tributaria, su ámbito material de aplicación, y su alcance, tanto formal como territorial.

## II. LAS DIVERSAS FUNCIONES DEL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY EN MATERIA TRIBUTARIA

A lo largo de los años, la fundamentación del principio de legalidad ha ido variando y evolucionando respecto a esa esencia de lo que representa y de lo que se persigue a través del mismo. En la actualidad, cuatro son las funciones que cumple este principio, y que pasamos a comentar muy sucintamente.

En primer término, desde una perspectiva colectiva, o si se prefiere democrática, este principio ha respondido a la tradicional exigencia de la autoimposición o consentimiento de los impuestos (*«nullum tributum sine legem»* o *«no taxation without representation»*), conforme a la cual los poderes públicos no pueden exigir unilateralmente a los ciudadanos (ni éstos estarán obligados) el pago de cualquier prestación patrimonial y pública si, previamente, no ha sido consentida ni regulada por normas jurídicas de mayor rango jerárquico emanadas de representantes políticos legítimos. De esta manera, se garantiza que las grandes decisiones sobre ingresos y gastos públicos, dada su relevancia para el ciudadano, van a ser tomadas por el Parlamento como órgano legislativo de máxima representación, asegurando de este modo el principio democrático en el procedimiento de los tributos. Así lo ha recogido, entre otras, la STC núm. 185/1995 (FJ 3º) al indicar que *«en el Estado social y democrático de Derecho la reserva cumple sin duda otras funciones, pero la finalidad última, con todos los matices que hoy exige el origen democrático del Poder Ejecutivo, continua siendo la de asegurar*

*que cuando un ente público impone coactivamente una prestación patrimonial a los ciudadanos cuente para ello con la voluntaria aceptación de sus representantes».*

Unido a esta exigencia representativa, se puede hablar también, en un segundo lugar, de un carácter garantista estrictamente individual de la libertad patrimonial y personal del ciudadano frente a las posibles pretensiones recaudatorias arbitrarias del poder público, sobre todo con respecto a los tributos, pues el sentido de la reserva de ley tributaria, conforme a la STC núm. 19/1987 (FJ 4º), *«no es otro que el de asegurar que la regulación de un determinado ámbito vital de las personas dependa exclusivamente de la voluntad de sus representantes».*

Asimismo, dentro de esa esfera de la libertad y la propiedad, la regulación por ley de los tributos da lugar a una tercera función de este principio, consistente en preservar la unidad del ordenamiento jurídico para garantizar la igualdad básica o tratamiento uniforme para los contribuyentes; tercera finalidad que ha sido puesta de relieve por la STC núm. 19/1987 (FJ 4º) en los siguientes términos: *«consecuencia del artículo 31.1 y también del artículo 31.3 es la unidad del sistema tributario en todo el territorio nacional como indeclinable exigencia de la igualdad de los españoles [...] Esta garantía de la autodisposición de la comunidad sobre sí misma, que en la ley estatal se cifra (art. 133.1), es también, en nuestro Estado constitucional democrático, como hemos puesto de relieve más arriba, una consecuencia de la igualdad y por ello preservación de la paridad básica de posición de todos los ciudadanos, con relevancia no menor, de la unidad misma del ordenamiento (art. 2º de la Constitución), unidad que —en lo que se refiere a la ordenación de los tributos y, de modo muy especial, de los impuestos— entraña la común prosecución, a través de las determinaciones que la ley contenga, de objetivos de política social y económica en el marco del sistema tributario justo (art. 31.1) y de la solidaridad (art. 138.1) que la Constitución propugna».*

Para finalizar, y como derivación de todas las exigencias esgrimidas con anterioridad, el principio de legalidad en materia tributaria conecta con el principio de seguridad jurídica establecido en el artículo 9.3 CE, que aun no siendo un valor que tenga una relación directa con los tributos, la certeza del Derecho posibilita que los contribuyentes puedan conocer con precisión el alcance de sus obligaciones fiscales y las consecuencias que pueden derivarse de su conducta.

### III. ÁMBITO MATERIAL DE APLICACIÓN

A la hora de determinar el ámbito material de aplicación del principio de legalidad o de reserva de ley tributaria, es necesario partir de la mención establecida en el artículo 31.3 CE, al señalar que *«sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley»*; pues dada la amplitud con la que se expresa el mandato constitucional, nos obliga a desen-

trañar cuáles son las prestaciones y, a su vez, cuáles son los elementos de dichas prestaciones que se encuentran cubiertas por la reserva de ley, así como si la lista de materias contenidas en el artículo 8 LGT derivan o no del mencionado mandato constitucional.

## 1. Prestaciones cubiertas por la reserva de ley: prestaciones patrimoniales de carácter público

La primera de las cuestiones que es necesario abordar concierne al concepto constitucional de «*prestaciones personales o patrimoniales de carácter público*» que resultan cubiertas por la reserva de ley.

Dejando de lado, por escapar a nuestro ámbito de estudio, las prestaciones personales de carácter público (artículos 128 a 130 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales [TRLRHL]), se hace preciso averiguar cuál es la nota distintiva fundamental del concepto de «*prestación patrimonial de carácter público*». En este sentido, la STC núm. 185/1995 (FJ 3º) indicaba que «*la imposición coactiva de la prestación patrimonial o, lo que es lo mismo, el establecimiento unilateral de la obligación de pago por parte del poder público sin el concurso de la voluntad del sujeto llamado a satisfacerlo es, en última instancia, el elemento determinante de la exigencia de reserva de ley; por ello, bien puede concluirse que la coactividad es la nota distintiva fundamental del concepto de prestación patrimonial de carácter público*».

De la jurisprudencia constitucional mencionada se deduce que la consecuencia por la cual las prestaciones patrimoniales de carácter público sean establecidas por ley se deriva principalmente de la coactividad de este tipo de prestaciones, término que de igual manera fue precisado por el Tribunal Constitucional en esta misma Sentencia (FJ 3º) al entender que «*deberán considerarse coactivamente impuestas no sólo aquellas prestaciones en las que la realización del supuesto de hecho o la constitución de la obligación es obligatoria, sino también aquellas en las que el bien, la actividad o el servicio requerido es objetivamente indispensable para poder satisfacer las necesidades básicas de la vida personal o social de los particulares, de acuerdo con las circunstancias sociales de cada momento y lugar, o dicho con otras palabras, cuando la renuncia a estos bienes, servicios o actividades priva al particular de aspectos esenciales de su vida privada o social*». No obstante, como el propio Tribunal Constitucional reconoce, a la hora de determinar cuándo concurren dichas circunstancias se deberá atender a las características de cada caso concreto.

Dado que el concepto de «*prestación patrimonial de carácter público*» ha de interpretarse como sinónimo de «*imposición coactiva de la prestación*», es decir, establecida de modo unilateral por el poder público sin que concurra la voluntad de los obligados llamados a satisfacerlas; parece ser que bajo ese techo

genérico se alude *grosso modo* a la figura del tributo (es decir, a los impuestos, tasas y contribuciones especiales, tanto estatales, como autonómicos o locales) por ser la coactividad el elemento esencial de este ingreso satisfecho, directa o indirectamente, a los entes públicos. No obstante, y aunque la calificación formal que le otorga la ley al tributo represente por excelencia y antonomasia esta prestación patrimonial de carácter público, el ámbito del precepto constitucional comentado va más allá de estas prestaciones tributarias en sentido estricto o técnico, pues en él cabría englobar otras prestaciones patrimoniales para cuyo establecimiento se exige la intervención de una ley, como por ejemplo, los precios públicos, las cotizaciones a la Seguridad Social o determinadas tarifas de servicios públicos esenciales.

En el sentido anteriormente expuesto, la ya comentada STC núm. 185/1995 (FJ 3º) ha precisado que *«el nivel de coactividad que deriva del monopolio público sea ciertamente menor que el que resulta del carácter imprescindible de los bienes, servicios y actividades que generan la prestación, no por ello puede considerarse irrelevante, ni subsumirse en este requisito, pues, aunque los servicios o las actividades no sean obligatorias, ni imprescindibles, lo cierto es que si sólo son los entes públicos quienes los prestan, los particulares se ven obligados a optar entre no recibirlos o constituir necesariamente la obligación de pago de la prestación. La libertad de contratar o no contratar, la posibilidad de abstenerse de utilizar el bien, el servicio o la actividad no es a estos efectos una libertad real y efectiva»*; precisando en otras ocasiones (entre otras, SSTC núms. 182/1997 [FJ 15º]; 102/2005 [FJ 3º] o 121/2005 [FJ 5º]) que para estar ante una prestación patrimonial de carácter público se requiere, junto al requisito de la coactividad, que la prestación, *«con independencia de la condición pública o privada de quien la percibe, tenga una inequívoca finalidad de interés público»*, por lo que puede entenderse que la intervención del legislativo sería precisa incluso en ciertos supuestos (por ejemplo, referidos a servicios públicos esenciales), aun cuando éstos se presten en régimen de Derecho privado y por entidades no públicas.

## 2. Elementos esenciales del tributo comprendidos en la reserva de ley

En cuanto a la segunda de las cuestiones suscitadas, relativa a si todos los aspectos o elementos del tributo han de ser necesariamente regulados por ley, el Tribunal Constitucional ha venido señalando reiteradamente (entre otras, SSTC núms. 37/1981 [FJ 4º]; 6/1983 [FJ 4º]; 179/1985 [FJ 3º]; 19/1987 [FJ 4º]; 233/1999 [FJ 9º]; 63/2003 [FJ 4º]; 150/2003 [FJ 3º]; 121/2005 [FJ 5º]) que *«la reserva de ley hay que entenderla referida a los criterios o principios con arreglo a los cuales se ha de regir la tributación: la creación ex novo de un tributo y la determinación de los elementos esenciales o configuradores del mismo, que pertenecen siempre al plano o nivel de la ley y no pueden dejarse nunca a la legislación delegada y menos todavía a la potestad reglamentaria»*.

Del examen de la jurisprudencia se extrae que si la reserva de ley tributaria se concreta en el mandato de que el establecimiento (creación *ex novo*) de los tributos se lleve a cabo mediante ley y que también sea la ley la que regule sus elementos esenciales o configuradores del tributo, corresponde concretar cuáles son estos elementos del tributo que, junto al establecimiento, conforman el núcleo inalienable de la función de la ley en la esfera tributaria; determinación que no ha sido asentada por el Tribunal Constitucional, sino por la doctrina por medio de una interpretación del mandato constitucional del artículo 31.3 cuando somete a la legalidad el establecimiento de los tributos.

De manera sintética, debe entenderse comprendidos entre esos elementos esenciales configuradores del tributo, en todo caso, todos aquellos elementos que determinan el nacimiento de la obligación (hecho imponible o presupuesto del tributo), su cuantificación (base imponible y/o liquidable, tipo de gravamen y cuota tributaria) y el sujeto obligado al pago (contribuyente, sustituto, responsable, retenedor, etc.)

Mayor dificultad ofrece dilucidar si, junto a los elementos mencionados con anterioridad, se les puede añadir dentro del ámbito reservado a la ley, el establecimiento de exenciones y bonificaciones tributarias. El artículo 133.3 CE resuelve, en principio, la cuestión al indicar que *«todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deberá establecerse en virtud de ley»*; y aunque el texto constitucional no lo diga expresamente, se entiende que dicha exigencia opera igualmente respecto a los beneficios fiscales establecidos en los tributos autonómicos y locales. Su fundamento se justifica sobre la base de impedir la concesión de beneficios arbitrarios, obligando al Parlamento (estatal, autonómico o al Pleno del consistorio local) valorar las circunstancias que puedan justificar la concesión de estas ventajas.

Sin embargo, el Tribunal Constitucional, en una jurisprudencia un tanto confusa (STC núm. 6/1983 [FJ 6º]) afirma que *«la reserva de ley se limita a la creación de los tributos y a su esencial configuración, dentro de la cual puede genéricamente situarse el establecimiento de exenciones y bonificaciones tributarias, pero no cualquier otra regulación de ellas, ni la supresión de las exenciones o su reducción o de las bonificaciones, porque esto último no constituye alteración de elementos esenciales del tributo»*. Por medio de este criterio, el máximo intérprete de la Constitución viene a romper con esa protección de la ley como fuente reguladora de los elementos esenciales, la cual no se agota en su establecimiento inicial, sino que se prolonga hasta cualquier alteración o modificación posterior de ellos; garantía que no es predicable para la supresión o reducción de las exenciones y bonificaciones, por lo que se estaría contrariando la técnica normativa, pues si el establecimiento de beneficios fiscales es tarea del legislador, al mismo correspondería también su modificación, reducción o supresión, incluso podríamos añadir que puesto que en cualquiera de estos supuestos se produciría

un incremento o nacimiento de la obligación tributaria, según los casos, el respeto al principio de legalidad está más que justificado.

Por el contrario, existe unanimidad en dejar fuera del ámbito garantista de la reserva de ley a aquellas obligaciones de carácter formal o procedimental, tales como el lugar, tiempo y forma de pago (incluidos los modelos de declaración) al ser todas ellas prestaciones accidentales de hacer, y que por tanto formarían el ámbito típico de la normativa reglamentaria.

### 3. La reserva de ley contenida en la Ley General Tributaria

En virtud de lo anteriormente expuesto, no podemos concluir este apartado sin poner de manifiesto que, junto a estos elementos esenciales del tributo sujetos al principio constitucional de legalidad o de reserva de ley, es frecuente hallar la expresión «*preferencia de ley*», con gran importancia antes de la aprobación del Texto Constitucional, pero que en la actualidad no es más que una manifestación del principio de jerarquía que recoge el artículo 9.3 CE, en virtud del cual cuando una materia se regule simultáneamente por ley y por normas de rango inferior, se aplicará prioritariamente el contenido de la norma legal, aplicándose la norma de rango inferior sólo en lo que no contravenga el precepto legal.

En el ámbito tributario, y más concretamente en la legislación ordinaria, el artículo 8 LGT, aun refiriéndose en su enunciado a la «*reserva de ley tributaria*», constituye una clara manifestación de esta preferencia de ley o de límite al ejercicio de la potestad reglamentaria, al enunciar de forma taxativa en un listado interpretativo del concepto constitucional de materias relacionadas con los tributos que deben regularse por ley, pues tal como indica la STS de 19 de septiembre de 1986, «*tan sólo una norma constitucional, por su propia naturaleza supralegal, puede delimitar tal reserva*».

Además, dado su rango de ley ordinaria, el mandato contenido en la LGT no es el idóneo para establecer una reserva material propiamente dicha, y por tanto, no puede decirse que en rigor formule el principio de reserva de ley, pues no tiene porqué vincular al legislador futuro en el sentido de que éste, por medio de una ley posterior y de igual rango normativo a la LGT, puede remitir a la vía reglamentaria la regulación de alguno de esos elementos del tributo a los que se refiere su artículo 8, sin que ello suponga conculcar el principio de reserva de ley en las materias enumeradas en su mandato.

Hecha esta aclaración sobre el sentido del precepto, el artículo 8 LGT señala que se regularán en todo caso por ley:

«a) La delimitación del hecho imponible, del devengo, de la base imponible y liquidable, del tipo de gravamen y de los demás elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria.



- 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 la presente Ley y la determinación de los responsables.*
- d) El establecimiento, modificación, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones, bonificaciones, deducciones y demás beneficios e incentivos fiscales.*
- e) 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.*
- f) El establecimiento y modificación de las infracciones y sanciones tributarias.*
- g) La obligación de presentar declaraciones y autoliquidaciones referidas al cumplimiento de la obligación tributaria principal y la de pagos a cuenta.*
- h) Las consecuencias del incumplimiento de las obligaciones tributarias respecto de la eficacia de los actos o negocios jurídicos.*
- i) Las obligaciones entre particulares resultantes de los tributos.*
- j) La condonación de deudas y sanciones tributarias y el establecimiento de moras o quitas.*
- k) La determinación de los actos susceptibles de reclamación en vía económica-administrativa.*
- l) Los supuestos en que proceda el establecimiento de las intervenciones tributarias de carácter permanente».*

En conclusión, aunque el principio de preferencia de ley no formule en rigor el principio de legalidad o de reserva de ley, viene a recoger, desde la letra a) hasta la e), todos aquellos elementos del tributo que son directamente cubiertos por la reserva de ley, y por tanto, elementos derivados del mandato constitucional; y en el resto de las letras, a excepción de la f), todos aquellos elementos esenciales de los procedimientos tributarios que indirectamente tienen relación con la exigibilidad del tributo. De esta manera, el contenido del artículo 8 LGT viene a completar e interpretar la norma constitucional, creando un grado de determinación de lo sustancial que es inexcusable para que pueda desplegar eficacia operativa el expresado principio de la legalidad tributaria en materia tributaria dentro de su modalidad más flexible.

#### **IV. EL ALCANCE DE LA DE RESERVA DE LEY**

Si, como hemos visto, la reserva de ley tributaria se concreta en el mandato constitucional de que el establecimiento de los tributos y demás prestaciones (personales y patrimoniales) de carácter público se lleven a cabo mediante ley, y que también sea la ley la que regule sus elementos esenciales, se trata ahora de concretar qué quiere decir el artículo 31.3 CE cuando ordena que los tributos se establezcan «*con arreglo a la ley*». O dicho en otros términos, averiguar el alcance o profundidad, tanto formal como territorial, que se exige a la intervención legislativa en relación con los distintos elementos del tributo cubiertos por la reserva de ley.



## 1. Su valor como reserva relativa

Para poder abordar el alcance o grado de esa intervención legislativa en materia tributaria, debemos comenzar distinguiendo dos modalidades del instituto de la reserva de ley en la Constitución: la reserva absoluta y la reserva relativa.

Con respecto a las materias reservadas de forma absoluta a la ley, la tributaria debería regularse en su totalidad por normas legales; por tanto, a través de esta índole estricta y rigurosa, será la ley la que debe llevar a cabo la completa regulación de la materia a ella reservada, sin que quede espacio para ser disciplinada por normas de rango secundario.

Por el contrario, en el caso de la reserva de ley relativa, bastaría con que la ley regule los aspectos fundamentales y fije los criterios generales para su ulterior desarrollo reglamentario, por lo que este carácter flexible supondrá la acotación de los elementos fundamentales por ley, sin excluir la posibilidad de que normas de distinto rango a la ley o reglamentarias, puedan desarrollar los aspectos secundarios o accesorios.

En relación con esta cuestión, tanto la generalidad de la doctrina como el propio Tribunal Constitucional entienden que se trata de una reserva meramente relativa, al considerar que la reserva de ley tributaria opera de forma contundente con ocasión de la creación por primera vez del tributo y, con matices, cuando se trata de diseñar los elementos esenciales o determinantes de la obligación en que se concrete; pero que en cualquier caso, el protagonismo de la ley en materia tributaria no es exclusivo y excluyente en cuanto que se permite la colaboración del reglamento en funciones de desarrollo, complemento y subordinación de la ley tributaria. Un resumen de los aspectos más destacables de esta línea jurisprudencial, ratificada en otras muchas Sentencias, se encuentra en la STC núm. 19/1987, en la que en su FJ 4º señalaba que *«cuando el artículo 31.3 de la Constitución proclama que sólo se podrán establecer prestaciones patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley, está dando entrada a la Norma Fundamental no a una legalidad tributaria de carácter absoluto (pues no se impone allí que el establecimiento haya de hacerse necesariamente por medio de ley), sino, con mayor flexibilidad, a la exigencia de que ordene la ley los criterios o principios con arreglo a los cuales se ha de regir la materia tributaria y, concretamente, la creación ex novo del tributo y la determinación de los elementos esenciales del mismo, que pertenecen al plano o nivel de la Ley y no pueden dejarse nunca a la legislación delegada y menos todavía a la potestad reglamentaria»*; o en la STC núm. 185/1995 (FJ 5º) al indicar que *«se trata de una reserva relativa en la que, aunque los criterios o principios que han de regir la materia deben contenerse en una ley, resulta admisible la colaboración del reglamento, siempre que sea indispensable por motivos técnicos o para optimizar el cumplimiento de las finalidades propuestas por la Constitución o por la propia Ley, siempre que la colaboración se produzca en términos de subordinación, desarrollo y complementariedad»*.

Sin perjuicio de lo anteriormente señalado, el grado de flexibilidad y relatividad de la reserva de ley, que en esta materia se postula, depende del elemento del tributo que se trate y de la clase del tributo ante el que nos encontremos. Respecto al alcance de la colaboración del reglamento en función de los distintos elementos de los tributos, el Tribunal Constitucional (por ejemplo, entre otras, en las SSTC núm. 221/1992 [FJ 5º]; núm. 233/1999 [FJ 9º]; núm. 242/1999 [FJ 9º]; núm. 63/2003, de 27 de marzo [FJ 4º]; núm. 150/2003, de 15 de julio [FJ 3º]; núm. 102/2005 [FJ 3º] Y ATC núm. 306/2004 [FJ 4º]) matiza que *«la reserva de ley en materia tributaria no afecta por igual a todos los elementos integrantes del tributo sino que el grado de concreción exigible a la ley es máximo cuando regula el hecho imponible y es menor cuando se trata de regular otros elementos, como el tipo de gravamen y la base imponible»*, de modo que se permitirá la colaboración del reglamento en estos aspectos de mínimo rigor, siempre que ésta se realice *«en términos de subordinación, desarrollo y complementariedad»*, debiendo ser su colaboración *«indispensable por motivos técnicos o para optimizar el cumplimiento de las finalidades propuestas por la Constitución o por la propia Ley»*.

Pero además, como mencionábamos anteriormente, el alcance de la colaboración del reglamento estará en función de la diversa naturaleza de la figura jurídico-tributaria que se trate. Así lo ha reconocido el propio Tribunal Constitucional en su Sentencia 102/2005 (FJ 3º) cuando señala que *«interesa especialmente resaltar que el alcance de la colaboración del reglamento estará en función de la distinta naturaleza de las figuras jurídico-tributarias y de los distintos elementos de las mismas. En este sentido hemos puesto de manifiesto el diferente alcance de la reserva legal, según se esté ante la creación y ordenación de impuestos o de otras figuras tributarias; y en la misma línea hemos subrayado la especial flexibilidad de la reserva de ley tributaria cuando se trata de las tasas; también hemos insistido sobre este particular al precisar que la colaboración del reglamento con la ley puede ser especialmente intensa en el supuesto de las contraprestaciones que, como las tasas, son fruto de la prestación de un servicio o actividad administrativa; y, en fin, en nuestros últimos pronunciamientos hemos venido afirmando que resulta admisible una mayor intervención del reglamento en aquellos ingresos en los que se evidencia, de modo directo e inmediato, un carácter sinalagmático que no se aprecia en otras figuras impositivas»* (en el mismo sentido, SSTC núm. 37/1981 [FJ 4º]; núm. 185/1995 [FJ 5º]; núm. 233/1999 [FJ 9º]; núm. 106/2000 [FJ 2º]; o núm. 63/2003 [FJ 4º], entre otras).

Este razonamiento de especial flexibilidad respecto de unas y otras figuras tributarias (o prestaciones patrimoniales públicas) por parte del Tribunal Constitucional responde al mayor o menor grado de coactividad presente en cada una de tales figuras, operando en un grado más intenso cuando se trata de impuestos y sus elementos esenciales (por lo que la ayuda del reglamento deberá de ser mínima y siempre realizada en función de desarrollo y complemento de la ley, y no para la creación de tales elementos consustanciales a la

obligación de pago), que cuando se trata de tasas o contribuciones especiales y sus elementos esenciales, en donde no existe el mismo grado de coactividad, por lo que, en consecuencia, la influencia de la reserva de ley, y por ende la colaboración del reglamento será mayor, sin perjuicio de que su establecimiento y la de los elementos más íntimamente ligados al componente coactivo, siempre tengan que venir fijados en la ley.

No podemos finalizar este apartado sin dejar sentado que, el hecho de afirmar que el principio de reserva de ley es relativo no significa que cuando una norma legal delega a un reglamento o norma secundaria el complemento de su normativa, la misma puede realizarse en blanco, pues ello provocaría una degradación de la reserva formulada por la Constitución a favor del legislador; por tanto, la ley deberá de prever, en todo caso y con suficiente determinación, un mínimo de regulación material (unos criterios, directrices y límites) dentro de la cual se moverán las normas de rango inferior o reglamentarias, de manera que al no desconocerse el contenido mínimo de la reserva de ley en materia tributaria puede decirse que el tributo queda establecido *«con arreglo a la ley»*.

## 2. Alcance formal: admisibilidad del decreto ley

Afirmábamos con anterioridad que no toda formulación de una reserva de ley debe responder al fundamento de que la legalidad en la imposición vaya a alcanzar a todas las normas que pueden regular el tributo, pues la propia formulación del precepto constitucional no habla de establecimiento por ley, sino *«con arreglo a la ley»* de los tributos y demás prestaciones de carácter público.

Es por ello que llegados a este punto, procede que abordemos el alcance formal de esa intervención legislativa; uno de los aspectos más polémicos si cabe del principio que nos ocupa, debido principalmente al plurimorfismo del concepto de ley que existe en nuestro ordenamiento jurídico, y en donde el principio de legalidad en materia tributaria puede revestirse de distintas exteriorizaciones que poseen ese rango jerárquico de ley exigido, como son la Ley Orgánica, la Ley Ordinaria, las Leyes de Comisión, así como otras normas jurídicas con fuerza de ley, tales como el Decreto Legislativo y el Decreto-ley.

Dado que muchos de estos aspectos relativos al cauce de manifestación o exteriorización del principio de legalidad en materia tributaria van a ser abordados con mayor detenimiento en la siguiente lección, relativa a las *«fuentes del Derecho Tributario»* y a la cual nos remitimos, vamos a centrar nuestra atención en estudiar la posibilidad de empleo del Decreto-ley para regular la materia jurídico-tributaria, y todas las cuestiones planteadas ante el Tribunal Constitucional relativas a la utilización de este instrumento normativo.

De conformidad con el artículo 86, el Decreto-ley es un acto normativo del Gobierno que goza de la misma fuerza, rango y jerarquía que las leyes, y que puede ser utilizado *«en caso de extraordinaria y urgente necesidad»*, pero con la

siguiente cláusula de exclusión: *«no podrán afectar al ordenamiento de las instituciones básicas del Estado, a los derechos, deberes y libertades de los ciudadanos regulados en el Título Primero, al régimen de las Comunidades Autónomas, ni al derecho electoral general»*.

El problema se plantea a la vista de lo que prescribe el tenor literal del artículo 86.1 CE, en el sentido de que el Decreto-ley no puede regular los derechos y libertades del Título I de la Constitución, y teniendo en cuenta que el deber de contribuir (artículo 31.1 CE) se encuentra regulado, precisamente, en dicho Título, llevaría a la conclusión de que el Decreto-ley no podría regular la materia tributaria.

Pero el Tribunal Constitucional, en su Sentencia núm. 6/1983 [FJ 6º] mantuvo que el Decreto-ley podía utilizarse para regular la materia tributaria, siempre que concurriese el presupuesto habilitante de la extraordinaria y urgente necesidad, pero con el límite de que tal regulación no alcance a los elementos esenciales del tributo cubiertos por el principio de reserva de ley tributaria.

Sin embargo, la tesis mantenida anteriormente fue modificada en la STC núm. 182/1997 [FJ 7º], fijando en una nueva doctrina, que se ha mantenido desde entonces, los límites a la utilización del Decreto-ley en el sentido de que no puede alterar ni el régimen general ni los elementos esenciales del deber de contribuir, que la Constitución conecta con el criterio de capacidad económica, y lo relaciona, a su vez, claramente, no con cualquier figura tributaria en particular, sino con el conjunto del sistema tributario, de manera que *«vulnerará el artículo 86 de la CE cualquier intervención o innovación normativa que por su entidad, cualitativa o cuantitativa, altere sensiblemente la posición del obligado a contribuir según su capacidad económica en el conjunto del sistema tributario»*. Por tanto, la posibilidad o no de utilizar el Decreto-ley en materia tributaria va a depender de la importancia cuantitativa y cualitativa que para la configuración del deber constitucional de contribuir tenga el tributo sobre el que se incida, si bien se trata de criterios en buena medida indeterminados y ambiguos que obligan a un examen de la regulación caso por caso; o dicho en palabras del Tribunal Constitucional en la Sentencia y Fundamento Jurídico mencionado, *«será preciso tener en cuenta en cada caso en qué tributo concreto incide el Decreto-ley —constatando su naturaleza, estructura y la función que cumple dentro del conjunto del sistema tributario así como el grado o medida en que interviene el principio de capacidad económica—, qué elementos del mismo —esenciales o no— resultan alterados por este excepcional modo de producción normativa y, en fin, cuál es la naturaleza y alcance de la concreta regulación de que se trate»*.

No merece la pena a estas alturas detenerse en el examen minucioso, caso por caso, de todas las circunstancias o condiciones que legitiman el empleo a este excepcional modo de producción normativa en materia tributaria. Sólo añadir que la STC núm. 189/2005, en su FJ 8º viene a dar un paso más dentro

de esta tendencia, al estimar inconstitucional el Decreto-ley cuando haya *«afectado sensiblemente al deber de los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica, tal como éste se configura en el artículo 31.1 CE»*, y entender que el tributo que afecta sensiblemente al deber de contribuir es el *«global sobre la renta o sobre el consumo»* y no el *«que se limita a gravar una manifestación concreta de capacidad económica»*; de modo que en el tributo global (IRPF o IVA) el margen del Decreto-ley es escaso y en el que no reúne esta naturaleza es amplio.

Sentadas estas premisas, cabe concluir señalando que, en efecto, no parece que existan razones suficientes para considerar improcedentes en todo caso la regulación mediante Decreto-ley de la materia tributaria; más bien habría que aceptar esta posibilidad cuando se trata de situaciones de extraordinaria y urgente necesidad (como la concesión de exenciones en supuestos de catástrofes naturales), que son precisamente los requisitos exigidos con carácter general por el artículo 86.1 CE para que el Gobierno pueda dictar Decretos-leyes.

### 3. Alcance territorial de aplicación

Acerca del alcance territorial de la reserva de ley, existe una cierta dificultad a la hora de compatibilizarla con la autonomía financiera de los distintos entes públicos territoriales, sobre todo si tenemos en cuenta que alguno de éstos (en concreto las Comunidades Autónomas) están dotados de potestad legislativa y, en consecuencia, pueden producir leyes tributarias.

El problema que estamos tratando adquiere sentido si desgranamos los diversos apartados del artículo 133 CE. Así, si se lee en conexión el apartado primero y tercero del artículo constitucional encontramos que *«la potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley»*, y aún más específicamente todavía que *«todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deberá establecer en virtud de ley»*. Pero por el contrario, el párrafo segundo de este mismo artículo viene a establecer que *«las Comunidades Autónomas y las Corporaciones Locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes»*. Por tanto, y como preámbulo a lo que a continuación diremos, el mencionado principio de reserva se refiere en exclusiva a la ley estatal, y los citados entes territoriales van a tener que ajustarse a ella, sin perjuicio de que exista una cierta flexibilidad en orden a salvaguardar el principio de autonomía financiera de los entes autonómicos y locales.

En cuanto a la conciliación de la reserva de ley estatal en relación con las competencias financieras reconocidas por el artículo 157.1 CE a las Comunidades Autónomas, parece que el conflicto no se encuentra ni en el establecimiento de tasas y contribuciones especiales propias de estos entes autonómicos, pues el propio tipo tributario contiene sus limitaciones intrínsecas y conceptuales (no superar el coste de la obra o servicio de que se trate); ni en

los impuestos cedidos, de forma total o parcial, por el Estado, pues no sólo éstos habrán sido ya establecidos previamente por una ley estatal, sino porque la respectiva ley de cesión ya habrá establecido los oportunos límites al poder normativo de la Comunidad Autónoma, o de no existir dichos límites, siempre será una ley (en este caso autonómica) la encargada de fijar los elementos concretos en el ejercicio de su capacidad normativa.

Por tanto, el problema con la reserva de ley parece derivarse en el establecimiento de impuestos propios (de difícil concreción) y de recargos sobre los impuestos generales estatales; problema que en realidad no es tal, pues mediante ley estatal, en concreto la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA), no sólo se cumple con esa reserva de ley estatal en relación con la tributación autonómica, sino que además se resuelve el conflicto que pudiera surgir (artículo 157.3 CE) al permitir, por un lado, en sus artículos 6.1 y 6.2 que las Comunidades Autónomas establezcan sus impuestos propios, que no podrán recaer sobre hechos imponible gravados por el Estado y por los tributos locales; y por el otro, al limitar el establecimiento de recargos sólo sobre determinados tributos, al indicar expresamente su artículo 12.1 LOFCA que *«las Comunidades Autónomas podrán establecer recargo sobre los tributos del Estado susceptible de cesión»*, y puntualizando su apartado segundo que *«los recargos previstos en el apartado anterior no podrán configurarse de forma que puedan suponer una minoración en los ingresos del Estado por dichos impuestos, ni desvirtuar la naturaleza o estructura de los mismos»*.

Por lo que se refiere a las Corporaciones Locales, va a ser la propia Constitución la que garantiza en su artículo 140 la autonomía de los municipios, estableciendo en el artículo 142 que *«las Haciendas locales deberán disponer de los medios suficientes para el desempeño de las funciones que la ley atribuye a las Corporaciones respectivas y se nutrirán fundamentalmente de tributos propios y de participación en los del Estado y de las Comunidades Autónomas»*.

En este sentido, la STC núm. 233/1999 (FJ 10º) sostiene que *«en virtud de la autonomía de los Entes locales constitucionalmente garantizada y del carácter representativo del Pleno de la Corporación municipal, es preciso que la Ley estatal atribuya a los Acuerdos dictados por éste (así, los acuerdos dimanantes del ejercicio de la potestad de ordenanza), un cierto ámbito de decisión acerca de los tributos propios del municipio [...]. Es evidente, sin embargo, que este ámbito de libre decisión a los Entes locales — desde luego, mayor que el que pudiera relegarse a la normativa reglamentaria estatal — no está exento de límites»* (en el mismo sentido ATC 123/2009 [FJ 9º]).

Por tanto, para conciliar las exigencias del principio de reserva de ley estatal con las derivadas del otro principio, igualmente constitucional, de autonomía fiscal de las corporaciones locales, y dado que éstas últimas carecen de potestad legislativa, se han utilizado dos técnicas: La primera de ellas consiste en establecer un tributo municipal por medio de ley estatal (TRLRHL), facultando al ente territorial para que, a través de su Ordenanza Fiscal (o Acuerdos del Pleno de la



Corporación Local en materia tributaria, que como se sabe es una norma de rango reglamentario) apruebe su entrada en vigor. Sería el caso del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO), o el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU).

La segunda técnica utilizada es la posibilidad de que cada Ayuntamiento (también mediante Ordenanza Fiscal) establezca los tipos de gravamen que estimen conveniente de sus propios tributos, así como algunas exenciones o bonificaciones, o incluso regular determinados aspectos de la base imponible y de la deuda tributaria, aunque siempre dentro del límite máximo fijado en dicha ley estatal (TRLRHL), lo que permite, en definitiva, graduar la cuantía de la obligación tributaria que se trate. Este ha sido el caso de los impuestos de establecimiento obligatorio municipal tales como, el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI), del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) y del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica (IVTM).

## BIBLIOGRAFÍA

- CALVO ORTEGA, R.: *Curso de Derecho Financiero*. 16ª ed. Thomson Reuters-Civitas. Madrid. 2012
- CAZORLA PRIETO, L. Mª.: *Derecho Financiero y tributario: parte general*. 12ª ed. Thomson-Aranzadi. Cizur Menor (Navarra). 2012.
- CHECA GONZÁLEZ, C.: «La crisis del principio de reserva de ley en materia tributaria». *Revista Española de Derecho Financiero*. Núm. 145. 2010.
- COLLADO YURRITA, M. A.: «El principio de reserva de ley tributaria». *Revista Argentina de Derecho Tributario*. Núm. 14. 2005.
- ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: *Derecho tributario: parte general*. 4ª ed. Tirant lo Blanch. Valencia. 2011.
- FALCÓN Y TELLA, R.: «Un principio fundamental del Derecho Tributario: la reserva de ley». *Revista Española de Derecho Financiero*. Núm. 104. 1999.
- LASARTE ÁLVAREZ, J.: «El principio de legalidad tributaria en el proyecto de Constitución Española de 1978» en AA. VV.: *Hacienda y Constitución*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid. 1979.
- MARTÍN QUERALT, J.: «La ordenación constitucional del Decreto-Ley en materia tributaria». *Revista Española de Derecho Financiero*. Núm. 24. 1979.
- MARTÍNEZ LAGO, M. A. y GARCÍA DE LA MORA, L.: *Lecciones de derecho financiero y tributario*. 9ª ed. Iustel. Madrid. 2012.
- MENÉNDEZ MORENO, A. (Dir.): *Derecho financiero y tributario: parte general. Lecciones de cátedra*. 13ª ed. Lex Nova. Valladolid. 2012.
- PALAO TABOADA, C.: «La disminución retroactiva de bonificaciones fiscales y los decretos-leyes en materia tributaria». *Crónica Tributaria*. Núm. 43. 1982.



- PÉREZ ROYO, F.: «Fundamento y ámbito de la reserva de ley en materia tributaria». *Hacienda Pública Española*. Núm. 14. 1972.
- *Derecho financiero y tributario: parte general*. 22ª ed. Civitas. Cizur Menor (Navarra). 2012
- RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: *Introducción al estudio del Derecho Financiero*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid. 1976.
- «Jurisprudencia constitucional y principios de la imposición», en AA. VV.: *Garantías constitucionales del contribuyente*. Tirant lo Blanch. Valencia. 1998.
- «Los principios de la imposición en la jurisprudencia constitucional española». *Revista Española de Derecho Financiero*. Núm. 100. 1999.
- SAINZ DE BUJANDA, F.: *Lecciones de Derecho Financiero*. Facultad de Derecho de la Universidad Complutense. Madrid. 1993.



# TEMA 8

## FUENTES DEL DERECHO TRIBUTARIO

Miguel Ángel Cuervas-Mons Martínez  
*Profesor Asociado Derecho Financiero y Tributario.*  
*Universidad de Castilla-La Mancha. Abogado.*

### SUMARIO:

I. Introducción. Concepto y enumeración de las fuentes del Derecho tributario. II. La Constitución española. III. Los Tratados o Convenios internacionales: los Convenios para evitar la doble imposición. IV. Normas dictadas por la Unión Europea y otros organismos internacionales o supranacionales. 1. Derecho Comunitario originario. 2. Derecho Comunitario derivado. V. La ley General Tributaria, las leyes reguladoras de cada tributo y las demás leyes que contengan disposiciones en materia tributaria. 1. La Ley General Tributaria. 2. Las leyes reguladoras de cada tributo y las demás leyes que contengan disposiciones en materia tributaria. 2.1. La Ley de Presupuestos Generales del Estado. 2.2. La Ley de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social. VI. Tipos de leyes y demás disposiciones con fuerza de ley. 1. Leyes orgánicas, Estatutos de autonomía y leyes ordinarias. 2. Leyes estatales y leyes autonómicas. 3. Demás disposiciones con fuerza de ley. Las disposiciones del poder ejecutivo con fuerza de Ley: los Decretos-leyes y los Decretos legislativos. 3.1. Decretos-leyes. 3.2. Decretos legislativos. a) Caracteres del Decreto legislativo. b) Modalidades de Decretos legislativos. VII. Las disposiciones reglamentarias dictadas en desarrollo de las leyes tributarias y, específicamente en el ámbito tributario local, las correspondientes ordenanzas fiscales. 1. Los reglamentos dictados por el Estado y por las Comunidades Autónomas. 2. Los reglamentos dictados por las entidades locales: las ordenanzas fiscales. VIII. Las órdenes ministeriales de desarrollo de disposiciones normativas en materia tributaria dictadas por el Ministro de Hacienda en el ámbito de la competencia estatal. IX. Las disposiciones generales del Derecho Administrativo y los preceptos del Derecho común. Bibliografía.

### I. INTRODUCCIÓN. CONCEPTO Y ENUMERACIÓN DE LAS FUENTES DEL DERECHO TRIBUTARIO

Como cuestión previa debe destacarse que no se va a exponer la Teoría General de las Fuentes del Derecho, sino solamente las especialidades que en

esta materia afectan al Derecho Tributario. Hecha la anterior observación se pueden definir las Fuentes del Derecho Tributario como los modos o formas de creación de las normas tributarias.

Su enumeración viene establecida en el art. 7 de la vigente LGT, a cuyo sistema de fuentes se remite el art. 9 de la LGP 47/2003, de 26 de noviembre, al tratar del régimen jurídico de los derechos de naturaleza pública de la Hacienda Pública Estatal.

El mencionado art. 7 de la LGT dispone literalmente, que:

*«1. Los tributos se regirán:*

*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 competencia 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».*

## II. LA CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA

La Constitución española, aprobada en referéndum el día 6 y sancionada por el Rey de España en sesión pública y conjunta de las Cortes Generales (Congreso y Senado) el día 27, ambos de diciembre de 1978, tiene valor de norma jurídica en sí misma, siendo la norma suprema del ordenamiento jurídico español a la que están sujetos los ciudadanos y los poderes públicos (art. 9.1 CE), vincula a todos los jueces y tribunales, siendo directamente aplicable, preferente en el ámbito de los derechos fundamentales y disponiendo, asimismo, de eficacia derogatoria. Así, el carácter de norma suprema de la Constitución Española directamente aplicable dentro de nuestro ordenamiento jurídico ha sido reconocido por el Tribunal Constitucional al declarar que *«conviene no olvidar nunca que la Constitución, lejos de ser un mero catálogo de principios de no inmediata vinculación y de no inmediato cumplimiento hasta que no sea objeto de desarrollo por vía legal, es una norma jurídica, la norma suprema de nuestro*

*ordenamiento, y en cuanto tal, tanto los ciudadanos como todos los poderes públicos, y por consiguiente también los Jueces y Magistrados integrantes del poder judicial están sujetos a ella (arts. 9.1 y 17.1 de la CE)» (SSTC 16/1982, FJ. 1º).* En el mismo sentido de considerar a la CE como lex superior de todo el ordenamiento jurídico se han pronunciado las SSTC 20/1988 de 18 de febrero y 163/1994, de 26 de mayo.

El carácter de norma suprema de la Constitución Española es reconocido igualmente de forma expresa por la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial cuando dispone literalmente en su art. 5.1 que *«la Constitución es la norma suprema del ordenamiento jurídico y vincula a todos los Jueces y Tribunales, quienes interpretarán y aplicarán las leyes y los reglamentos según los preceptos y principios constitucionales, conforme a la interpretación de los mismos que resulte de las resoluciones dictadas por el Tribunal Constitucional en todo tipo de procesos».*

Los principios constitucionales del Derecho Financiero recogidos fundamentalmente en los arts. 31 (principios de generalidad, igualdad, progresividad, no confiscatoriedad y capacidad económica) y 133 de la CE (principio de reserva de ley) son objeto de estudio en los temas 6 y 7 de esta obra, pudiendo ser llevada a cabo la vulneración de los mismos, por una ley formal o disposición normativa con fuerza de ley, objeto de recurso de inconstitucionalidad (arts. 161.1 a) y 162 de la CE) o de planteamiento de cuestión de inconstitucionalidad por los órganos judiciales (art. 163 CE), ante el Tribunal Constitucional, cuyas sentencias tienen el valor de cosa juzgada a partir del día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial del Estado, no pudiendo interponerse recurso alguno contra las mismas (art. 164 CE).

### **III. LOS TRATADOS O CONVENIOS INTERNACIONALES: LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN**

Según la doctrina mayoritaria, los Tratados Internacionales que contengan cláusulas de naturaleza tributaria constituyen la siguiente fuente jerárquica del Derecho Tributario tras la Constitución Española. No obstante la anterior corriente mayoritaria, algunos autores entienden que el derecho interno no se encuentra en relación jerárquica con los Tratados Internacionales, siendo la relación entre ambos de distribución de materias al intervenir cada uno de ellos en diferentes ámbitos de actuación.

Respecto de los mismos dispone el art. 96 de la CE «1. Los tratados internacionales válidamente celebrados, una vez publicados oficialmente en España, formarán parte del ordenamiento interno. Sus disposiciones sólo podrán ser derogadas, modificadas o suspendidas en la forma prevista en los propios tratados o de acuerdo con las normas generales del Derecho internacional. 2. Para la denuncia de los tratados y convenios internacionales se utilizará el

mismo procedimiento previsto para su aprobación en el artículo 94» (es decir autorización previa de Las Cortes Generales).

Dentro de la materia tributaria la autorización previa del Estado para obligarse mediante Tratados o Convenios para evitar la doble imposición internacional requiere (según lo dispuesto en el art. 94 en relación con el art. 74, ambos de la CE, iniciándose dicho procedimiento de aprobación a instancias del Congreso) la aprobación de los mismos por mayoría de ambas Cámaras de las Cortes Generales, Congreso y Senado, reunidas en sesión conjunta. Y si no hubiera acuerdo entre Congreso y Senado se intentará obtener por una Comisión Mixta compuesta por igual número de diputados y senadores, presentando dicha Comisión un texto que será votado por ambas Cámaras; y para el supuesto de que dicho tenor no sea aprobado en la forma indicada decidirá el Congreso por mayoría absoluta.

Los convenios para evitar la doble imposición pueden ser de **carácter multilateral**, como por ejemplo el Modelo de Convenio para evitar la Doble Imposición Internacional sobre la Renta y el Patrimonio, aprobado en el año 1998 por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) cuya última versión actualizada es de 18 de diciembre de 2017, o de **carácter bilateral**, que es lo más frecuente.

Los convenios bilaterales para evitar la doble imposición internacional se pueden definir como aquellos tratados internacionales bilaterales suscritos entre dos Estados soberanos para evitar, en la medida de la posible, que un mismo sujeto pasivo tribute en ambos países (doble imposición), como consecuencia de percibir rendimientos que han sido producidos en el país firmante del convenio del que dicho sujeto pasivo no es residente. Es decir, se trata de evitar que el perceptor de unas rentas tenga que tributar por la obtención de las mismas tanto en su país de residencia (criterio de la residencia), mediante la correspondiente declaración de impuestos, como en el país del que no es residente pero en el que se han producido y percibido dichas rentas (criterio de la fuente), las cuales se sujetan a tributación en el momento de ser satisfechas al no residente, normalmente mediante una retención en los rendimientos, que técnicamente suele denominarse retención en la fuente.

Para concluir este apartado destacar que, en caso de discrepancia, los términos tributarios de estos Tratados deberán interpretarse de acuerdo con la definición contenida en los mismos y no de acuerdo con la legislación interna, salvo que el Tratado o Convenio remita a la misma expresamente.

#### **IV. NORMAS DICTADAS POR LA UNIÓN EUROPEA Y OTROS ORGANISMOS INTERNACIONALES O SUPRANACIONALES**

En este apartado se incluyen los Tratados Internacionales cuya celebración podrá ser autorizada mediante Ley Orgánica en los términos previstos en el art. 93 de la CE. Mediante la celebración de estos Tratados se permite atribuir a una organización o institución internacional el ejercicio de competencias derivadas de la Constitución.

El principal exponente de estos Tratados está constituido por el Derecho de la Unión Europea (UE), al que España se adhirió, como Estado Miembro de la entonces Comunidad Económica Europea (CEE), mediante el Tratado de Adhesión de 12 de junio de 1985, ratificado por LO 10/1985, de 2 de agosto de 1985.

Dentro de las fuentes del ordenamiento de la UE conviene tener presente la distinción entre el denominado Derecho Comunitario originario, integrado por los Tratados Constitutivos de la Unión y el llamado Derecho Comunitario derivado, constituido por los actos normativos procedentes de las instituciones comunitarias, en especial el Consejo y la Comisión.

##### **1. Derecho comunitario originario**

El denominado Derecho Originario de la UE está constituido fundamentalmente por el Tratado de Roma de 25 de marzo de 1957, en su versión consolidada tras las modificaciones llevadas a cabo en su texto por el Tratado Constitutivo de la Unión Europea, también llamado Tratado de la Unión Europea, firmado en Maastrich el 7 de febrero de 1992, el Tratado de Ámsterdam de 2 de octubre de 1997 y por el Tratado de Niza de 26 de febrero de 2001. Debe destacarse, asimismo, que el 13 de diciembre de 2007 fue firmado en Lisboa por los representantes de los 27 Estados Miembros de la U.E. el denominado Tratado de Lisboa por el que se modifica el Tratado de la Unión Europea y el Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea, que sustituye a la fallida Constitución Europea. El Tratado de Lisboa, también llamado Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, tenía prevista su entrada en vigor para el 1 de enero de 2.009, si bien dicha entrada en vigor tras su proceso de ratificación interna por todos los Estados Miembros, se aplazó hasta el 1 de Diciembre de 2009 tras su ratificación por la República de Irlanda en el mes de noviembre de 2009, habiéndose firmado por los 27 Estados miembros de la Unión Europea, el 13 Junio de 2012 en Bruselas, el Protocolo sobre las preocupaciones del pueblo irlandés con respecto al Tratado de Lisboa.

Por otra parte debe destacarse que el Tratado de Roma, en su versión consolidada derivada de las modificaciones citadas, regula determinadas disposiciones fiscales en el capítulo 2º de su título VI, arts. 110 a 113 en su renume-



ración llevada a cabo en fecha 1-12-2009, que pueden resumirse en los siguientes apartados:

- Artículo 110 (antiguo artículo 90)  
Ningún Estado Miembro podrá gravar directa o indirectamente los productos de los demás Estados Miembros con tributos intervivos superiores a los que graven, directa o indirectamente, los productos nacionales similares ni tampoco podrán gravar los productos de los demás Estados Miembros con tributos internos que puedan proteger indirectamente otras producciones.
- Artículo 111 (antiguo artículo 91).  
Los productos exportados de un Estado Miembro a otro no podrán beneficiarse de devolución de tributos internos superior al importe de los tributos con que hayan sido gravados los mismos.
- Artículo 112 (antiguo artículo 92)  
No se podrán conceder exoneraciones ni reembolsos a las exportaciones ni imponer gravámenes compensatorios a las importaciones procedentes de los Estados Miembros, salvo que las medidas proyectadas las hubiese aprobado el Consejo, cuando se trate de tributos distintos de los impuestos sobre el volumen de negocios, impuestos sobre consumos específicos y los otros impuestos indirectos.
- Artículo 113 (antiguo artículo 93).  
Se insta al Consejo a adoptar disposiciones sobre armonización de las legislaciones de los Estados Miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, consumos específicos y otros impuestos indirectos.

## **2. Derecho comunitario derivado**

Las diferentes normas de la UE emanadas de sus diversas instituciones son fundamentalmente los Reglamentos, las Directivas y las Decisiones.

A) Los **Reglamentos** son obligatorios en todos sus elementos y directamente aplicables en cada Estado Miembro, bastando para ello su publicación en el Diario Oficial de la Unión Europea y encontrándose el origen o fundamento de dicha aplicación directa en la cesión de competencias que cada uno de los Estados Miembros realiza a favor de la UE, en los Tratados constitutivos de la misma.

B) Las **Directivas** no son directamente aplicables, aunque obligan a cada Estado Miembro o al Estado destinatario de ellas en cuanto al resultado que

deba conseguirse con tales actos legislativos, pero dejando libertad a la autoridad nacional de cada Estado a la hora de elegir la forma y medios para lograr la aplicación de la Directiva en dicho Estado.

Las Directivas son las normas comunitarias más destacables desde el punto de vista tributario, dado que mediante ellas se dictan las normas de armonización de las legislaciones fiscales, fundamentalmente en materia de imposición indirecta (IVA e Impuestos Especiales), sin poder olvidar en materia de imposición directa las Directivas 2003/48 CE en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses y la Directiva 2003/49 CE relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados Miembros, ambas modificadas y actualizadas por la Directiva 2006/112 CE del Consejo sobre imposición indirecta (relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido).

C) Las **Decisiones**, obligan a sus destinatarios en todos sus elementos y si se dirigen a un destinatario concreto obligarán al interesado a partir de su notificación.

D) Aunque no se les reconoce el carácter de fuentes del derecho, pues no tienen carácter normativo, debe señalarse que el conjunto de disposiciones comunitarias se completa con los denominados «actos no vinculantes», como son las **Recomendaciones y los Dictámenes** y con los llamados «actos atípicos», entre los que se incluyen los Reglamentos Financieros y los Reglamentos de Régimen Interior de cada institución.

Para concluir este apartado destacar que las normas de Derecho Comunitario, tanto las que constituyen el denominado derecho originario o primario como las que integran el denominado derecho derivado o secundario, se integran dentro del ordenamiento interno español rigiéndose por el principio de primacía jerárquica del derecho comunitario sobre el nacional, siendo la normativa comunitaria de aplicación directa por los órganos judiciales de nuestro país, los cuales pueden plantear ante el TJUE, mediante la llamada cuestión prejudicial, la adecuación de determinados preceptos del ordenamiento interno español a las normas de la UE.

## **V. LA LEY GENERAL TRIBUTARIA, LAS LEYES REGULADORAS DE CADA TRIBUTO Y LAS DEMÁS LEYES QUE CONTENGAN DISPOSICIONES EN MATERIA TRIBUTARIA**

Dentro del sistema de jerarquía normativa, que constituye uno de los principios fundamentales del Sistema de Fuentes del Derecho, la Ley, en cuanto norma emanada de las Cortes Generales del Estado Español o de las Asambleas o Parlamentos de las Comunidades Autónomas, ocupa su lugar inmediatamente después de la CE Española y del Derecho o normativa de la UE.

No obstante, en un ordenamiento jurídico descentralizado como el existente en el Estado español, el panorama de la jerarquía normativa debe ponerse en relación con el principio de competencia de poderes atribuidas al Estado o a las Comunidades Autónomas con carácter general en los arts. 148 y 149 de la CE, según las materias asumibles legislativamente por dichas Administraciones —leyes estatales y leyes autonómicas. El reparto del Poder Tributario dentro del ordenamiento español corresponde al tema 9 de esta obra, al que nos remitimos.

## 1. La Ley General Tributaria

La derogada Ley General Tributaria 230/1963, de 28 de diciembre, supuso la culminación del proceso codificador del Derecho Tributario en el ordenamiento español, entendiendo como tal la reunión sistemática y ordenada en un solo texto de las normas y principios generales y comunes a todos los tributos.

La mencionada condición de código tributario se mantiene y refuerza en la vigente Ley General Tributaria 58/2003, de 17 de diciembre (LGT), así como en la Reforma Parcial de la misma llevada a cabo por la Ley 34/2015 de 21 de Septiembre, al incorporar al texto de la misma preceptos que se encontraban dispersos en normas de rango reglamentario, apareciendo reflejada expresamente dicha condición al disponer en su art. 1 que *«esta Ley establece los principios y las normas jurídicas generales del sistema tributario español y será de aplicación a todas las Administraciones tributarias en virtud y con el alcance que se deriva del artículo 149.1, 1ª, 8ª, 14ª y 18ª 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.*

*A los efectos de esta ley, se entenderá por asistencia mutua el conjunto de acciones de asistencia, colaboración, cooperación y otras de naturaleza análoga que el Estado español preste, reciba o desarrolle con la Unión Europea y otras entidades internacionales o supranacionales, y con otros Estados en virtud 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. La asistencia mutua podrá comprender la realización de actuaciones ante obligados tributarios.*

*La asistencia mutua a la que se refiere este apartado participa de la naturaleza jurídica de las relaciones internacionales a las que se refiere el art. 149.1.3ª de la Constitución».*

Dicho art. 1 LGT, según establece literalmente el apartado II de la Exposición de Motivos de la propia LGT, *«delimita el ámbito de aplicación de la misma, como Ley que recoge y establece los principios y las normas jurídicas generales del sistema tributario español. La nueva Ley General Tributaria debe adecuarse a las reglas de distribución de competencias que derivan de la Constitución Española. Respecto a esta cuestión, el Tribunal Constitucional ha manifestado que “el sistema tributario debe estar presidido por un conjunto de principios generales comunes capaz de garantizar la homogeneidad básica que permita configurar el régimen jurídico de la ordenación de los tributos como un verdadero sistema y asegure la unidad del mismo, que es exigencia indeclinable de la igualdad de los españoles” (STC 116/94, de 18 de abril) y también que “la indudable conexión existente entre los artículos 133.1, 149.1.14ª y 157.3 de la Constitución determina que el Estado sea competente para regular no sólo sus propios tributos, sino también el marco general de todo el sistema tributario y la delimitación de las competencias financieras de las Comunidades Autónomas respecto de las del propio Estado” (STC 192/2.000, de 13 de julio)».*

*En definitiva de los títulos competenciales previstos en el apartado 1 del artículo 149 de la Constitución, esta Ley se dicta al amparo de lo dispuesto por las siguientes materias: 1ª, en cuanto regula las condiciones básicas que garantizan la igualdad en el cumplimiento del deber constitucional de contribuir; 8ª, en cuanto se refiere a la aplicación y eficacia de las normas jurídicas y a la determinación de las fuentes del derecho tributario; 14ª, en cuanto establece los conceptos, principios y normas básicas del sistema tributario en el marco de la Hacienda general; y 18ª, en cuanto adapta a las especialidades del ámbito tributario la regulación del procedimiento administrativo común, garantizando a los contribuyentes un tratamiento similar ante todas las Administraciones tributarias».*

Por lo que respecta a su estructura, la vigente LGT consta de 271 arts., distribuidos en 7 títulos (Título I: Las Disposiciones Generales del Ordenamiento Tributario, Título II: Los Tributos, Título III: La Aplicación de los Tributos, Título IV: La Potestad Sancionadora, Título V: La Revisión en Vía Administrativa, Título VI: Actuaciones y Procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delitos contra la Hacienda Pública y Título VII: Recuperación de ayudas de Estado que afecten al ámbito tributario), que se subdividen en capítulos, secciones y subsecciones, conteniendo asimismo 22 Disposiciones Adicionales, 5 Transitorias, 1 Derogatoria y 11 Disposiciones Finales.

## **2. Las Leyes reguladoras de cada tributo y las demás leyes que contengan disposiciones en materia tributaria**

Además de la LGT son fuentes del ordenamiento tributario español las Leyes reguladoras de cada tributo —impuestos, tasas, contribuciones especiales y las leyes que las CC.AA. puedan establecer sobre los tributos del Estado susceptibles de cesión de acuerdo con la previsión normativa contenida en el

artículo 12 de la Ley Orgánica 8/1980 de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA)— y las demás Leyes que contengan disposiciones en materia tributaria, pudiendo destacarse dentro de estas últimas la Ley de Presupuestos Generales del Estado, las ya no publicadas Leyes de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social, ambas de carácter anual y que serán objeto de análisis a continuación y otras de índole diverso, entre las que cabe enumerar, la Ley 7/1985 de 2 de abril, de Bases de Régimen Local, en sus arts. 105 a 116; la Ley 20/1990, de 19 de Diciembre, de Régimen Fiscal de las Cooperativas en sus arts. 33 a 40; la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen Fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo; el Texto Refundido de la Ley Reguladora de Haciendas Locales, aprobada por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, la Ley 22/2005, de 18 de noviembre por la que se incorporaron al ordenamiento español diversas Directivas comunitarias en materia de productos energéticos y electricidad, que creó el Impuesto especial sobre el Carbón (arts. 75 a 88 de la Ley de Impuestos Especiales); la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal o la Ley 22/2009, de 18 de Diciembre por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, debiendo destacarse, asimismo, sin ánimo de ser exhaustivos, la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude; La Ley 15/2012, de 27 de Diciembre, de Medidas Fiscales para la Sostenibilidad energética, que ha creado tres nuevas figuras impositivas: el Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica, el Impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultante de la generación de energía nucleoelectrónica y el Impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas; la Ley 16/2012, de 27 de Diciembre por la que se adoptan medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica, que crea el Impuesto sobre los Depósitos en las Entidades de Crédito o la Ley 16/2013, de 29 de octubre por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras, que crea el Impuesto sobre los gases fluorados de efecto invernadero y el Real Decreto 1042/2013, de 27 de diciembre, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre gases fluorados de efecto invernadero.

## 2.1. La Ley de Presupuestos Generales del Estado

Su regulación se establece en el art. 134 de la CE, por lo que puede considerarse como una ley ordinaria cuyos aspectos esenciales se encuentran específicamente previstos y regulados en el propio texto constitucional, siendo en palabras de RODRÍGUEZ BEREJO la *«ley de ordenación jurídica del gasto público»* (STC 116/1994, voto particular). Asimismo las SSTC 136/2011, 13 de Septiembre y 21/2013, de 19 de Diciembre destacan el carácter de ley ordinaria y de características específicas contenidas en la Constitución de la Ley de Presupuestos.

En cuanto a la posible consideración de la LPGE como fuente de Derecho Tributario debe tenerse en cuenta que el apartado 7 del mencionado art. 134 de la CE dispone que *«la Ley de Presupuestos Generales del Estado no puede crear tributos. Podrá modificarlos cuando una ley tributaria sustantiva lo prevea»*.

Dicha posibilidad de modificación de los tributos ha sido objeto de pronunciamiento desde hace décadas por la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, tanto respecto de las normas tributarias de carácter general como respecto de figuras tributarias concretas, cuya relación con el principio de legalidad en materia financiera ha supuesto un encarnizado debate doctrinal y jurisprudencial en aras a fijar el espacio vital de la LPGE. Esta cuestión se regula detalladamente al analizarse el principio de reserva de ley en el tema 7 de esta obra, a cuyo estudio remitimos.

## 2.2. La Ley de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social

Esta Ley, que apareció por primera vez en el ordenamiento español en el año 1993 y que se estuvo publicando anualmente desde dicho año hasta el año 2003 en que dejó hacerlo, se publicaba en la misma fecha y a continuación de la Ley de Presupuestos Generales del Estado de cada año, por lo que fue vulgarmente conocida con el nombre de *«ley de acompañamiento»*.

La finalidad de dicha Ley, cuya tramitación parlamentaria se realizaba de modo paralelo y simultáneo a la de la Ley de Presupuestos Generales del Estado, era la de incluir en la misma las modificaciones de aquellas normas de carácter fiscal, administrativo y de orden social —laborales y de seguridad social fundamentalmente— que no podían ser incluidas en la Ley de Presupuesto Generales del Estado como consecuencia de la doctrina constitucional anteriormente indicada en torno a la modificación de normas tributarias por parte de la Ley de Presupuestos. La ampliación anualmente del número y extensión de disposiciones legales que modificaba esta *«ley de acompañamiento»* —que, a modo de ejemplo, creó el Impuesto especial sobre las Primas del Seguro en virtud del artículo 12 de la Ley 13/1996 de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social y el Impuesto sobre Ventas Minoristas de Hi-



drocarburos en virtud del artículo 9 de la Ley 24/2001, de 27 de Diciembre, igualmente de Medidas Fiscales— dio lugar a la presentación de un recurso de inconstitucionalidad contra la misma, en concreto contra la Ley 50/1998, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social para el año 1999, al estimarse por los recurrentes, 89 Diputados del PSOE, que con dicha ley se estaba vulnerando igualmente el espíritu de la doctrina constitucional establecida en torno a las modificaciones de normas tributarias llevadas a cabo por las leyes anuales de presupuestos, ya que, al amparo formal de una ley ordinaria, que no tiene las limitaciones que el artículo 134 de la C.E. impone a la Ley de Presupuestos Generales del Estado, se estaban produciendo sustanciales reformas tributarias que eran llevadas a cabo sin el examen y enmienda de su contenido que requiere la aprobación de cualquier ley.

Doce años y medio después de su interposición, el T.C., en Sentencia de 13 de Septiembre de 2011, desestimó dicho recurso de inconstitucionalidad —aunque con la existencia de 2 votos particulares a favor de la estimación del mismo—, considerando que la publicación de la Ley de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social no incurría en ningún defecto que determinase su contradicción con lo dispuesto en la Constitución. No obstante, a pesar del aval constitucional favorable a dicha técnica legislativa, por parte del poder legislativo no se ha vuelto a publicar, con posterioridad al año 2003, ninguna Ley de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social.

## VI. TIPOS DE LEYES Y DEMÁS DISPOSICIONES CON FUERZA DE LEY

Antes de continuar con el orden jerárquico de las fuentes del ordenamiento tributario español enumeradas en el art. 7 de la vigente LGT, resulta conveniente analizar los diferentes tipos de leyes existentes en nuestro ordenamiento tras la publicación de la CE de 1978.

### 1. Leyes Orgánicas, Estatutos de Autonomía y Leyes Ordinarias

Dispone el art. 81 de la CE que *«1. Son leyes orgánicas las relativas al desarrollo de los derechos fundamentales y de las libertades públicas, las que aprueben los Estatutos de Autonomía y el régimen electoral general y las demás previstas en la Constitución. 2. La aprobación, modificación o derogación de las leyes orgánicas exigirá mayoría absoluta del Congreso, en una votación final sobre el conjunto del proyecto»*.

Del contenido del citado precepto resulta que no toda ley que se apruebe formalmente por mayoría absoluta del Congreso será orgánica, sino que únicamente lo serán aquellas que se refieren a las materias que de modo expreso recoge el art. 81.1 de la CE, aunque también quepan algunas materias conexas y se permita asimismo incluir en leyes orgánicas algunos preceptos no orgáni-



cos cuya modificación no exigiría los requisitos formales de la ley orgánica. Y este criterio de relación entre ley orgánica y ley ordinaria basado en el principio de competencia o de distribución de materias y no de jerarquía entre ambas, mantenido por la doctrina mayoritaria, ha sido admitido también por el Tribunal Constitucional señalando expresamente que *«por ello hay que afirmar que si es cierto que existen materias reservadas a leyes orgánicas (artículo 81.1 CE) también lo es que las leyes orgánicas están reservadas a estas materias y que por tanto sería disconforme con la CE la ley orgánica que invadiera materias reservadas a la ley ordinaria»* (STC 5/1981, FJ. 21º).

Resulta igualmente del contenido del art. 81.1 CE que las leyes tributarias no han de revestir el carácter de leyes orgánicas, al no estar incluidas las mismas en la cláusula general de delimitación de ley orgánica contenida en el citado art., sin que ello impida que los Estatutos de Autonomía de las diferentes Comunidades Autónomas contengan normas de carácter tributario, en especial en lo que hace referencia a los tributos propios de las CC.AA., a los impuestos estatales cedidos a dichas Administraciones territoriales y a los recargos que las CC.AA. puedan establecer sobre los impuestos estatales cedibles. Asimismo existen otras leyes incluidas en dicha cláusula general de reserva de ley orgánica que afectan indirectamente a la materia tributaria en cuanto hacen referencia a la protección del crédito tributario, entre las que cabe citar la normativa reguladora de los delitos contra la Hacienda Pública, contenida en los arts. 305 a 310 y 310 bis de la LO 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal —con la redacción dada a dichos artículos por la L.O. 7/2012, de 27 de diciembre, de modificación del Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social— y la de los delitos de contrabando, contenida en los arts. 2 a 10 de la LO 12/1995, de 12 de diciembre, de Represión del Contrabando, en la redacción de dichos artículos llevada a cabo por la L.O. 6/2011, de 30 de junio. Por último indicar que en la expresión «demás leyes orgánicas previstas en la CE», a la que hace referencia el ya citado art. 81.1 de la CE, únicamente guarda relación con la materia tributaria la LO 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA), creada en virtud de la previsión normativa contenida en el art. 157.3 CE, al disponer literalmente que *«mediante ley orgánica podrá regularse el ejercicio de las competencias financieras enumeradas en el precedente apartado 1 —que regula los recursos de las Comunidades Autónomas, entre los que se incluyen las diferentes figuras tributarias—, las normas para resolver los conflictos que pudieran surgir y las posibles formas de colaboración financiera entre las Comunidades Autónomas y el Estado»*.

## 2. Leyes estatales y leyes autonómicas

La configuración territorial del Estado español dividido en 17 Comunidades Autónomas, cada una de las cuales cuenta con sus propios órganos legis-

lativos, obliga a distinguir entre leyes estatales y leyes autonómicas, siendo estas últimas el cauce normativo a través del cual las Comunidades Autónomas regulan sus recursos tributarios.

Por lo que respecta a la articulación o relación entre las leyes estatales y las autonómicas, la misma se basa en criterios de distribución de materias en función de sus respectivas competencias y no en el principio de jerarquía normativa, pues ambos tipos de leyes poseen el mismo rango jerárquico con carácter general, aunque existen algunas excepciones concretadas en los Estatutos de Autonomía y en las leyes estatales contenidas en el art. 150 de la CE, entre las que se incluyen las leyes marco, las leyes de transferencias o delegación y las leyes de armonización, si bien todas ellas carecen de aplicación en materia tributaria por lo que no precede el estudio de las mismas. Y es precisamente el criterio de distribución competencial, el que determina que tanto las leyes estatales como las autonómicas deban respetar dentro de su respectiva independencia financiera los principios constitucionales, dentro de los que se incluyen, entre otros, los principios de coordinación con la hacienda estatal y solidaridad entre todos los españoles, como así tuvo ocasión de declarar el Tribunal Constitucional en sentencia del pleno nº 13/2007, de 18 de enero, en relación con la denominada deuda histórica andaluza en materia de financiación autonómica.

Otra cuestión a analizar en este apartado es la relativa al procedimiento legislativo de las leyes estatales en materia tributaria, que presenta algunas especialidades, pues dichas leyes, según establece el art. 87.3 de la CE, excluyen la iniciativa legislativa popular en orden a la presentación de proposiciones de ley en esta materia, debiendo destacarse que lo que parece ser que se pretende evitar con dicha exclusión es que un determinado grupo de ciudadanos pueda efectuar propuestas legislativas en esta materia que puedan poner en peligro la recaudación tributaria, como podría ser, por ejemplo, la supresión de determinados tributos de nuestro ordenamiento jurídico.

Igualmente debe tenerse en cuenta que la tramitación parlamentaria de las leyes tributarias, tanto estatales como autonómicas, no presenta ninguna particularidad especial, pues la aprobación de las mismas se produce mediante el procedimiento legislativo ordinario, con la única excepción de las leyes estatales por las que se aprueban tanto el régimen de Concierto Económico entre el Estado Español y el Gobierno Vasco —Ley 12/2002, de 23 de mayo, modificada por la Ley Estatal 28/2007, de 25 de octubre que viene a sustituir al primer Concierto Económico llevado a cabo mediante la Ley 12/1981, de 13 de mayo así como la última modificación de la Ley 12/2002 llevada a cabo por la 7/2014 de 21 de Abril— como el régimen de Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra —Ley 25/2003 de 15 de julio que aprueba la modificación del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra pactado por Ley 28/1990, de 26 de diciembre, con las

diferentes modificaciones producidas en dicha ley, entre ellas la llevada a cabo por Ley 48/2007, de 19 de diciembre y la última modificación efectuada por la Ley 14/2015, de 24 de Junio— cuyo procedimiento de elaboración tiene carácter paccionado o de pacto, al intervenir en la elaboración del texto legal las instituciones de los territorios forales citados y no ser posible que las Cortes Generales introduzcan enmiendas al texto normativo pactado.

Por último debe señalarse que las leyes estatales en materia tributaria pueden ser tanto leyes del Pleno de las Cámaras como leyes de las Comisiones legislativas de las mismas, pues los proyectos o proposiciones de ley en materia tributaria no se encuentran entre las materias que el apartado 3º del art. 75 de la CE excluye de la posibilidad de delegación por parte de las Cámaras en las Comisiones Legislativas Permanentes.

### **3. Demás disposiciones con fuerza de ley. Las disposiciones del poder ejecutivo con fuerza de ley: los Decretos-leyes y los Decretos legislativos**

Dentro del ordenamiento jurídico español existen dos tipos de normas que, pese a disfrutar del mismo rango formal que la ley, no provienen de la actividad del legislador sino de la del poder ejecutivo o Gobierno, siendo tales normas los Decretos-leyes y los Decretos legislativos.

#### **3.1. Decretos-leyes**

Dispone el art. 86 de la CE que *«1. En caso de extraordinaria y urgente necesidad, el Gobierno podrá dictar disposiciones legislativas provisionales que tomarán la forma de Decretos-leyes y que no podrán afectar al ordenamiento de las instituciones básicas del Estado, a los derechos, deberes y libertades de los ciudadanos regulados en el Título I, al régimen de las Comunidades Autónomas, ni al Derecho electoral general. 2. Los Decretos-leyes deberán ser inmediatamente sometidos a debate y votación de totalidad al Congreso de los Diputados, convocado al efecto si no estuviere reunido, en el plazo de los treinta días siguientes a su promulgación. El Congreso habrá de pronunciarse expresamente dentro de dicho plazo sobre su convalidación o derogación, para lo cual el Reglamento establecerá un procedimiento especial y sumario. 3. Durante el plazo establecido en el apartado anterior, las Cortes podrán tramitarlos como proyectos de ley por el procedimiento de urgencia.»*

Del contenido del citado art. resulta que el Decreto-ley es una posibilidad constitucional extraordinaria, en cuanto supone una excepción a la regla general de que es competencia de las Cortes Generales la aprobación de las disposiciones normativas con rango de Ley, por la que se atribuye expresamente al Gobierno la posibilidad de dictar disposiciones normativas provisionales con valor de ley en situaciones de extraordinaria y urgente necesidad y siempre que no afecten a las materias expresamente excluidas por el propio art. 86 CE

de la utilización de esta figura normativa. No obstante su calificación de disposición normativa de carácter excepcional, lo cierto es que la utilización por parte del poder ejecutivo de los Decretos-leyes es una práctica bastante habitual en la elaboración de normas jurídicas, lo que ha motivado la existencia de una amplia jurisprudencia constitucional en orden a la válida utilización de esta figura normativa.

Desde el punto de vista del Derecho Tributario son tres las cuestiones que deben ser analizadas en el estudio del Decreto-ley y que pasamos a examinar a continuación.

a) La concurrencia de un presupuesto habilitante que justifique la utilización de la figura del Decreto-ley y que se concreta en la determinación de los supuestos en que concurre una situación de extraordinaria y urgente necesidad.

La expresión *«en casos de extraordinaria y urgente necesidad»* que utiliza el art. 86.1 CE es un concepto indeterminado que hay que concretar en cada caso y respecto del cual el Tribunal Constitucional ha manifestado que *«existe una reiterada jurisprudencia constitucional, asentada en las SSTC 29/1982, 6/1983 y 29/1986, acerca de los requisitos exigidos por la CE para que el Gobierno pueda ejercitar la potestad normativa excepcional de dictar Decretos-leyes»*, añadiendo asimismo dicho órgano judicial que *«es evidente que el concepto de extraordinaria y urgente necesidad que se contiene en la CE, no es, en modo alguno una cláusula o expresión vacía de significado dentro de la cual el lógico margen de apreciación política del Gobierno se mueva libremente sin restricción alguna sino, por el contrario, la constatación de un límite jurídico a la actuación mediante Decretos-leyes. Y en ese sentido, sin perjuicio del peso que en la apreciación de lo que haya de considerarse como caso de extraordinaria y urgente necesidad haya de concederse al juicio puramente político de los órganos a los que incumbe la dirección del Estado, es función propia de este Tribunal el aseguramiento de estos límites, la garantía de que en el ejercicio de esta facultad, como de cualquier otra, los poderes se mueven dentro del marco trazado por la CE, de forma que «el Tribunal Constitucional podrá, en supuestos de uso abusivo o arbitrario, rechazar la definición que los órganos políticos hagan de una situación determinada» (STC 29/1982, FJ. 3º) y, en consecuencia, declarar la inconstitucionalidad de un Decreto-ley por inexistencia del presupuesto habilitante por invasión de las facultades reservadas a las Cortes Generales por la CE» (SSTC 182/1997, FJ. 3º; 11/2002, FJ. 4º y 137/2003, FJ. 3). Igualmente señala el Tribunal Constitucional que «es claro que el ejercicio de la potestad de control que compete a este Tribunal implica que la definición por los órganos políticos de una situación de extraordinaria y urgente necesidad sea explícita y razonada y que exista una conexión de sentido o relación de adecuación entre la situación definida que constituye el presupuesto habilitante y las medidas que en el Decreto-ley se adoptan (STC 29/1982, FJ. 3º), de manera que estas últimas guarden una relación directa o de congruencia con la situación que se trata de afrontar. El control que compete al Tribunal Constitucional en este punto es un control externo, en el sentido de que*

*debe verificar, pero no sustituir, el juicio político o de oportunidad que corresponde al Gobierno y al Congreso de los Diputados en el ejercicio de la función de control parlamentario (art. 86,2 C.E)» (STC 182/1997, FJ. 5º).* En este sentido reiterar que la doctrina del TC (STC 189/2005 de 7 de julio, STC 329/2005, de 15-12-2005 o STC 137/2011 de 14 de Septiembre) ante el uso abusivo y reiterado del Decreto-ley ha llegado a declarar inconstitucionales y nulos algunos artículos de determinados Decretos-leyes, como el artículo 1 del Decreto-ley 4/2000, por no concurrir en el mismo la situación de extraordinaria y urgente necesidad que para la aprobación de un Decreto-ley exige el artículo 86,1 CE y que se concretan en la necesidad de tener que explicitar de forma razonada los motivos que han sido tenidos en cuenta para su aprobación y en segundo lugar en la existencia de una necesaria conexión entre la situación de urgencia definida y la medida concreta adoptada para subvenir la misma.

b) La determinación de la materia tributaria concreta que puede ser objeto de regulación mediante Decreto-ley.

Con base en la expresión contenida en el apartado 1º del art. 86 CE de que «los Decretos-leyes no podrán afectar a los derechos, deberes y libertades de los ciudadanos regulados en el Título I de la C.E», se ha suscitado un gran debate en la doctrina científica acerca de si la materia tributaria forma parte del grupo de aquellas que no pueden ser reguladas mediante Decreto-ley, pues en el Título I de la CE se encuentra incluido el art. 31 en cuyos apartados 1º y 3º se recogen el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos y el principio de reserva de ley en materia tributaria. Dicha cuestión es analizada con detalle en el tema 7 de esta obra al que nos remitimos.

c) El aspecto procedimental del Decreto-ley, en cuanto el mismo debe ser objeto de convalidación o derogación por el Congreso y la posibilidad de su tramitación como proyecto de ley por el procedimiento de urgencia y su posible posterior aprobación como ley.

La incorporación definitiva del Decreto-ley al ordenamiento jurídico puede producirse por alguno de los dos medios indicados. En el caso de la convalidación el Decreto-ley no cambia de naturaleza jurídica por lo que el mismo puede ser objeto de declaración de inconstitucionalidad por los motivos antes indicados en relación con el art. 86.1 CE y por lo que respecta a su tramitación como proyecto de ley por el procedimiento de urgencia su resultado final será la sustitución del Decreto-ley por la promulgación de una ley formal parlamentaria. No obstante la existencia de los dos procedimientos indicados, el Tribunal Constitucional, dado lo limitado del plazo establecido en el apartado 2 del art. 86 CE, que imposibilita la creación de una ley en ese breve período de tiempo, ha admitido la posibilidad de hacer uso del procedimiento de ratificación e inmediatamente después, previo pronunciamiento favorable del Congreso, tramitar el Decreto-ley ya convalidado como proyecto de ley por el procedimiento de urgencia, en el cual podrán realizarse ya enmiendas parciales.

Para concluir el estudio del Decreto-ley debe señalarse que no se contempla en la CE la posibilidad de que las Comunidades Autónomas puedan dictar Decretos-leyes, no habiéndose previsto tampoco dicha posibilidad en los primeros Estatutos de Autonomía. No obstante, a partir del año 2006 son ya varios los Estatutos de Autonomía que admiten la posibilidad de que los gobiernos autonómicos puedan dictar Decretos Leyes. Así lo establecen expresamente el artículo 44,4 del Estatuto de la Comunidad Valenciana, que permite al Consell dictar Decretos-leyes cuando se dieren los requisitos previstos en el artículo 86 CE. Igualmente prevén la posibilidad de que los Gobiernos autonómicos puedan dictar Decretos, los Estatutos de Autonomía de Cataluña (art. 64), de Andalucía (art. 110), Aragón (art. 44), Baleares (art. 49), Canarias (art. 25) y Castilla-León (art. 25,4).

### 3.2. Decretos legislativos

El Decreto legislativo es una técnica de colaboración normativa en virtud de la cual las Cortes Generales pueden delegar en el Gobierno la potestad de dictar disposiciones normativas con rango de ley. En concreto dispone el art. 82.1 CE que *«las Cortes Generales podrán delegar en el Gobierno las potestad de dictar normas con rango de ley sobre materias determinadas no incluidas en el artículo anterior»* (es decir no cabe dictar Decretos legislativos en materia reservadas a Ley Orgánica), añadiendo asimismo el art. 85 CE que *«las disposiciones del Gobierno que contengan legislación delegada recibirán el título de Decretos legislativos»*.

#### a) Caracteres del Decreto legislativo

Vienen establecidos expresamente en los apartados 3 y 6 del art. 82 y en el art. 84, ambos de la CE así como en el apartado 2 del citado art. 82 CE, que al tratar de las clases de Decretos legislativos, a las que más adelante se hará referencia, viene a indicar que la delegación se hará mediante ley, si bien ya el Tribunal Supremo, en Sentencia de 18 de marzo de 1981, admitió la posibilidad de que la autorización para dictar un Decreto legislativo se realizase mediante Decreto-ley.

En concreto dispone el art. 82.3 CE que *«la delegación legislativa habrá de otorgarse al Gobierno de forma expresa para materia concreta y con fijación del plazo para su ejercicio. La delegación se agota por el uso que de ella haga el Gobierno mediante la publicación de la norma correspondiente. No podrá entenderse concedida de modo implícito o por tiempo indeterminado. Tampoco podrá permitir la subdelegación a autoridades distintas de propio Gobierno»* y añade el apartado 6 de este mismo art. que *«sin perjuicio de la competencia propia de los Tribunales, las leyes de delegación podrán establecer en cada caso fórmulas adicionales de control.»*

Respecto al control de la delegación legislativa que sirve de base al Decreto legislativo tiene declarado el Tribunal Constitucional que *«el control de*



*los excesos de la delegación legislativa corresponde no sólo al Tribunal Constitucional, sino también a la jurisdicción ordinaria. La competencia de los tribunales ordinarios para enjuiciar la adecuación de los Decretos legislativos a las leyes de delegación se deduce del artículo 82.6 de la CE; así lo ha entendido este Tribunal Constitucional en la antes citada Sentencia de 19 julio 1982 y posteriormente en Auto de 17 febrero 1983. Por lo tanto, la nulidad de la norma originada por el exceso de delegación —y la resultante inaplicación de la misma— pudo apreciarse en la instancia» (STC 47/1984, FJ. 3º).*

Y en cuanto a las formas adicionales de control la principal es la ratificación por las Cortes del contenido del Decreto legislativo mediante el procedimiento previsto en el art. 153 del Reglamento del Congreso, sanando dicha ratificación los posibles errores que se hubieran podido cometer por el Gobierno en la elaboración del Decreto legislativo.

Para concluir con las características del Decreto legislativo dispone el art. 84 CE que «cuando una proposición de ley o una enmienda fuera contraria a una delegación legislativa en vigor, el Gobierno está facultado para oponerse a su tramitación. En tal supuesto, podrá presentarse una proposición de ley para la derogación total o parcial de la ley de delegación».

#### *b) Modalidades de Decretos legislativos*

La delegación legislativa por la que se autoriza al Gobierno a dictar Decretos legislativos puede revestir dos modalidades, tal y como prevé el art. 82.2 CE: 1) Decretos legislativos que dan lugar a la aprobación de **Textos Articula-**  
**dos**, cuando la delegación legislativa proviene de una ley de bases y 2) Decretos legislativos que dan lugar a la aprobación de **Textos Refundidos** cuando la delegación legislativa deriva de una ley ordinaria, que permite agrupar y estructurar en un solo texto normativo diversos mandatos o disposiciones vigentes que se hallen dispersas en diferentes textos normativos.

Por otra parte es importante diferenciar la ley de bases que menciona el citado art. 82 CE de la legislación básica o leyes de bases a que se refieren algunos de los apartados del art. 149.1 de la CE que al regular las competencias exclusivas del Estado permite a este dictar una ley básica directamente aplicable que las CC.AA. pueden desarrollar, aunque no modificar, mediante sus respectivas leyes autonómicas.

Cabe indicar asimismo que no es imprescindible que la delegación legislativa se contenga en una ley de bases específica, siendo admisible la efectuada mediante una ley general como así sucede con el Real Decreto Legislativo 1.175/1990, de 28 de septiembre, que aprueba las Tarifas y la Instrucción del Impuesto de Actividades Económicas que encuentra las bases que le sirven de delegación en el art. 86.1 de la entonces vigente Ley 39/1998, de 28 de diciembre, reguladora de Haciendas Locales —actualmente derogada por el Real Decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el TRLRHL.



Para concluir el estudio de los textos articulados señalar que si bien en la actualidad no existe ninguna disposición normativa de este tipo destacable en materia tributaria, cabe señalar como ejemplo de este tipo de norma el Real Decreto Legislativo 2.795/1980, de 12 de diciembre, por el que se articuló la Ley 39/1980, de 5 de julio, de Bases sobre Procedimiento Económico-Administrativo, actualmente derogado por la Ley General Tributaria 58/2003.

Respecto a los textos refundidos, destacar que esta norma ha sido profusamente utilizada en materia tributaria a lo largo de los años, estando regulada una parte importante de los tributos actuales por medio de tales textos. Cabe citar, a modo de ejemplo, el Real Decreto Legislativo 1299/1986, de 28 de junio, por el que se modifica el Texto Refundido de los impuestos integrantes de la Renta de Aduanas; el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de Septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados; el Real Decreto Legislativo 2/2004 de 5 de Marzo por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales; el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de Marzo, por el que se aprobó el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (derogado por la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los impuestos sobre sociedades, sobre la renta de los no residentes y sobre el patrimonio); o el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de Marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes.

Para finalizar el apartado relativo a los Decretos legislativos señalar que si bien la CE no hace referencia expresa a la posibilidad de su utilización por las CC.AA no existe ningún impedimento legal para ello, habiendo, de hecho, regulado expresamente la admisión de dicha disposición normativa los Estatutos de Autonomía de Aragón, Baleares, Cantabria, Castilla-La Mancha, Castilla y León, Cataluña, Madrid y Navarra.

## **VII. LAS DISPOSICIONES REGLAMENTARIAS DICTADAS EN DESARROLLO DE LAS LEYES TRIBUTARIAS Y, ESPECÍFICAMENTE EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO LOCAL, LAS CORRESPONDIENTES ORDENANZAS FISCALES**

Los Reglamentos o disposiciones reglamentarias son normas de carácter general dictadas en desarrollo de una ley y sometidas al principio de jerarquía normativa, por lo que no podrán entrar a regular materias constitucionalmente reservadas a la Ley —principio de reserva de ley— ni ir directa ni indirectamente en contra de lo dispuesto por las leyes, debiendo, asimismo, atenerse al contenido de las leyes en cuyo desarrollo se dicten. Llegado a este punto conviene precisar que es admitido por la doctrina el llamado Reglamento in-

dependiente, que, como excepción a la regla general de ser el Reglamento una norma de desarrollo de la Ley, puede existir sin una ley anterior habilitante; no obstante este tipo de reglamento suele quedar relegado al ámbito de aspectos organizativos internos de la propia Administración por lo que su estudio carece de trascendencia en este capítulo.

En el estudio de esta fuente del Derecho Tributario hay que diferenciar entre los Reglamentos dictados por el Estado y las CC.AA., por un lado, en cuanto ambas Administraciones poseen capacidad legislativa; y, por otro, los dictados por las entidades o corporaciones locales, las cuales carecen de potestad legislativa, y cuya potestad reglamentaria se concretan en materia tributaria en las denominadas Ordenanzas Fiscales.

## **1. Los Reglamentos dictados por el Estado y por las Comunidades Autónomas**

Dispone el art. 97 de la CE que «el Gobierno... ejerce la función ejecutiva y la potestad reglamentaria de acuerdo con la Constitución y las leyes», aludiendo a la potestad reglamentaria de las CC.AA. el art. 153.3 c) de la CE al disponer «que el control de la actividad de los órganos de las CC.AA. se ejercerá: c) por la jurisdicción contencioso-administrativa, el de la administración autónoma y sus normas reglamentarias».

Aparte de la potestad reglamentaria atribuida directamente por la CE al Gobierno, también poseen dicha potestad por delegación los diferentes Ministros, como así han tenido ocasión de admitir tanto el Tribunal Constitucional como el Tribunal Supremo y expresamente reconoce el art. 7.1 e) párrafo segundo de la LGT, al que más adelante se volverá a hacer referencia al tratar las órdenes ministeriales.

Dentro de los Reglamentos más destacables en materia tributaria, aprobados todos ellos mediante Reales Decretos, cabe citar los dictados en desarrollo de las diferentes leyes que regulan los tributos estatales así como los reglamentos de desarrollo de la L.G.T., entre los que se encuentran el Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario, aprobado por Real Decreto 2.063/2.004 de 15 de Octubre, en su última redacción llevada a cabo por Real Decreto 1072/2017 de 29 de diciembre; el Reglamento General de desarrollo de la Ley 58/2.003 de 17 de Diciembre, General Tributaria en materia de Revisión en vía administrativa, aprobado por Real Decreto 520/2.005, de 13 de Mayo en su última redacción llevada a cabo por Real Decreto 1073/2017 de 29 de diciembre; el Reglamento General de Recaudación, aprobado por Real Decreto 939/2.005, de 29 de Julio en su última redacción llevada a cabo por Real Decreto 1071/2017 de 29 de diciembre; el Reglamento General de las Actuaciones y los Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria y de

Desarrollo de las normas comunes de los Procedimientos de Aplicación de los tributos aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, en su última redacción llevada a cabo por Real Decreto 1070/2017 de 29 de diciembre y el Reglamento de Procedimientos Amistosos en materia de imposición directa aprobado por Real Decreto 1794/2008, de 3 de noviembre, en su redacción llevada a cabo por el RD 1558/2012, de 15 de noviembre, por el que se adaptan las normas de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, a la normativa comunitaria e internacional en materia de asistencia mutua, se establecen obligaciones de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero, y se modifica el reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa, debiendo tenerse en cuenta, igualmente, en relación con este último Real Decreto la reforma realizada en el mismo por RD 1021/2015, de 13 de noviembre, por el que se establece la obligación de identificar la residencia fiscal de las personas que ostenten la titularidad o el control de determinadas cuentas financieras y de informar acerca de las mismas en el ámbito de la asistencia mutua.

Por lo que respecta a la potestad reglamentaria de las CC.AA. la misma puede ejercitarse en desarrollo de las leyes propias de cada CCAA., estando atribuida en los diferentes Estatutos de Autonomía a los respectivos Gobiernos o Consejos, admitiéndose igualmente la potestad de delegación de dicha potestad en los diferentes Consejeros de cada CCAA.

## **2. Los Reglamentos dictados por las Entidades Locales: las Ordenanzas Fiscales**

Como es sabido las Entidades locales carecen de órganos legislativos creadores de normas jurídicas *ex novo*, por lo que su potestad normativa se limita a poner en vigor o dotar de fuerza y aplicación efectiva, dentro de su respectivo ámbito territorial, las normas tributarias ya creadas por una ley estatal o por una ley autonómica cuando así lo permita la primera. Dicha potestad normativa, exclusivamente de carácter reglamentario, se desarrolla a través de las Ordenanzas Fiscales (art. 106 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, de Bases de Régimen Local, cuyo estudio más detallado corresponde a otro tema de esta obra.

Las Ordenanzas Fiscales pueden ser de dos tipos:

A) Las Ordenanzas Fiscales reguladoras de los tributos propios de las Entidades Locales, también denominadas Ordenanzas de Exacción

Mediante ellas las Corporaciones Locales lo único que pueden hacer es acordar el establecimiento o aplicación de tributos ya creados por una ley estatal —en la actualidad el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL)— así como la regulación, en su caso, de dichos tributos en los términos previstos en la citada norma estatal, presentando di-

ferencias el procedimiento de aprobación de estas Ordenanzas, establecido en los arts. 15 a 17 del TRLRHL, según regulen tributos de carácter obligatorio o de carácter voluntario.

B) Ordenanzas Fiscales Generales de Gestión, Recaudación e Inspección Su aprobación deberá realizarse en la forma prevista con carácter general en los arts. 107 y 111 en relación con los arts. 65.2 y 70. 2 todos ellos de la citada Ley 7/1985, que siguen un sistema de aprobación casi idéntico al de las Ordenanzas Fiscales de Exacción.

No es muy habitual aprobar este tipo de Ordenanzas, pues se aplican, en todo caso, las normas generales de carácter estatal que regulan los mencionados procedimientos, permitiéndose que las normas reguladoras de los mismos se incluyan en las Ordenanzas de Exacción, según resulta de lo dispuesto en el art. 15.3 del TRLRHL.

Para concluir y por lo que respecta a los mecanismos de control de los Reglamentos de cualquiera de las Administraciones citadas, estos pueden ser objeto de impugnación ante la jurisdicción contencioso-administrativa (arts. 1.1 y 25 de la Ley 29/1998 reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa) mediante el denominado recurso directo, pues no requiere ningún recurso previo en vía administrativa, que podrá interponerse en el plazo de 2 meses a contar desde su publicación, según dispone el art. 46 de la citada norma contenciosa, pudiendo ser objeto, igualmente, de impugnación indirecta cuando se impugne un acto administrativo de aplicación de un Reglamento.

## **VIII. LAS ÓRDENES MINISTERIALES DE DESARROLLO DE DISPOSICIONES NORMATIVAS EN MATERIA TRIBUTARIA DICTADAS POR EL MINISTRO DE HACIENDA EN EL ÁMBITO DE LA COMPETENCIA ESTATAL**

La publicación de tales normas requiere que la ley o reglamento objeto de desarrollo prevea expresamente dentro sus disposiciones normativas la autorización para poder ser desarrollada por medio de orden ministerial dictada por el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas (por ejemplo las diferentes órdenes por las que se aprueban los distintos modelos de declaraciones tributarias).

Estas órdenes ministeriales de desarrollo de leyes y reglamentos no deben ser confundidas con las disposiciones interpretativas o aclaratorias de las leyes y demás normas en materia tributaria, cuya competencia corresponde igualmente al Ministro de Hacienda, según establece el art. 12.3 de la LGT, pero que no pueden ser consideradas fuentes del Derecho Tributario, condición que sí tienen, sin embargo, las citadas órdenes de desarrollo de leyes y reglamentos.

## IX. LAS DISPOSICIONES GENERALES DEL DERECHO ADMINISTRATIVO Y LOS PRECEPTOS DEL DERECHO COMÚN

La condición de fuentes del ordenamiento tributario, tanto de las disposiciones generales del derecho administrativo como de los preceptos del derecho común, lo es siempre con carácter supletorio.

Dentro de las Disposiciones Generales del Derecho Administrativo tiene aplicación supletoria en materia tributaria la Ley 39/2015 de 1 de Octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, que a partir de su entrada en vigor en fecha 2 de Octubre de 2016 derogó la Ley 30/1992, que se aplicará supletoriamente en defecto de normas tributarias sobre dicha materia contenidas en la LGT, en las Leyes propias de cada tributo o en las demás normas dictadas en su desarrollo y aplicación. (Ver Ley 39/2015 que en su Disposición Adicional Primera, apartado 2 letras a) y c) dispone que «se regirán por su normativa específica y supletoriamente por lo dispuesto en esta Ley: a) las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en materia tributaria y aduanera, así como su revisión en vía administrativa; y c) las actuaciones y procedimientos sancionadores en materia tributaria y aduanera, en el orden social ....»

Por último la referencia a la aplicación supletoria en materia tributaria de los preceptos del derecho común debe entenderse efectuada exclusivamente con relación al Derecho Civil —art. 4.3 del CC.— y no con relación al resto de ramas del derecho privado, no siendo, sin embargo, de aplicación supletoria en esta materia la costumbre, aunque sí el resto de fuentes del ordenamiento español enumeradas en el art. 1 del CC.

### BIBLIOGRAFÍA

- CALVO ORTEGA, R. *Curso de Derecho Financiero I. Derecho Tributario (parte General y parte Especial)*, 21ª edición. S.L. Civitas Ediciones. Madrid, 2017..
- CAZORLA PRIETO, L. *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*. 17ª edición. Editorial. Aranzadi. Pamplona, 2017..
- GARCÍA DE ENTERRÍA, E. *Legislación delegada, potestad reglamentaria y control judicial*. Tecnos, Madrid, 1981.
- GARRIDO FALLA, F. *Las fuentes del derecho en la Constitución Española*. IEF, Madrid, 1979.
- MARTÍN QUERALT, J; LOZANO SERRANO, C; CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J.M. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. 28ª edición. Tecnos. Madrid, 2017..
- SAINZ DE BUJANDA, F. *Lecciones de Derecho Financiero*. 10ª Ed., Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, 1993.

## TEMA 9

# EL PODER TRIBUTARIO

María del Prado Montoya López

*Doctora en Derecho*

*Profesora Ayudante Doctor de Derecho Financiero y Tributario*

*Universidad de Castilla-La Mancha*

*Centro Internacional de Estudios Fiscales*

### SUMARIO:

I. El poder tributario. II. La distribución del poder tributario en España. III. El poder tributario del Estado. 1. Establecimiento del sistema tributario estatal y del marco general de todo el sistema tributario. 2. Establecimiento de los criterios informadores del sistema tributario autonómico. 3. Establecimiento del sistema tributario local. 4. Fijación de criterios que posibilitan la coordinación entre los distintos sistemas tributarios. IV. El poder tributario de las Comunidades Autónomas de régimen común. 1. Atribución constitucional. 2. Alcance y límites. 3. Sistema de ingresos. V. El poder tributario de las Comunidades Autónomas de régimen foral. 1. País Vasco. 2. Navarra. VI. El régimen económico y fiscal de Canarias. VII. El poder tributario de las Corporaciones Locales. 1. Atribución constitucional. Alcance y contenido. 2. Límites. 3. Recursos de las Corporaciones Locales. 4. Los recursos de las Provincias, de las Entidades Locales supramunicipales e inframunicipales. Bibliografía.

### I. EL PODER TRIBUTARIO

El poder tributario no es sino una especie dentro del género *poder financiero*. El término *poder financiero* ha de ser definido como el conjunto de competencias, potestades administrativas, atribuidas constitucionalmente a los entes públicos territoriales

Por tanto, es preciso conectar el término *poder financiero* con la *actividad financiera* que han de desarrollar los entes públicos territoriales, en la medida en que el ejercicio de esa actividad financiera determina la atribución de poder

financiero, entendido como el conjunto de competencias cuyo desempeño ha de ir orientado a la satisfacción de los fines y necesidades públicas que la justifican.

Evidentemente, el ejercicio eficaz de la actividad financiera requiere de la obtención de ingresos para la realización de gastos a fin de lograr la satisfacción del interés general.

Por tanto, si la actividad financiera se desdobra en dos vertientes claramente diferenciadas, la primera dirigida a la obtención de ingresos y, la segunda de ellas, destinada a la realización del gasto con la finalidad mencionada; igualmente, podemos distinguir en el poder financiero esa doble vertiente: la vertiente de los ingresos (tributarios, patrimoniales, crediticios) y la vertiente del gasto.

Así, el *poder tributario* es sólo aquel aspecto del poder financiero que se circunscribe a la vertiente de los ingresos pero, única y exclusivamente, de los ingresos de naturaleza tributaria (impuestos, tasas y contribuciones especiales), no a los demás ingresos no tributarios, ni al gasto público.

Por consiguiente, el *poder tributario* ha de ser entendido como la potestad para establecer, aplicar y recaudar tributos. Esto significa que el *poder tributario* engloba una amplia gama de atribuciones que comprenden tanto la potestad normativa necesaria para la creación del tributo y la configuración de sus elementos esenciales, a fin de que en un momento posterior éste pueda traducirse en un ingreso para el ente público correspondiente, así como la aplicación práctica del mismo, a través de la liquidación, inspección y recaudación, por la Administración Tributaria competente mediante actos administrativos singulares, dictados en el curso de un procedimiento, y en el ejercicio de las correspondientes potestades tributarias.

## II. LA DISTRIBUCIÓN DEL PODER TRIBUTARIO EN ESPAÑA

De acuerdo con el art. 137 CE, *«el Estado se organiza territorialmente en municipios, en provincias y en las Comunidades Autónomas que se constituyan. Todas estas entidades gozan de autonomía para la gestión de sus respectivos intereses»*.

Del tenor literal del precepto transcrito se extrae que los titulares del poder tributario en España son el Estado, las Comunidades Autónomas, los Municipios, las Provincias y demás Entidades Locales reguladas en la legislación de régimen local.

La Constitución lleva a cabo una configuración del Estado que, como mantiene el Tribunal Constitucional, constituye *«una distribución vertical del poder público entre entidades de distinto nivel que son fundamentalmente el Estado, titular de la soberanía, las Comunidades Autónomas, caracterizadas por su autonomía política, y las provincias y municipios, dotados de autonomía administrativa de distinto ámbito»* (STC 32/1981, FJ. 3º).



El poder que ostenta cada uno de estos entes territoriales tiene una proyección distinta. Así, el Estado y las Comunidades Autónomas tienen en común la existencia de un poder legislativo, del que las Corporaciones Locales carecen; si bien, el Estado y las Comunidades Autónomas se diferencian porque el Estado se ve compelido a la observancia exclusiva de los límites que la Constitución le impone, mientras que las CC.AA. habrán de observar además de éstos, los límites impuestos por las leyes estatales. No obstante, es preciso destacar que los límites se manifiestan con mayor intensidad en materia de ingresos, especialmente en materia de ingresos tributarios, que en materia de gastos, ya que, respecto de este último aspecto la autonomía política permite una mayor libertad a los distintos entes para su ordenación en el marco de sus competencias.

Asimismo, todos los titulares del poder tributario han de adecuar su ejercicio no sólo a su ámbito territorial, sino también, a los valores, principios y objetivos constitucionales, respetando el orden de distribución competencial establecido en la propia Constitución.

### III. EL PODER TRIBUTARIO DEL ESTADO

El art. 149.1.1º.14 CE atribuye al Estado competencia exclusiva sobre la «*Hacienda general*», debiendo interpretar el término referido no sólo a la Hacienda estatal, sino también al marco general de la Hacienda autonómica y de la Hacienda local. Es por ello, que el poder tributario del Estado no se circunscribe de modo exclusivo a su propio sistema tributario, sino que alcanza al de los demás entes territoriales —Comunidades Autónomas y Entidades Locales—.

#### 1. Establecimiento del sistema tributario estatal y del marco general de todo el sistema tributario

De acuerdo con los arts. 133.1 CE y 4.1. LGT, «*la potestad originaria para establecer tributos corresponde exclusivamente al Estado mediante Ley*», profesando el respeto debido a los mandatos y exigencias constitucionales.

En consecuencia, el Estado podrá disciplinar libremente el sistema tributario, si bien, habrá de hacerlo con la observancia debida a los límites constitucionalmente establecidos.

Es preciso destacar que, tal y como ha manifestado el propio TC, «*la ordenación de los tributos es como un sistema*» (STC 19/1987, FJ. 4º), por lo que el poder de establecer tributos habrá de atender necesariamente a las exigencias del propio sistema, correspondiéndole al legislador estatal la regulación no sólo de los tributos que conforman el sistema tributario estatal, sino también

el marco general de todo el sistema tributario dentro del territorio nacional, como indeclinable exigencia de igualdad entre todos los españoles.

Por consiguiente, la ordenación del sistema tributario se encuentra sujeta al principio de reserva de ley, en virtud de los arts. 31.3 y 133.1 CE, debiendo basarse *«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 tenor de lo dispuesto en el art. 3.1 LGT que reitera las exigencias constitucionales específicamente referidas a la materia tributaria que establece el art. 31.1 CE.

Asimismo, es preciso poner de relieve que la propia organización territorial del Estado y el sistema constitucional de reparto de competencias entre los diferentes niveles de la Hacienda Pública (estatal, autonómica y local) determina que constitucionalmente sea exigible que desde el Estado y mediante ley, se proceda a la regulación de las instituciones comunes a las distintas Haciendas y a la fijación del marco normativo común que garantice las condiciones básicas de cumplimiento del deber de contribuir, a partir del cual, cada CC.AA., en el ámbito de sus competencias y en defensa de sus intereses, pueda establecer las peculiaridades que estime pertinentes (STC 192/2000, FJ. 6º).

Así, la LGT, en su art. 1 mantiene que será precisamente la Ley la que habrá de establecer *«los principios y las normas jurídicas generales del sistema tributario español y será de aplicación a todas las Administraciones tributarias, en virtud y con el alcance que se deriva del art. 149.1.1ª, 8ª, 14ª, y 18ª de la Constitución»*.

No obstante, el establecimiento del marco general de todo el sistema tributario español habrá de efectuarse de modo que, al mismo tiempo, se profese el debido respeto a la autonomía que la Constitución reconoce para las Comunidades Autónomas (art. 156.1 CE) y las Corporaciones Locales (art. 142 CE).

## **2. Establecimiento de los criterios informadores del sistema tributario autonómico**

El Estado, a tenor de lo dispuesto en el art. 157 CE, tiene atribuida la competencia necesaria para el establecimiento de los criterios básicos informadores del sistema tributario autonómico.

Precisamente, el apartado 3 del precepto citado remite a una Ley Orgánica la regulación de las competencias financieras de las Comunidades Autónomas. Esta circunstancia es la que determina, en relación con los arts. 133.1 y 149.1.14 CE, que haya de ser el legislador estatal, quien deba concretar el sistema de distribución de competencias financieras y tributarias entre el Estado y las Comunidades Autónomas.

Así, otorgando cumplimiento al mandato constitucional se procede a la aprobación de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA), en cuyo texto articulado se fijan

los límites genéricos (art. 6 LOFCA) y específicos (arts. 7-11 LOFCA) para el establecimiento de tributos por las Asambleas Regionales.

Aún a pesar de que el modelo de financiación autonómica implantado por la LOFCA en 1980 era, en palabras del TC, «*uno de los varios constitucionalmente posible*» (STC 68/1996, FJ. 10º), él mismo ha experimentado una importante modificación en virtud de la Ley Orgánica 3/1996, de 27 de diciembre, que atribuye competencias normativas a las Comunidades Autónomas en materia de tributos cedidos total o parcialmente por el Estado (art. 157.1.a) CE) y, en virtud de la Ley Orgánica 7/2001, de 27 de diciembre, que amplía el ámbito de tal cesión.

Más recientemente, a través de la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, en la que se plasma el Acuerdo 6/2009 adoptado el 15 de julio por el Consejo de Política Fiscal y Financiera de las Comunidades Autónomas, para la reforma del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y ciudades con Estatuto de Autonomía y, que posteriormente, se tradujo en la aprobación de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, reguladora del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y ciudades con Estatuto de Autonomía.

Así pues, es preciso poner de relieve que el actual sistema de financiación autonómica ha supuesto un importante avance en la potenciación de la autonomía y de la corresponsabilidad fiscal de las Comunidades Autónomas, aumentando el peso de los recursos tributarios sobre el total de la financiación autonómica y ampliando sus competencias normativas y su capacidad legal para modificar el nivel o la distribución de los recursos tributarios y la participación y colaboración en las labores de gestión tributaria.

### **3. Establecimiento del sistema tributario local**

El Estado, a tenor de lo dispuesto en el art. 142 CE, resulta compelido al establecimiento de un sistema tributario para los Entes Locales, a fin de asegurar su suficiencia financiera.

Asimismo, la intervención del legislador estatal en la ordenación del sistema tributario local viene reclamada constitucionalmente por el art. 133.1 CE, que determina la exigencia de reserva de ley en materia tributaria, en relación con el art. 133.2 CE, que atribuye a las Corporaciones Locales la potestad para «*establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes*», e incluso, por los arts. 137 y 140 CE que garantizan la autonomía de las Entidades Locales «*para la gestión de sus propios intereses*», si bien, el ejercicio de esa autonomía constitucionalmente reconocida requiere la suficiencia de medios que la Constitución garantiza de modo efectivo (art. 142 CE).

En cumplimiento de tales requerimientos constitucionales (arts. 133 y 142 CE) y, en el ejercicio de los títulos competenciales que le reconoce el art.

149.1.14ª y 18ª CE, las Cortes Generales aprobaron la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, en cuyo texto articulado se contiene la regulación de los recursos que posibilitan la suficiencia de medios para el ejercicio de su autonomía por los Entes Locales. Este texto normativo ha sido objeto de dos modificaciones sustanciales por la Ley 50/1998 y por la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, siendo derogada posteriormente, tras la entrada en vigor del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el TRLRHL.

#### **4. Fijación de los criterios que posibilitan la coordinación entre los distintos sistemas tributarios**

Tanto la LOFCA como en el TRLRHL el legislador estatal ha establecido una serie de criterios cuya aplicación va a favorecer la coordinación entre los distintos sistemas tributarios, a fin de evitar las contradicciones que puedan plantearse entre los mismos, si bien, esa coordinación se estructura en dos niveles diferenciados: Estado-Comunidades Autónomas, sobre la base de lo dispuesto en la LOFCA y en los respectivos Estatutos de Autonomía; y Estado-Entidades Locales, en virtud de la Ley 7/1985 y de lo dispuesto en el TRLRHL; no existiendo marco normativo alguno que precise las relaciones que han de existir entre Comunidades Autónomas y Corporaciones Locales.

#### **5. Regulación de los ingresos patrimoniales y crediticios**

El poder financiero estatal se extiende también a los ingresos estatales de carácter patrimonial, de modo que a tenor de lo dispuesto en el art. 132.2 CE se regularán por Ley el Patrimonio del Estado, el Patrimonio Nacional, así como su administración, defensa y conservación.

Así lo confirma la STC 58/1982, de 27 de julio, que extiende la reserva de ley a todo el patrimonio público, a tenor de lo dispuesto en el art. 132 CE respecto del Patrimonio del Estado y en los diferentes Estatutos de Autonomías respecto del Patrimonio de las diferentes Comunidades Autónomas.

Asimismo, el art. 135 CE preceptúa que el Gobierno habrá de estar autorizado por Ley para emitir Deuda Pública o contraer crédito, regulando los aspectos sustantivos y formales de la apelación estatal al crédito.

En efecto, en materia crediticia el Estado debe llevar a cabo una labor de coordinación de la apelación de todas las entidades públicas al crédito, que se concreta, sobre todo, en la necesidad de que ciertas operaciones crediticias de Comunidades Autónomas y Corporaciones Locales cuenten con autorización estatal, a fin de otorgar cumplimiento a los objetivos de estabilidad presupuestaria, así como al resto de obligaciones complementarias que impone la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera.

## IV. EL PODER DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS DE RÉGIMEN COMÚN

### 1. Atribución constitucional

En virtud de lo dispuesto en el art. 133.2 CE, *«las Comunidades Autónomas y las Corporaciones Locales podrán establecer y exigir tributos de acuerdo con la Constitución y las Leyes»*.

En efecto, la atribución constitucional de poder tributario a las Comunidades Autónomas se produce a tenor del precepto constitucional citado que, asimismo, es consecuencia inmediata del principio de autonomía financiera que el propio texto constitucional consagra en el art. 156 CE, cuando dispone que *«las Comunidades Autónomas gozan de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias con arreglo a los principios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles»*.

La autonomía financiera se constituye en la consecuencia ineludible de la autonomía para la gestión de sus respectivos intereses con que cuentan las CC.AA. (art. 137 CE). El TC mantiene que *«las Comunidades Autónomas disponen de autonomía financiera en la medida en que puedan elegir y realizar sus propios objetivos políticos, administrativos, sociales o económicos con independencia de cuales hayan sido las fuentes de los ingresos que nutren sus presupuestos»* (STC 13/1992, FJ. 7º), lo que les permite *«ejercer en toda su extensión y sin condicionamientos indebidos, las competencias propias, en especial las que figuran como exclusivas»* (STC 201/1998, FJ. 4º), pues dicha autonomía financiera *«no entraña sólo la libertad de sus órganos de gobierno en cuanto a la fijación del destino y orientación del gasto público, sino también para la cuantificación y distribución del mismo dentro del marco de sus competencias»* (STC 127/1999, FJ. 8º).

Por tanto, la autonomía financiera de las CC.AA. se concreta en la atribución de competencias normativas y de gestión que permitan la articulación de su propio sistema de ingresos y gastos. Es por ello, que la autonomía financiera se manifiesta tanto en la vertiente de los ingresos como en la vertiente del gasto, pero, ineludiblemente vinculada, en virtud del art. 156 CE *«al desarrollo y ejecución de sus competencias»* (SSTC 13/1992, FJ. 7º, y 48/2004, FJ. 11º).

Respecto de la vertiente del ingreso, el TC ha declarado que *«la autonomía financiera implica tanto la capacidad de las Comunidades Autónomas para establecer y exigir sus propios tributos, como su aptitud para acceder a un sistema adecuado —en términos de suficiencia— de ingresos, de acuerdo con los arts. 133.2 y 157.1 CE»* (SSTC 179/1985, FJ. 3º; 63/1996, FJ. 11º; 233/1999, FJ. 22º; 104/2000, FJ. 4º, y 289/2000, FJ. 3º).

Por consiguiente, el soporte material de la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas está constituido por sus ingresos y, es por ello que la LOFCA, en su art. 2.1.f), configura como principio la suficiencia de recursos (STC 135/1992, FJ. 8º).

Respecto de la vertiente del gasto, es necesario destacar que las Comunidades Autónomas disponen de un amplio margen de libertad para distribuirlo libremente, si bien, el destino y la orientación del mismo se ha de efectuar única y exclusivamente dentro del marco competencial autonómico (STC 13/1992, FJ. 7º).

En consecuencia, es preciso poner de relieve el marcado carácter instrumental que ha de atribuírsele a la autonomía financiera, en la medida en que la misma se concibe como un medio para garantizar que las CC.AA. puedan ejercer sus competencias sin condicionamientos indebidos y en toda su extensión, contando con medios suficientes para ello, procediendo a la ordenación tanto de sus ingresos como de sus gastos, como así lo ha manifestado el Tribunal Constitucional en sus SSTC 168/2004 —FJ. 4º— y 179/2006 —FJ. 3º— que vienen a confirmar lo expresado en anteriores pronunciamientos (SSTC 13/1992 —FJ. 7º—, 201/1998 —FJ. 4º—, 176/1999 —FJ. 2º—; 289/2000 —FJ. 3º— y, 96/2002 —FJ. 2º—).

## **2. Alcance y límites**

El ejercicio del poder tributario atribuido constitucionalmente a las Comunidades Autónomas se encuentra, asimismo, constitucionalmente condicionado en su ejercicio (STC 289/2000 —FJ. 3º—). Por un lado, le resulta de aplicación los límites generales aplicables a todo poder tributario y que vienen impuestos por el respecto a los principios de justicia tributaria contenidos en el art. 31 CE: capacidad económica, generalidad, igualdad, progresividad, no confiscatoriedad, justicia y legalidad; y por otro lado, le son aplicables una serie de límites específicos si bien, como mantiene el Tribunal Constitucional, en SSTC 168/2004 —FJ. 4º— y 179/2006 —FJ. 3º—, la necesidad de que de modo efectivo el ejercicio del poder tributario constitucionalmente atribuido a las Comunidades Autónomas, se encuentre constitucionalmente condicionado, implica que ninguno de los límites constitucionales que circunscriben la potestad tributaria de las Comunidades Autónomas pueda ser interpretado de tal modo que la haga inviable y, precisamente respecto de este último extremo interesa destacar la exhaustiva labor de análisis que ha desarrollado el propio Tribunal Constitucional, en SSTC 13/2007 —FJ. 2º— y, 58/2007 —FJ. 3º—, respecto de los principios que, al amparo de nuestro texto constitucional y a tenor de la LOFCA permiten concretar el ámbito de ejercicio del poder tributario que ostentan las Comunidades Autónomas.

Así, los límites específicos que circunscriben la potestad tributaria de las Comunidades Autónomas se concretan sustancialmente en los siguientes principios:

— El principio de instrumentalidad derivado del art. 156.1 CE que conlleva una explícita vinculación constitucional entre las competencias financieras



y las competencias materiales de las CC.AA. Esta vinculación constitucional comporta una doble consecuencia. Una negativa, en cuanto límite para las CC.AA. en la medida en que éstas sólo podrán ejercitar el poder tributario que ostentan en el ámbito de sus competencias y no más allá de las mismas. Y la consecuencia positiva viene dada por el hecho de que la autonomía y la suficiencia financiera de las Comunidades Autónomas forman parte del contenido inherente de su ámbito material de competencias y constituyen garantía de su autonomía política. En este punto, interesa destacar la advertencia que efectúa el propio Tribunal Constitucional señalando que *«el principio de autonomía que preside la organización territorial del Estado (arts. 2 y 137 CE) ofrece una vertiente económica importantísima, ya que aún cuando tenga un carácter instrumental la amplitud de los medios determina la posibilidad real de alcanzar los fines, habida cuenta de que el soporte material de la autonomía financiera son los ingresos»* (SSTC 135/1992 —FJ. 8º— y 96/2002 —FJ. 3º—). En consecuencia, las Comunidades Autónomas habrán de disponer de los recursos necesarios y suficientes para la prestación de los servicios correspondientes a las competencias materiales que éstas asumen.

— El principio de suficiencia financiera que aparece regulado explícitamente en el art. 2.1 de la LOFCA, de modo que *«la actividad financiera de las Comunidades Autónomas se ejercerá en coordinación con la Hacienda del Estado con arreglo a los siguientes principios:... d) la suficiencia de recursos para el ejercicio de las competencias propias de las Comunidades Autónomas»*. Este principio es consecuencia inmediata del principio de instrumentalidad.

— El principio de solidaridad (arts. 2, 138, 156 y 158 CE). La solidaridad constituye la *«clave de bóveda»* que sustenta la nueva organización territorial del Estado. Es el contrapeso del principio de autonomía financiera.

Asimismo, es preciso destacar que, a tenor de la reforma de la LOFCA llevada a cabo por la LO 3/2009, de 18 de diciembre, que en el nuevo sistema de financiación autonómica resultan especialmente reforzados los principios de autonomía y corresponsabilidad de las Comunidades Autónomas y el Estado, mediante el aumento de los porcentajes de cesión de los tributos parcialmente cedidos a las Comunidades Autónomas y mediante el incremento de sus competencias normativas, aumentado consecuentemente su capacidad para decidir la composición y el volumen de sus ingresos.

El art. 2 CE reconoce y garantiza el derecho a la autonomía de las nacionalidades y regiones que la integran y la solidaridad entre todas ellas. Asimismo, el art. 138 CE mantiene que el Estado *«garantiza la realización efectiva del principio de solidaridad y velará por el establecimiento de un equilibrio económico justo entre las diversas partes del territorio español»*. Para el logro de este equilibrio se establece en el art. 158.2 CE un instrumento financiero que es el Fondo de



Compensación Interterritorial que *«persigue corregir desequilibrios económicos interterritoriales mediante la constitución de un fondo con destino a gastos de inversión cuyos recursos distribuirán las Cortes Generales entre las Comunidades Autónomas»*.

Es preciso destacar que la solidaridad se ha de mantener a diferentes niveles: en primer lugar, entre las distintas CC.AA. a nivel horizontal, lo que compele a las mismas a no inmiscuirse en el ejercicio de sus competencias por otras Comunidades Autónomas; a nivel vertical, entre las CC.AA. y los entes superiores (Estado y Unión Europea) e inferiores (Entes Locales) y, en último lugar, en el ámbito interno de cada Comunidad, en el que se ha de velar por la realización interna de dicho principio.

El principio de solidaridad, como mantiene el Tribunal Constitucional, implica que *«las Comunidades Autónomas se deben abstener de tomar decisiones o realizar actos que perjudiquen o perturben el interés general y deben tener en cuenta la comunidad de intereses que les vincula entre si y que no puede resultar disgregada o menoscabada a consecuencia de una gestión insolidaria de sus propios intereses»* (STC 64/1990, FJ. 7º).

La LOFCA procede a la reiteración del principio de solidaridad en los arts. 2 y 19.2. según los cuales, *«las Comunidades Autónomas observarán el principio de solidaridad entre todos los españoles conforme a lo establecido al respecto en la Constitución»*. Así, además de ejercitar sus competencias de modo leal, de acuerdo con las exigencias de la buena fe y como *«concreción del más amplio deber de fidelidad a la Constitución»* (STC 11/1986 —FJ. 5º—), la solidaridad interterritorial obliga al Estado a velar *«por el establecimiento de un equilibrio económico, adecuado y justo entre las diversas partes del territorio español»* (art. 138.1 CE), lo que conlleva la adopción de medidas que aseguren la redistribución de la riqueza entre las distintas Comunidades Autónomas y la igualdad en los niveles de provisión de los servicios públicos esenciales y básicos.

— El principio de unidad (arts. 2, 31.1, 128, 131.1, 138.2 y 139.2 CE). Este principio ha de interpretarse como presupuesto de la propia estructura constitucional del Estado y, al mismo tiempo, como límite inherente del derecho a la autonomía que la Constitución reconoce y garantiza. En este sentido, se ha pronunciado el Tribunal Constitucional al afirmar que *«nuestro Texto constitucional garantiza tanto la unidad de España como la autonomía de sus nacionalidades y regiones, lo que necesariamente obliga a buscar un adecuado equilibrio entre ambos principios, pues la unidad del Estado no es óbice para la coexistencia de una diversidad territorial que admite un importante campo competencial de las Comunidades Autónomas»* (STC 96/2002, FJ. 11º). En consecuencia, tal y como mantiene el Tribunal Constitucional las exigencias del principio de unidad se proyectan tanto en el orden económico general como en el específico tributario, correspondiéndole al legislador estatal la fijación de los principios y los criterios básicos de general aplicación en todo el territorio nacional, de modo que es el

propio Estado quien tiene constitucionalmente atribuido el papel de garante de la unidad, ya que, la diversidad viene dada por la compleja estructura territorial, quedando la consecución del interés general de la Nación confiada a los órganos generales del Estado (STC 96/2002 —FJ. 11º—).

— El principio de coordinación con la Hacienda estatal (art. 156.1 CE). La coordinación entre niveles territoriales constituye un instrumento imprescindible para hacer viable la adopción de una política fiscal y económica general que garantice el equilibrio regional y sectorial y estimule el crecimiento de la renta y de la riqueza y su más justa distribución, como exige la Constitución (arts. 40.1, 131 y 138 CE).

El Tribunal Constitucional advierte que, asimismo, este principio exige evitar las disfunciones y contradicciones, lo que determina la necesidad de arbitrar fórmulas de cooperación, consulta y participación entre la Hacienda estatal y las Haciendas autonómicas. Asegurando, además, que la coordinación se hace imprescindible para evitar fenómenos de doble imposición entre los tributos de los diferentes entes públicos, por lo que la coordinación no sólo debe darse entre la Hacienda estatal y la autonómica, sino también con los otros dos niveles de hacienda: la Hacienda europea y la de los Entes Locales (SSTC 96/1990, FJ. 6º, 171/1996, FJ. 2º, 103/1997, FJ. 1º, y 62/2001, FJ. 4º).

Para la adecuada coordinación entre la actividad financiera del Estado y la desarrollada por las CC.AA. el art. 3 LOFCA crea el Consejo de Política Fiscal y Financiera, como órgano consultivo y de deliberación, constituido por los Ministros de Economía, Hacienda y Administraciones Públicas y el Consejero de Hacienda de cada Comunidad o Ciudad Autónoma.

— El principio de igualdad en el ámbito territorial se encuentra recogido en los arts. 138.2 y 139.1 CE. Este principio se manifiesta básicamente en las exigencias del art. 139.1 CE de que *«todos los españoles tienen los mismos derechos y obligaciones en cualquier parte del Estado»*, si bien, a tenor de lo dispuesto en el art. 138.2 CE, *«las diferencias entre los Estatutos de las diversas Comunidades Autónomas no podrán implicar privilegios económicos o sociales»*.

Por tanto, el principio de igualdad no implica realmente que todas las CC.AA. ostenten las mismas competencias, ni que las ejerzan del mismo modo. Así, el Tribunal Constitucional mantiene que la igualdad que preserva la Constitución *«no exige un tratamiento jurídico uniforme de los derechos y deberes de los ciudadanos en todo el territorio pues esto sería incompatible con la autonomía misma. Lo que exige es una igualdad de posiciones jurídicas fundamentales»* (SSTC 37/1987, FJ. 10º, y 150/1990 FJ. 7º). En efecto, la autonomía significa precisamente la capacidad de cada nacionalidad o región para decidir cuando y cómo ejercer sus propias competencias, en el marco de la Constitución y de su propio Estatuto de Autonomía.

— El principio de neutralidad, conectado con el de igualdad y el de territorialidad, se concreta con carácter general a través del art. 139.2 CE en el principio de libre circulación de bienes y personas en todo el territorio nacional; y, específicamente, respecto de las medidas tributarias, en el art. 157.2 CE y 2.1 LOFCA, de modo que, *«el sistema de ingresos de las Comunidades Autónomas deberá establecerse de forma que no pueda implicar, en ningún caso, privilegios económicos o sociales, ni suponer la existencia de barreras fiscales en el territorio español»*. Así, se configura el territorio como el *«elemento delimitador de las competencias de las Comunidades Autónomas en sus relaciones con las demás Comunidades Autónomas y con el Estado, puesto que los Estatutos de Autonomía limitan al territorio de la Comunidad el ámbito en el que se ha de desenvolver sus competencias»* (SSTC 132/1996 —FJ. 2º— y 204/2002 —FJ. 3º—).

No obstante, hemos de tener en cuenta que no toda medida obstaculizadora ha de reputarse necesariamente inconstitucional, tan sólo lo será cuando intencionadamente persiga esa finalidad, excediendo el fin constitucionalmente lícito que busca (STC 37/1981, FJ. 2º).

— El principio de territorialidad es algo implícito al propio sistema de autonomías territoriales, tal y como mantiene el Tribunal Constitucional (SSTC 101/1995 y 132/1996), de modo que la eficacia y el alcance territorial de las normas y de los actos de las Comunidades Autónomas vienen impuestos por la organización territorial del Estado (art.137 CE) y, responden a la necesidad de hacer compatible el ejercicio simultáneo de las competencias asumidas por las distintas Comunidades Autónomas (STC 44/1982, FJ 2º). Asimismo, es preciso destacar que el «territorio» se configura como el elemento delimitador de las competencias de los poderes públicos territoriales y, más concretamente, de las competencias de las Comunidades Autónomas en sus relaciones con el resto de Comunidades Autónomas y con el Estado (STC 132/1996, FJ. 4º), tomando en consideración que los Estatutos de Autonomía circunscriben al territorio de cada Comunidad Autónoma el ámbito en el que han de desenvolverse sus competencias (STC 204/2002, de 31 de octubre, FJ. 3º).

Por tanto, el principio de territorialidad ostenta una doble proyección, por un lado, como delimitador de la eficacia de las normas autonómicas y, al mismo tiempo, como elemento delimitador de las competencias atribuidas a los diferentes entes públicos territoriales, a ello hay que añadir que, el art. 157.2 CE preceptúa que el ejercicio del poder tributario autonómico se ha de circunscribir a su respectivo ámbito territorial de modo que, las Comunidades Autónomas *«no podrán en ningún caso adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio o que supongan un obstáculo para la libre circulación de bienes o servicios»*.

— La prohibición de duplicidad en la imposición recogida en el art. 6 LOFCA determina que los tributos que establezcan las CC.AA. no podrán recaer sobre *«hechos imponibles gravados por el Estado»* y, al mismo tiempo, impide el establecimiento de tributos autonómicos propios *«sobre las materias que la legislación de régimen local reserve a las Corporaciones Locales»*, fuera de *«los supuestos en que dicha legislación lo prevea y en los términos que la misma contemple»* y, aún en estos supuestos, habrán de *«establecerse las medidas de compensación o coordinación adecuadas a favor de aquellas Corporaciones, de modo que los ingresos de tales Corporaciones Locales no se vean mermados ni reducidos tampoco en sus posibilidades de crecimiento futuro»* (art. 6.3 LOFCA).

— Lealtad institucional. El Tribunal Constitucional mantiene que *«la autonomía y las propias competencias son indisponibles tanto para el Estado como para las Comunidades Autónomas»* (STC 13/1992 —FJ. 7º—), y *«también han de serlo para los Entes Locales»* (STC 48/2004 —FJ. 13º—). Asimismo, es indudable que en un Estado de estructura compuesta el ejercicio del poder financiero de los Entes territoriales habrá de desarrollarse dentro de sus correspondientes márgenes competenciales, sin que ello conlleve la anulación o el vaciamiento de contenido de márgenes competenciales ajenos, ni alteración del orden constitucional de distribución de competencias. De ahí que la lealtad institucional constituya una exigencia implícita e incluso presupuesto de los principios analizados anteriormente, si bien, la misma se encuentra formalmente expresada en el art. 2.1g) de la LOFCA, como uno más de los principios que circunscriben el ejercicio de la potestad financiera de las Comunidades Autónomas en coordinación con la Hacienda del Estado.

### 3. Sistema de ingresos

De acuerdo con el art. 157 CE, y a tenor de lo dispuesto en el art. 4 LOFCA, los recursos de las CC.AA. estarán constituidos por:

- a) Ingresos procedentes de su propio patrimonio y demás de Derecho Privado.
- b) Sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales.
- c) Los tributos cedidos total o parcialmente por el Estado.
- d) La participación en el Fondo de Garantía de Servicios Públicos Fundamentales.
- e) Los recargos que pudieran establecerse sobre los tributos del Estado.
- f) Las participaciones en los ingresos del Estado a través de los fondos y mecanismos que establezcan las leyes.
- g) El producto de las operaciones de crédito.
- h) El producto de las multas y sanciones en el ámbito de su competencia.
- i) Sus propios precios públicos.

En su caso, las CC.AA. podrán obtener igualmente ingresos procedentes de:

- a) Las asignaciones que se establezcan en los Presupuestos Generales del Estado.
- b) Las transferencias de los Fondos de Compensación Interterritorial.

Este sistema de ingresos de las CC.AA. se encuentra ampliamente desarrollado en el articulado de la LOFCA, y se repite en los distintos Estatutos de Autonomía con pequeñas variantes que en nada alteran sustancialmente su contenido. Así pues, el sistema tributario de las CC.AA. queda integrado por los siguientes recursos de naturaleza tributaria:

- a) Tributos propios: impuestos (arts. 6 y 9 LOFCA), tasas (art. 7 LOFCA) y contribuciones especiales (art. 8 LOFCA).
- b) Tributos cedidos (arts. 10 y 11 LOFCA), siendo éstos los establecidos y regulados por el Estado, correspondiendo el producto de los mismos a las Comunidades Autónomas. Los tributos susceptibles de cesión a tenor de lo dispuesto en el art. 11 LOFCA y en los términos que se establezca en la correspondiente Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el Sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía son los siguientes: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con carácter parcial (máximo 50 por 100); Impuesto sobre el Patrimonio; Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones; Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados; Impuesto sobre el Valor Añadido, con carácter parcial (máximo 50 por 100); Impuestos Especiales de Fabricación, con carácter parcial (con el límite máximo del 58 por 100), con excepción del Impuesto sobre la Electricidad, que la cesión tendrá alcance total; Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte; Impuesto sobre Hidrocarburos (con carácter parcial con el límite máximo del 58 por 100 para el tipo estatal general y en su totalidad para el tipo estatal especial y para el tipo autonómico); y los Tributos sobre el Juego.
- c) Recargos sobre tributos estatales, los mismos sólo podrán establecerse sobre los tributos del Estado susceptibles de cesión, excepto en el Impuesto sobre Hidrocarburos. En el resto de Impuestos Especiales y en el Impuesto sobre el Valor Añadido únicamente podrán establecer recargos cuando tengan atribuidas competencias normativas en materia de tipos de gravamen. Asimismo, es preciso señalar que tales recargos no podrán configurarse de modo que impliquen una minoración en los ingresos del Estado, ni desvirtúen la naturaleza de los mismos (art. 12 LOFCA).

Junto a los ingresos provenientes del sistema tributario autonómico, las Comunidades Autónomas cuentan con una serie de recursos que vienen determinados, como hemos enunciado anteriormente, por:

a) La participación de las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía propio en los ingresos del Estado (art. 157.1.a) CE) a través del Fondo de Suficiencia Global (art. 13 LOFCA) y los Fondos de Convergencia Autonómica (Fondo de Competitividad y Fondo de Cooperación).

La LOFCA, modificada por la LO 3/2009, de 18 de diciembre, crea un fondo específico para instrumentar la participación de las Comunidades Autónomas en los ingresos del Estado —el Fondo de Suficiencia Global—destinado a cubrir la diferencia entre las necesidades de gasto de cada Comunidad Autónoma y la suma de su capacidad tributaria y la transferencia del Fondo de Garantía de Servicios Públicos Fundamentales (art. 15 LOFCA).

El Fondo de Suficiencia Global permite asegurar la suficiencia de financiación de la totalidad de las competencias de las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía.

Con recursos adicionales del Estado, la Ley 22/2009, en su art. 22, crea los nuevos Fondos de Convergencia Autonómica —el Fondo de Competitividad y el Fondo de Cooperación—, con el objeto de aproximar las Comunidades Autónomas de régimen común en términos de financiación por habitante ajustado y de favorecer el equilibrio económico territorial, contribuyendo a la igualdad y a la equidad.

El Fondo de Competitividad se dotará anualmente en los Presupuestos Generales del Estado con el fin de reforzar la equidad y la eficiencia en la financiación de las necesidades de los ciudadanos y reducir las diferencias en la financiación homogénea *per cápita* entre Comunidades Autónomas, incentivando su autonomía y capacidad fiscal y desincentivando la competencia fiscal a la baja. Este Fondo de Competitividad será objeto de reparto anualmente entre las Comunidades Autónomas con financiación *per cápita* ajustada inferior a la media o a su capacidad fiscal, a tenor de lo dispuesto en el art. 23 de la Ley 22/2009.

Por último, aquellas Comunidades Autónomas que cumplan las condiciones establecidas en el art. 24 de la Ley 22/2009, serán beneficiarias del Fondo de Cooperación que se dotará con recursos adicionales del Estado, en la cantidad prevista anualmente en la Ley de Presupuestos Generales del Estado, con el objetivo último de equilibrar y armonizar el desarrollo regional estimulando el crecimiento de la riqueza y la convergencia regional en términos de renta.

b) El Fondo de Garantía de Servicios Públicos Fundamentales es el instrumento con el que el Estado garantiza en todo el territorio español el nivel mínimo de los servicios públicos fundamentales de su competencia, considerándose como tales, la educación, la sanidad y los servicios sociales esenciales (art. 15 de la LOFCA).



En cumplimiento de lo dispuesto en el art. 158.1 CE, el objeto del Fondo de Garantía de Servicios Públicos Fundamentales es asegurar que cada Comunidad Autónoma reciba, los mismos recursos por habitante, ajustados en función de sus necesidades diferenciales, garantizando la cobertura de un nivel mínimo de los servicios fundamentales en todo el territorio.

En la constitución del Fondo participan todas las Comunidades Autónomas con un porcentaje de sus tributos cedidos, en términos normativos, y el Estado con aportación de recursos adicionales, conforme a los criterios establecidos en el art. 9 de la Ley 22/2009.

c) Las transferencias del Fondo de Compensación Interterritorial, a tenor de lo dispuesto en el art. 158 CE. sirven al efecto de otorgar a las Comunidades Autónomas la posibilidad de obtener ingresos procedentes de dicho Fondo con el fin de corregir desequilibrios económicos interterritoriales y hacer efectivo el principio de solidaridad.

d) Las Comunidades Autónoma cuentan con los rendimientos procedentes de su propio patrimonio y con los ingresos de derecho privado en general: adquisiciones a título de herencia, legado o donación, ingresos derivados de explotaciones económicas particulares con capital público, etc. (arts 157.1.d) CE y 5 LOFCA).

e) Las Comunidades Autónomas cuentan, asimismo, con una última fuente de recursos que proviene del producto de sus operaciones de crédito (arts. 157.1.e) CE y art. 4.1. g) LOFCA), si bien, éste se constituye en una fuente complementaria de financiación en una economía saneada, no pudiendo constituir nunca una fuente principal de obtención de ingresos por parte de las Comunidades Autónomas (STC 135/1992 —FJ 8º—). La complementariedad de esta fuente de financiación autonómica, así como sus condicionamientos básicos aparecen recogidos en el art. 14 LOFCA.

f) El producto de las multas y sanciones (art. 4.1.h) LOFCA).

g) Sus propios precios públicos (art. 4.1.i) LOFCA)

## **V. EL PODER TRIBUTARIO DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS DE RÉGIMEN FORAL**

### **1. País Vasco**

El marco jurídico positivo que establece el régimen financiero del País Vasco adopta como punto de partida la Disposición Adicional 1ª CE, en virtud de la cual se amparan y respetan los derechos históricos de los territorios forales, como a su vez, se ordena la actualización general de dicho régimen foral en el marco de la propia Constitución y del Estatuto de Autonomía.



Por LO 3/1979, de 18 de diciembre se aprueba el Estatuto de Autonomía de la Comunidad Vasca, en cuyos arts. 40 a 45 se ordena el régimen en materia de Hacienda y Patrimonio y, se establece como principio esencial y elemento material constitutivo de la especialidad vasca la potestad de las instituciones competentes de los Territorios Históricos del País Vasco de mantener, establecer y regular su propio sistema tributario. Dispone expresamente el Estatuto de Autonomía que las relaciones tributarias entre el Estado y el País Vasco se regularán mediante el sistema tradicional de Concierto Económico, aprobándose por la Ley 12/1981, de 31 de mayo, el primer Concierto Económico con el País Vasco, al que se le concedió una duración limitada hasta el 31 de diciembre de 2001, siendo sus rasgos esenciales su carácter paccionado, la distribución de competencias tributarias entre el Estado y las Instituciones de los Territorios Históricos y, el sistema del cupo.

El nuevo Concierto Económico con el País Vasco se aprueba por Ley 12/2002, de 23 de mayo, modificada por Leyes 28/2007, de 15 de octubre, 7/2014, de 21 de abril y 10/2017, de 28 de diciembre, confiriéndole un carácter indefinido, al objeto de insertarlo en un marco estable que garantice su continuidad al amparo de la Constitución y del Estatuto de Autonomía y, previéndose su adaptación a las modificaciones que experimente el sistema tributario estatal.

El nuevo Concierto Económico sigue los mismos principios, bases y directrices que el anterior, reforzándose los cauces o procedimientos tendentes al logro de una mayor seguridad jurídica en su aplicación.

Los fundamentos del sistema foral tradicional de Concierto Vasco son los siguientes:

- Se reconoce al País Vasco el derecho a establecer, mantener y regular dentro de su territorio su propio régimen tributario, sujetándose a las bases y principios del Concierto. Es por ello que se le concede a la CC.AA. Vasca el derecho sobre la recaudación generada en su territorio sustituyendo a la Hacienda estatal.
- Se establece un cupo global con el que el País Vasco deberá contribuir al sostenimiento de las competencias del Estado que no estén asumidas por la CC.AA.

Es preciso destacar que el Concierto dedica gran parte de su articulado a la regulación de los tributos, estableciendo una serie de normas generales en relación a los mismos, así:

- Las instituciones competentes de los Territorios Históricos (Diputaciones Forales) podrán establecer y regular dentro de su territorio el régimen tributario.

- La exacción, gestión, liquidación, inspección, recaudación y revisión de los tributos que integran el sistema tributario de los Territorios Históricos Vascos corresponde a las respectivas Diputaciones Forales, para lo cual, cuentan con las mismas prerrogativas que el Estado.
- En todo caso, el régimen tributario que establezcan deberá inspirarse en los siguientes principios: solidaridad, armonización, colaboración y coordinación con el Estado, dispensando la debida atención a la estructura impositiva estatal; armonización, colaboración y coordinación entre las Instituciones de los Territorios Históricos; respecto a los Tratados Internacionales que vinculen al Reino de España; adecuación a la terminología de la LGT; mantenimiento de una presión fiscal efectiva global equivalente a la del Estado; respeto a la libertad de circulación y establecimiento de personas y libre circulación de capitales, bienes y servicios; y, uso de la misma clasificación de actividades económicas que la empleada en territorio común.
- Colaboración entre la Administración del Estado y las Diputaciones Forales mediante el intercambio de información, la elaboración conjunta de planes de inspección, ...
- Intercambio mutuo de proyectos normativos antes de su entrada en vigor.
- Compromiso estatal de arbitrio de los instrumentos necesarios que permitan la colaboración de las Instituciones del País Vasco en los Acuerdos internacionales que incidan en la aplicación del Concierto.
- Corresponde en exclusiva al Estado: la regulación, gestión, recaudación y revisión de los derechos de importación (Arancel Aduanero Común) y de los gravámenes a la importación en los Impuestos Especiales y en el IVA; y, la alta inspección de la aplicación del Convenio.

Asimismo, se establece en el Concierto Vasco la diferenciación de dos grandes grupos de tributos: los concertados y los no concertados o estatales.

Los concertados son aquellos tributos gestionados y recaudados por las Diputaciones Forales, que a su vez, se dividen en concertados de normativa autónoma y concertados de normativa común. Son tributos concertados de normativa autónoma los siguientes: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre Sociedades, Impuesto sobre el Patrimonio, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Son tributos concertados de normativa común o estatal los siguientes: Impuesto sobre el Valor Añadido, Impuesto sobre la Renta de los no Residentes, Impuestos Especiales e Impuesto sobre las Primas de los Seguros. Asimismo, también han sido concertados los siguientes tributos estatales creados en los últimos años: Impuesto sobre Actividades de juego, Impuesto sobre la Producción

de Combustible Nuclear Gastado y Residuos Radiactivos Resultantes de la Generación de Energía Nucleoeléctrica, Impuesto sobre el Almacenamiento de Combustible Nuclear Gastado y Residuos Radiactivos en Instalaciones Centralizadas, Impuesto sobre los Depósitos en las Entidades de Crédito e Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero. Asimismo, se sustituye el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos por un tipo autonómico del Impuesto sobre Hidrocarburos y se precisa la competencia para exigir las retenciones del gravamen especial sobre premios de determinadas loterías y apuestas que *«se exigirán, conforme a su respectiva normativa, por la Administración del Estado o por la Diputación Foral competente por razón del territorio según que el perceptor de los mismos tenga su residencia habitual o domicilio fiscal en territorio común o vasco»*.

Los no concertados o estatales, son aquellos tributos gestionados por la Administración del Estado con arreglo a la normativa común. Es el caso de los siguientes tributos: la Renta de Aduanas, incluyendo el IVA e Impuestos Especiales recaudados en Aduana; las retenciones a funcionarios y empleados del Estado; las retenciones del capital en activos emitidos por el Estado o las Comunidades Autónomas de régimen común; las tasas afectas a servicios no asumidos por la Comunidad Vasca y las cotizaciones a la Seguridad Social.

## 2. Navarra

En Navarra, también, la actividad financiera y tributaria se rige por el sistema tradicional de Convenio Económico, constitucionalmente tutelado y previsto por el art. 45 de la LO 13/1982, de 10 de agosto, de reintegración y mejoramiento del régimen foral de Navarra.

A tenor del mismo, Navarra tiene potestad para mantener, establecer y regular su propio régimen tributario, sin perjuicio de lo previsto en el correspondiente Convenio Económico. El Convenio vigente se aprobó por Ley 28/1990, de 26 de diciembre (modificada por Leyes 12/1993, de 13 de diciembre; 19/1998, de 15 de junio; 25/2003, de 15 de julio, 48/2007, de 19 de diciembre y 14/2015, de 24 de junio), estableciéndose en el mismo los criterios de armonización y distribución competencial entre el sistema foral y el sistema tributario común. Tras estas reformas, la regulación del Concierto y el Convenio se han ido acercando progresivamente, de modo que han quedado en la actualidad muy equiparados, aunque con diferencias de matiz. En todo caso, el régimen tributario navarro debe inspirarse en los mismos principios que el régimen tributario vasco. Asimismo, en Navarra rige el sistema del cupo, si bien, su cuantificación se lleva a cabo de modo distinto a la del cupo vasco.

## VI. RÉGIMEN ECONÓMICO Y FISCAL DE CANARIAS

Tradicionalmente, Canarias ha gozado de un régimen económico —fiscal peculiar, caracterizado por la existencia de gravámenes aduaneros y sobre el consumo inferiores a los estatales. Este régimen especial, anterior a la entrada en vigor de la Constitución, era regulado en la Ley 30/1972, de 22 de julio, donde se procedía a la creación de dos impuestos, el Arbitrio a la Entrada de Mercancías y el Arbitrio sobre el Lujo, que sustituían en las Islas a los impuestos estatales sobre aduanas y sobre el consumo.

Este régimen especial fue reconocido constitucionalmente por la Disposición Adicional 3ª CE, que exige para su modificación un informe previo de la CC.AA. Sus líneas maestras se regulan en el Título IV de la LO 10/1982, de 10 de agosto, por la que se aprueba su Estatuto de Autonomía, y se desarrolla por la Ley del Parlamento canario 7/1984, de 11 de diciembre, de la Hacienda Pública de la CC.AA. de Canarias.

El reconocimiento constitucional y comunitario de la singularidad del fenómeno insular tiene como consecuencia el establecimiento de una serie de especificaciones en el ámbito tributario que se concretan, de una parte, en la creación de la *Zona Especial Canaria*, cuyo objetivo está constituido por la atracción, a través de incentivos económicos y fiscales de inversiones procedentes del exterior y, de otra parte, en la configuración de un peculiar régimen fiscal indirecto, integrado por los siguientes gravámenes: el *Impuesto General Indirecto Canario*, el *Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en Canarias* y el *Impuesto Especial de la CC.AA. de Canarias sobre Combustibles derivados del Petróleo*.

Tras estos breves apuntes, se puede fácilmente observar que las peculiaridades del régimen canario no constituyen en sí mismas una ampliación del poder tributario de la CC.AA., sino simplemente la existencia de tributos peculiares para la financiación, tanto de su Autonomía, como de los Cabildos y Ayuntamientos, de tal forma que es posible mantener que nos encontramos ante una limitación al poder tributario estatal más que ante una atribución a Canarias de potestades específicas en este orden.

## VII. EL PODER TRIBUTARIO DE LAS ENTIDADES LOCALES

### 1. Atribución constitucional. Alcance y contenido

La Constitución garantiza la autonomía de los municipios (art. 140 CE) y de las provincias (art. 141 CE) «*para la gestión de sus respectivos intereses*» (art. 137 CE). En efecto, se produce constitucionalmente la autonomía local, si bien, esa autonomía local determina la necesidad de que para el ejercicio de la misma, esto es, para el desempeño de las funciones legalmente atribuidas a

las Corporaciones Locales, éstas han de contar con «medios suficientes» (art. 142 CE). Así, es precisamente esta suficiencia de medios lo que se constituye en el presupuesto indispensable «para posibilitar la consecución efectiva de la autonomía local constitucionalmente garantizada» (STC 96/1990, FJ. 7º).

Por tanto, a tenor de lo dispuesto en el art. 142 CE, «las Haciendas Locales deberán disponer de los medios suficientes para el desempeño de las funciones que la Ley atribuye a las Corporaciones respectivas y se nutrirán fundamentalmente de tributos propios y de participación en los del Estado y de las Comunidades Autónomas».

Ante ello, cabe concluir que la Constitución garantiza el principio de suficiencia de ingresos y no el de autonomía financiera en relación con las Haciendas Locales. No obstante, a pesar de ello, es posible reconocer y, así lo ha hecho el propio TC (SSTC 48/2004, FJ. 10º, y 109/1998, FJ. 10º), que conforma el contenido necesario de la autonomía local constitucionalmente garantizada, una suficiencia de medios que no sólo comprende la vertiente de los ingresos, sino que, también, la vertiente del gasto público, entendiendo por tal la capacidad genérica de determinar y ordenar, bajo la propia responsabilidad, los gastos necesarios para el ejercicio de sus competencias. (STC 48/2004 — FJ. 10º—).

Por su parte, el art. 133.2 CE otorga a las Corporaciones Locales, al igual que a las Comunidades Autónomas, facultades para «establecer y exigir tributos de acuerdo con la Constitución y las Leyes». Por tanto, gozan de poder tributario, si bien, ese poder tributario posee un contenido muy limitado, como ahora veremos. (STC 19/1987 —FJ 4º—).

Las Corporaciones Locales carecen de potestad legislativa, por lo que ni pueden crear *ex novo* un tributo, ni determinar de modo autónomo sus elementos esenciales. Como es bien sabido, la creación de un tributo y la regulación de sus elementos esenciales se ha de hacer en todo caso por una disposición con rango de ley, en virtud del principio de reserva de ley en materia tributaria (art. 31.3 CE). Es por ello, que hemos de plantearnos el siguiente interrogante: ¿qué sentido cabe atribuir al reconocimiento constitucional a las Corporaciones Locales de la facultad «para establecer tributos»? Pues bien, la facultad analizada ha de ser interpretada de modo que el «establecer tributos» por las Corporaciones Locales se circunscriba a la puesta en vigor y aplicación efectiva a los tributos ya creados y prefigurados en sus líneas esenciales por una ley que, cumpliendo el mandato del art. 31.1 CE, debe contener, al menos, los principios y criterios a los que va a responder cada tributo.

Por tanto, el poder tributario local se verá limitado, exclusivamente, a reglamentar a través de sus Ordenanzas Fiscales, dictadas en el ejercicio de su potestad reglamentaria, las figuras tributarias para las que les faculta la ley que, además debe fijar los límites precisos dentro de los cuales habrá de desenvolverse dicha reglamentación local.

Por consiguiente, la amplitud del poder tributario local vendrá determinada por el campo de actuación que las leyes estatales y, en su caso, autonómicas permitan a las Ordenanzas locales.

No obstante, los Entes Locales son también titulares, en garantía de su autonomía local, de una serie de potestades de gestión financiera que habrán de ser respetadas tanto por el Estado como por las Comunidades Autónomas. Así, las Entidades Locales poseen competencia propia, no delegada, para gestionar, recaudar, inspeccionar y resolver recursos de reposición relativos a los tributos locales.

## **2. Límites**

El ejercicio del poder tributario que ostentan las Entidades Locales se encuentra limitado. Por un lado, le resulta de aplicación los límites generales aplicables a todo poder tributario y que vienen impuestos por el respeto a los principios de justicia tributaria contenidos en el art. 31 CE: capacidad económica, generalidad, igualdad, progresividad, no confiscatoriedad, justicia y legalidad; y por otro lado, le resultan aplicables una serie de límites específicos que se concretan sustancialmente en los siguientes principios:

- El principio de autonomía local, en los términos expresados en páginas anteriores.
- El principio de suficiencia financiera, al que también hemos aludido.
- El principio de territorialidad, que determina la exigencia del no sometimiento a gravamen de objetos imponibles situados, rendimientos generados, ni gastos efectuados fuera del territorio municipal.
- El principio de neutralidad, a fin de que la fiscalidad local no obstaculice en modo alguno la libre circulación de personas, capitales, bienes y mercancías en aplicación del art. 139.2 CE.
- El principio de coordinación entre Administraciones tributarias.
- La reserva de ley en materia de beneficios fiscales.
- La homologación con el sistema tributario estatal.

## **3. Recursos de las Corporaciones Locales**

El art. 2 TRLRHL establece que los recursos de las Haciendas Locales están integrados por:

- a) Ingresos procedentes de su patrimonio y demás de Derecho privado.
- b) Los tributos propios clasificados en tasas, contribuciones especiales e impuestos y los recargos exigibles sobre los impuestos de las Comunidades Autónomas o de otras Entidades Locales.

- c) Las participaciones en los tributos del Estado y de las Comunidades Autónomas.
- d) Las subvenciones.
- e) Los percibidos en concepto de precios públicos.
- f) El producto de sus operaciones de crédito.
- g) El producto de las multas y sanciones en el ámbito de sus competencias.
- h) Las demás prestaciones de Derecho Público.

Por lo que respecta a los ingresos de Derecho privado, al amparo del art. 3.1 TRLRHL, los mismos han de ser definidos como los rendimientos o productos de cualquier naturaleza derivados de su patrimonio, así como las adquisiciones a título de herencia, legado o donación. Es necesario destacar que el patrimonio de las Entidades Locales está constituido por los bienes de su propiedad, así como los derechos reales o personales de que sean titulares, susceptibles de valoración económica, siempre que unos y otros no se hallen afectos al uso o servicio público. En ningún caso, tendrán la consideración de ingresos de Derecho privado los que procedan, por cualquier concepto, de los bienes de dominio público (art. 3.3 TRLRHL).

Por otra parte, dentro de la categoría de ingresos de Derecho Público, para cuya efectividad las Entidades Locales ostentarán las prerrogativas establecidas legalmente para la Hacienda estatal (art. 2 TRLRHL), cabe distinguir distintas categorías:

- Tributos propios: impuestos (art. 38.1 TRLRHL), tasas (arts. 20-27 TRLRHL) y contribuciones especiales (arts. 28-37 TRLRHL).
- Recargos exigibles sobre impuestos de las Comunidades Autónomas o de otras Entidades Locales en los supuestos expresamente previstos en las Leyes de la Comunidad Autónoma respectiva (art. 38.2 TRLRHL).
- Participación en los tributos del Estado y de las Comunidades Autónomas. El art. 39 TRLRHL establece que las Entidades Locales podrán participar en los tributos del Estado en la cuantía y según los criterios establecido en la propia Ley, del mismo modo que dichos Entes participarán en los tributos de su respectiva Comunidad Autónoma en la forma y cuantía que determinen las leyes de sus respectivos Parlamentos Autonómicos.

Otro recurso de las Entidades Locales está constituido por las subvenciones (art. 40 TRLRHL) de toda índole que obtengan dichos Entes con destino a sus obras y servicios, si bien, las mismas se encuentran condicionadas al fin para el que fueron otorgadas.

Los precios públicos son otro de los recursos con los que cuentan las Entidades Locales (arts. 41 a 47 TRLRHL), como también constituyen un



importante recurso de estos Entes las multas y las sanciones obtenidas en el ejercicio de su potestad sancionadora (art. 2.1 TRLRHL) y, en último lugar, es preciso señalar que, en los términos previstos en los arts. 48 a 55 TRLRHL, las Entidades Locales podrán concertar operaciones de crédito en todas sus modalidades, tanto a corto como a largo plazo, así como operaciones financieras de cobertura y gestión del riesgo del tipo de interés y del tipo de cambio.

#### **4. Los recursos de las Provincias, de las Entidades Locales supramunicipales e inframunicipales.**

De acuerdo con el art. 141 CE, la Provincia es una entidad local con personalidad jurídica propia, determinada por la agrupación de municipios y, división territorial para el cumplimiento de las actividades del Estado, cuyo gobierno y administración corresponde a las Diputaciones Provinciales.

Las competencias de las Provincias son básicamente de garantía de equilibrio y solidaridad intermunicipal, asegurando la prestación efectiva, en todo el territorio provincial, de los servicios municipales.

A la Hacienda Provincial dedica el TRLRHL su Título III (arts. 131 a 149). Los ingresos de la Provincia están constituidos por:

- a) Recursos tributarios: tasas, contribuciones especiales y un recargo sobre el Impuesto sobre Actividades Económicas (arts. 132, 133 y 134 TRLRHL).
- b) Cesión de recaudación de impuestos del Estado (arts. 135 a 139 TRLHL).
- c) Participación de las Provincias en los tributos del Estado (arts. 140 a 146 TRLRHL).
- d) Subvenciones del Estado y de las Comunidades Autónomas, en particular la participación que actualmente tienen las provincias en las Apuestas Mutuas Deportivas del Estado (art. 147 TRLRHL).
- e) Precios públicos (art. 148 TRLRHL).
- f) Recursos otorgados por la CC.AA. o los municipios para la gestión de los servicios de estos entes por parte de la Provincia (art. 149 TRLRHL).

Por su parte, el Título IV TRLRHL (arts. 150 a 156) está dedicado a la regulación de las Haciendas de las restantes Entidades Locales. Las Entidades Supramunicipales cuentan con los siguientes recursos:

- a) Áreas metropolitanas: tasas, contribuciones especiales, recargo sobre el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, subvenciones y precios públicos (art. 153 TRLRHL)
- b) Mancomunidades: tasas, contribuciones especiales, aportaciones de los municipios mancomunados y precios públicos (art. 154 TRLRHL).

- c) Comarcas: tasas, contribuciones especiales y precios públicos (art. 155 TRLHL).

Las Entidades Inframunicipales, dependiendo de la regulación de cada CC.AA., pueden gozar de los mismos recursos que los municipios o participar en los ingresos de los municipios en que se integran (art. 156 TRLRHL).

## **BIBLIOGRAFÍA**

- GIRÓN REGUERA, E.: *La financiación autonómica del sistema constitucional español*, Servicios de Publicaciones de la Universidad de Cádiz, Cádiz, 2003.
- GONZALO Y GONZÁLEZ, L. (Coordinador): *Fiscalidad autonómica y local*, Dykinson, Madrid, 2004.
- MARTÍNEZ GARCÍA-MONCÓ, A.: *Autonomía financiera de las Comunidades Autónomas*, Lex Nova, Valladolid, 1996.
- PAU I VALL, F. (Coordinador): *La financiación autonómica. XVI Jornadas de la Asociación Española de Letrados de Parlamentos*, Tecnos, Madrid, 2010.
- PÉREZ DE AYALA, J.L.: *Estudios del sistema de financiación autonómica*, EDESA, Madrid, 2002.
- PITA GRANDAL, A.M. (Director): *La financiación autonómica en los Estatutos de Autonomía*, Marcial Pons, Madrid, 2009.
- PONT MESTRES, M.: *Financiación de los Entes Locales*, Marcial Pons, Madrid, 2001.
- SEVILLA SEGURA, J.V.: *Financiación autonómica. Problemas y respuestas*, Exlibris, Madrid, 2005.



# TEMA 10

## APLICACIÓN E INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS

Gemma Patón García  
*Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario*  
*Universidad de Castilla-La Mancha*  
*Centro Internacional de Estudios Fiscales*

### SUMARIO:

I. La aplicación de las normas tributarias. 1. La aplicación en el espacio de las normas tributarias. 2. La aplicación en el tiempo de las normas tributarias. 2.1. Entrada en vigor y vigencia de las normas tributarias. 2.2. La retroactividad en la aplicación de las normas tributarias. a) La formulación del principio y su anclaje constitucional. b) La retroactividad «in bonus» de las normas tributarias sancionadoras. II. La interpretación de las normas tributarias. 1. La interpretación. 2. Calificación. 3. Integración analógica. III. El conflicto en la aplicación de la norma tributaria. 1. Introducción. 2. Concepto. 3. Régimen jurídico y procedimiento. IV. Simulación. Bibliografía.

### I. LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS

Los arts. 10 y 11 LGT se dedican a establecer los criterios de aplicación de las normas tributarias en sus dos dimensiones básicas: en el espacio y en el tiempo. Nos ocupa el análisis de estos dos preceptos, prestando especial atención a los problemas constitucionales que surgen de la fijación en el tiempo del momento en que comienza la vigencia y aplicación de las normas tributarias.

#### 1. La aplicación en el espacio de las normas tributarias

Con el objeto de fijar la aplicación de las normas tributarias en un espacio territorial concreto, debe hacerse referencia a los puntos de conexión que colaboran en la determinación del ordenamiento jurídico al que se encuentra

sujeta una concreta situación jurídica. Su utilidad se presenta ante determinados supuestos en el desarrollo de las relaciones jurídicas que son susceptibles de generar conflictos en la aplicación de ordenamientos internacionales. No obstante, los puntos de conexión no sólo se plantean para dirimir la sujeción al ordenamiento español con respecto a otros, sino que también son utilizados para esclarecer la sujeción a los tributos del sistema tributario estatal en relación con los regímenes forales o de concierto.

Básicamente el legislador ha incorporado dos criterios prioritarios para la aplicación espacial de las normas tributarias, el de residencia y el de territorialidad. Así, el artículo 11 LGT dispone que *«los tributos se aplicarán conforme a los criterios de residencia o territorialidad que establezca la ley en cada caso. En su defecto, los tributos de carácter personal se exigirán conforme al criterio de residencia y los demás tributos conforme al criterio de territorialidad que resulte más adecuado a la naturaleza del objeto gravado»*.

Entendemos por tributos de carácter personal aquellos cuya configuración se refiere ineludiblemente a un sujeto en concreto (IRPF, ISD, IP), por ello parece lógico que se atienda al criterio de residencia en estos casos. La residencia supone la manifestación normal en el Derecho Tributario del criterio de personalidad. De hecho, este criterio tiene adherido un carácter de permanencia que configura el status de la persona, de forma que «la cualidad de residente» constituye «una cualidad personal» (CORTÉS DOMÍNGUEZ, M., 1970. Pág. 119). Por otro lado, el criterio de territorialidad es en principio más adecuado para los demás tributos, en los que puede apreciarse una mayor dificultad de localización del objeto gravado; aspecto muy evidente sobre todo en los tributos que gravan el tráfico de bienes.

No obstante, nuestro ordenamiento tributario debe tener presente los acuerdos internacionales que podrán modificar las reglas generales de sujeción a la aplicación de las normas tributarias. En virtud de tratados internacionales es posible la atribución de la potestad de imposición a otro de los Estados firmantes. En esencia, nos referimos a los Convenios para evitar la doble imposición, que nuestro país ha firmado fundamentalmente en el ámbito de los Impuestos sobre la Renta y el Patrimonio.

Por tanto, podemos afirmar que los criterios de aplicabilidad de las normas tributarias en el espacio habrán de estar a lo establecido en: 1º los acuerdos internacionales; 2º las leyes tributarias especiales; 3º el artículo 11 LGT. Habitualmente, las leyes de cada tributo fijan los criterios de conexión, de forma que ha de adjudicarse al artículo 11 LGT un mero carácter subsidiario ya que se aplicará en ausencia de ley especial que establezca otro criterio específico, pero ofrece una pauta general en la regulación de los puntos de conexión en nuestro Derecho Tributario.

## 2. La aplicación en el tiempo de las normas tributarias

El tema de la eficacia temporal en el momento de aplicación de las normas tributarias obliga a prestar atención a dos aspectos diferentes: por un lado, la fijación del momento de entrada en vigor y cese de vigencia de las normas tributarias (espacio temporal de la norma); por otro lado, la determinación del momento de inicio en que se aplican las normas tributarias a las situaciones jurídicas, y a este respecto interesa tratar la retroactividad de las normas tributarias a partir de su encaje constitucional.

### 2.1. Entrada en vigor y vigencia de las normas tributarias

A esta cuestión da respuesta el art. 10 de la LGT conforme al cual *«las normas tributarias entrarán en vigor a los veinte días naturales de su completa publicación en el Boletín oficial que corresponda, si en ellas no se dispone otra cosa, y se aplicarán por plazo indefinido, salvo que se fije un plazo determinado»*.

El art. 10 LGT traslada expresamente el contenido del art. 2.1 del CC, incorporando sustancialmente sus mismos términos a la norma general tributaria. Así pues, no se produce ninguna modificación de fondo, únicamente se suprime la remisión a las normas civiles, al darle cabida a la previsión en la norma tributaria.

Sin perjuicio de ello, ha de ponerse de relieve la frecuencia con que las normas establecen un plazo de entrada en vigor específico. Por tanto, lo dispuesto en el art. 10 se aplica escasamente en la práctica, ya que se recurrirá a lo regulado en este precepto de forma subsidiaria en los casos en que no se establezca ninguna disposición al respecto en la norma tributaria en cuestión.

A renglón seguido, el mismo precepto señala que las normas tributarias *«se aplicarán por plazo indefinido, salvo que se fije un plazo determinado»*. Pues bien, en este caso las consideraciones previas se invierten, puesto que lo más habitual será la aplicación de la regla fijada en la LGT, y sólo ocasionalmente encontramos normas con un plazo de vigencia limitado en el tiempo.

Así, se considera que las causas de cese de vigencia de las normas tributarias son las siguientes: a) por la derogación; b) por el transcurso del plazo para el que fueron dictadas; c) por la declaración de inconstitucionalidad de la norma.

El modo más habitual de cese es la *derogación de la norma tributaria*, que podrá producirse expresa o tácitamente. La elección entre ambas modalidades de cese de vigencia de las normas tributarias no es indistinta, sino que la LGT manifiesta una inequívoca predilección por la derogación expresa. Así, el art. 9.2 de la LGT prescribe taxativamente la obligación que concierne al legislador de incluir en las leyes y reglamentos que modifiquen normas tributarias *«una relación completa de las normas derogadas»* —así como la redacción de las que re-

sulten modificadas. Tal exigencia guarda correspondencia con el principio de seguridad jurídica y sigue la línea que ya había sido recogida en la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente de 1998. No obstante, el incumplimiento de esta exigencia no conlleva ningún tipo de sanción, por lo que debe alertarse sobre su escasa fuerza coactiva. De hecho, la práctica legisladora nos muestra con cierta asiduidad su inobservancia y a menudo se suelen incluir cláusulas genéricas tales como «*quedan derogadas cuantas disposiciones se opongan, contradigan o resulten incompatibles con las disposiciones contenidas en la presente ley*» que, en todo caso, remiten al órgano aplicador del caso concreto la decisión sobre la vigencia de las normas. Por tanto, el incumplimiento de la obligatoriedad de derogación expresa, envía al recurso de la derogación tácita que precisa dirimir acerca de la incompatibilidad de la ley posterior con la ley anterior.

Como decimos, también es posible que las normas tengan *duración temporal* y por tanto su cese se produzca cuando finalice el plazo fijado en ellas. A este respecto, la actual LGT ha suprimido el precepto que limitaba la vigencia de las exenciones a un plazo de cinco años, que nunca llegó a aplicarse. Entre los supuestos más comunes podemos citar las normas tributarias que establecen beneficios fiscales al efecto de la celebración de actividades concretas o eventos de carácter cultural, deportivo o social, que por su propio objeto y naturaleza nacen con una vigencia puntual o determinada.

En cuanto al tercer supuesto de cese de vigencia de la norma, debe subrayarse que estamos ante una forma anormal y sobrevenida, en tanto que la declaración de inconstitucionalidad de la norma determina la nulidad de ésta y, en consecuencia, se produce el cese de la vigencia de aquélla. Ello debe ser matizado en el sentido en que el art. 164 CE establece que la declaración de nulidad determinará que sólo permanezca vigente la parte de una ley que no se encuentre afectada por la misma. No obstante, la desaparición del ordenamiento jurídico de las normas debido a su nulidad declarada por el Tribunal Constitucional constituye sólo uno de los efectos de dicha declaración.

En principio la *declaración de nulidad* de una norma implica su desaparición del ordenamiento, con efectos «ex tunc». Si la anulación tiene eficacia retroactiva, es lógico que desaparezcan los efectos producidos hasta el momento en que ha sido declarada.

Ahora bien, no siempre dichos efectos derivados de la declaración de nulidad se despliegan, sino que se deja paso a la eficacia «prospectiva» del fallo, es decir, que pueden fijarse efectos de la declaración de inconstitucionalidad de la norma hacia el futuro. Es una forma de limitación de los efectos de la declaración de nulidad que consiste en la aplicación de una ley, expresa o tácitamente derogada, a supuestos de hecho nacidos con anterioridad a su derogación con el fin de respetar los derechos adquiridos (ej. en materia de beneficios fiscales previamente concedidos a la declaración de nulidad de la norma que sirvió de soporte legal para su concesión).



El alcance de los efectos de la declaración de nulidad no va más allá de los «procesos fenecidos mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada», a tenor del art. 39 LOTC. En principio, por tanto, únicamente quedarían como situaciones consolidadas, no susceptibles de revisión, aquellas sobre las que hubiere recaído una sentencia con fuerza de cosa juzgada. Esta doctrina fue formulada por primera vez en la STC 45/1989, de 20 de febrero (FJ. 11º) y reiterada en la STC 194/2000, de 19 de julio (FJ. 12º), entre otras.

## 2.2. La retroactividad en la aplicación de las normas tributarias

Una vez fijados los criterios de inicio y fin de vigencia de las normas tributarias adoptados por nuestro ordenamiento jurídico-tributario, el art. 10.2 LGT se ocupa de resolver la cuestión de determinar a qué situaciones jurídicas se aplicarán las modificaciones normativas tributarias introducidas. Dentro de este precepto deben distinguirse diversos aspectos: en primer lugar, la formulación del principio general de irretroactividad de las normas tributarias; en segundo lugar, a modo aclaratorio de la irretroactividad, la especificación del comienzo de aplicación de las normas tomando como referencia al período impositivo gravable; y, en tercer y último lugar, una excepción a la regla general de irretroactividad, en el ámbito del régimen de infracciones y sanciones tributarias.

El *significado* de este principio de irretroactividad consiste en la afirmación de la aplicación de las leyes tributarias a todas las situaciones jurídicas que nacen posteriormente a la entrada en vigor de las mismas. La *justificación* de este principio se localiza en las exigencias de seguridad jurídica que el art. 9.3 CE predica como base del Estado de Derecho.

En consecuencia, salvo que existan razones que lleven a una disposición en contrario por las normas tributarias, éstas «se aplicarán a los tributos sin período impositivo devengados a partir de su entrada en vigor y a los demás tributos cuyo período impositivo se inicie desde ese momento». Esta innovación de la actual LGT viene a aportar claridad al momento de *inicio de aplicación* de las normas con respecto al devengo de las obligaciones tributarias. De acuerdo con ello, destacamos que en cuanto a los tributos de devengo periódico, las modificaciones normativas se aplicarán —siempre que no haya disposición en contrario— a los períodos impositivos que se inicien después de la entrada en vigor de la norma en cuestión. Aspecto este de gran relevancia en el IRPF, de forma que las frecuentes, por otra parte, modificaciones normativas, afectarán al ejercicio que se inicie el siguiente 1 de enero, aunque la medida haya sido aprobada en el curso del período impositivo anterior. En suma, la finalidad de esta disposición se bifurca en dos planos diversos: 1º priorizar el interés en el conocimiento por los interesados de la tributación antes de la realización del hecho imponible; y 2º incrementar el grado de seguridad jurídica exigible por los obligados tributarios en el aspecto de la aplicación temporal de las normas tributarias.

De la observación de este precepto —art. 10.2.1º párr.—, procede llamar la atención sobre el *carácter relativo* del principio de irretroactividad, pues se permite disposición en contrario, tanto para prever el efecto retroactivo como para fijar un inicio de aplicación diferente al establecido en este precepto. Lo cual, por otra parte, está en consonancia con el régimen general establecido en el art. 2.3 CC que señala que «*las leyes no tendrán efecto retroactivo si no dispusieran lo contrario*».

Otro elemento más viene a incidir en la misma idea, pues el párrafo segundo del art. 10.2 establece expresamente la *retroactividad en el derecho tributario sancionador* siempre que: 1º los *actos no sean firmes*; 2º su *aplicación resulte más favorable* para el interesado. Sin embargo, la taxatividad de los supuestos que permiten la retroactividad en el régimen de infracciones y sanciones tributarias, alberga un reclamo máximo de seguridad jurídica en este ámbito y, por tanto, la prohibición absoluta de retroactividad, conforme al art. 9.3 CE que garantiza «*la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales*». A estos efectos, conviene clarificar que, según el Tribunal Constitucional «*las normas que imponen cargas tributarias con base en lo dispuesto en el art. 31.1 del propio Título no son por definición disposiciones restrictivas de derechos individuales*» (STC 273/2000, FJ. 5º, junto a otras anteriores como las SSTC 27/1981 y 6/1983). Por tanto, el respeto de la irretroactividad de forma absoluta debe darse sólo en las disposiciones sancionadoras no favorables en el ámbito tributario.

#### a) *La formulación del principio y su anclaje constitucional*

El principio general de no retroactividad, como efecto de las normas tributarias, se fundamenta en los pilares que sostienen la garantía de la *seguridad jurídica*. De este modo, además del significado general de la seguridad jurídica en cualquier sector del ordenamiento jurídico, es especialmente relevante en el ámbito tributario el respeto a la seguridad jurídica y su preponderancia por las razones que a continuación se recogen.

En general, la seguridad jurídica reclama que los destinatarios de las normas puedan conocer a qué mandatos se sujetan para adecuar a ellos su conducta. Desde este punto de vista se protege la *certeza del derecho positivo*. En consecuencia, la seguridad protege la *confianza de los ciudadanos* en la actividad de las instituciones públicas, y, lo que es más importante, la *previsibilidad de efectos* que se derivan de la aplicación de las normas (tributarias). Éstas son las tres dimensiones de la seguridad jurídica que pueden distinguirse en la jurisprudencia del TC.

Asimismo, el Alto Tribunal ha manifestado que la seguridad jurídica no es un valor absoluto, puesto que la protección de este valor a ultranza no puede llevar a una petrificación del orden existente ni al derecho a mantener un régimen fiscal determinado, sino que debe entenderse con la relatividad conse-

cuenta cuyo fin es la protección de la confianza en la razonabilidad de los cambios (STC 182/1997, FJ. 13º).

Precisamente, en materia tributaria el papel del valor de la seguridad jurídica se prioriza ante la frecuente variabilidad de legislación fiscal, aquejada tradicionalmente por la dispersión de preceptos que ordenan una misma materia —o asistematicidad— y la escasa técnica jurídica utilizada (RODRÍGUEZ BEREJO, A., 1998. Pág. 608). Ambos males plantean un escenario perfecto de dificultad en la previsibilidad de las consecuencias cuantitativas de los tributos para los ciudadanos. Como dejó sentado la STC 150/1990, la exigencia de normas claras en el sector tributario debe predicarse ante la participación de los ciudadanos en la aplicación de los tributos.

De acuerdo con ello, no existe una prohibición general a la retroactividad de las normas tributarias tal y como se ha dicho anteriormente. Ahora bien, la admisión de la retroactividad en el ámbito tributario sólo será posible en los casos en que no lesione otros principios protegidos constitucionalmente como la seguridad jurídica, y los propiamente tributarios, como capacidad económica, igualdad tributaria, etc (entre otras, SSTC 126/1987, FJ. 9º; 173/1996, FJ. 3º y 4º; 182/1997, FJ. 11º).

De manera que la postura anterior sólo puede llevar a la necesidad de abordar un análisis casuístico, apegado al caso concreto, para discernir cuándo una norma tributaria de carácter retroactivo vulnera la seguridad jurídica de los ciudadanos tal y como ha declarado el Tribunal Constitucional (STC 182/1997).

Este proceder puede resultar útil al efecto de destacar las distintas modalidades que pueden sucederse de retroactividad y que tienen, como consecuencia de su contraste constitucional, diversa repercusión, puesto que no atienden a idénticos parámetros de constitucionalidad. Así podemos distinguir:

- la retroactividad auténtica o máxima, que lleva a la aplicación de la ley tributaria a situaciones producidas con anterioridad al comienzo de su vigencia;
- la retroactividad de grado medio o mínimo —también llamada impropia— que consiste en el despliegue de efectos de la ley sobre situaciones jurídicas no concluidas.

Respecto a la retroactividad máxima, el Tribunal Constitucional viene manteniendo un criterio sumamente restrictivo, admitiendo este efecto retroactivo únicamente por «exigencias cualificadas de interés general». Es el caso de la STC 234/2001, que declara la inconstitucionalidad de un precepto de la Ley 45/1985, de Impuestos Especiales, en cuanto que la misma contempla un supuesto de retroacción auténtica incompatible con la seguridad jurídica, al obligar a los fabricantes que hubieran adquirido productos exentos, de acuerdo con la normativa anterior, a presentar una declaración complementa-

ria comprensiva de las existencias de productos adquiridos sin impuestos, que no tuvieran derecho a la exención con arreglo a la nueva ley. En cualquier caso, se añade que no se encuentra justificación alguna para prever la retroactividad en cumplimiento de los fines normativos perseguidos.

En relación con la retroactividad media, el Tribunal se muestra proclive a efectuar un ejercicio de ponderación entre la seguridad jurídica afectada y la finalidad de la modificación normativa (STC 182/1997, FJ. 13º). Por ejemplo, en la Sentencia 173/1996, acerca del gravamen que se estableció para máquinas recreativas, cuyo devengo se fijaba al día siguiente de entrada en vigor de la norma, se consideró que el incremento de la carga fiscal tenía un efecto retroactivo que quebraba la seguridad jurídica, sin que existieran otros bienes constitucionales que justificasen tal efecto. No obstante, en la Sentencia 182/1997, en relación con una modificación en las tarifas de tipos de gravamen del IRPF, con efectos retroactivos similares en el tiempo, el TC no observaba vulneración de la seguridad jurídica en atención a determinadas circunstancias que hacían previsible la medida adoptada.

En síntesis, podría decirse que cualquier efecto retroactivo de una norma tributaria vulnera la seguridad jurídica, pero sólo en los casos de mayor intensidad de la retroactividad se podrá llegar a la inconstitucionalidad de dicha norma. En los casos en que decrece el grado de retroactividad y, por tanto, así lo hace el grado de lesión de la seguridad jurídica influirán otras consideraciones como el fin perseguido por la norma controvertida o la importancia de las modificaciones introducidas. A modo ilustrativo, traemos a colación las manifestaciones de la STC 173/1996, FJ. 5º, a raíz de cuya doctrina se concluye que los tributos con fines predominantemente no fiscales han de ser siempre irretroactivos, pues ningún sentido tiene la aplicación retroactiva de la nueva norma cuando la misma persigue incentivar o disuadir determinadas conductas.

En último término, la ponderación de bienes constitucionales confrontados en estos casos debe observarse con la cautela que implica la prioridad de la confianza en la previsibilidad normativa y la razonabilidad de los cambios. De aquí que se afirme que la *«retroactividad posible de las normas tributarias no puede trascender la interdicción de la arbitrariedad»* (SSTC 150/1990, FJ. 8º y 197/1992, FJ. 5º).

#### ***b) La retroactividad «in bonus» de las normas tributarias sancionadoras***

El reconocimiento legal del principio de retroactividad de las disposiciones sancionadoras favorables se produce en virtud del art. 10.2.2º de la LGT, en los siguientes términos: *«las normas que regulen el régimen de infracciones y sanciones tributarias y el de los recargos tendrán efectos retroactivos respecto de los actos que no sean firmes cuando su aplicación resulte más favorable para el interesado»*.

La disposición del art. 10.2, en su párrafo segundo, goza de un anclaje y reconocimiento constitucional, ya que el art. 9.3 de la Norma Suprema garan-

tiza expresamente la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables. A su vez, el principio de legalidad en el derecho sancionador supone un segundo anclaje constitucional apoyado explícitamente en el art. 25.1 CE, que prohíbe castigar como delitos o infracciones las conductas no tipificadas en el momento de su comisión, es decir, prescribe la exigencia de una ley anterior al hecho sancionado (SSTC 133/1987, FJ. 4º; 45/1994, FJ. 3º).

La primera observación que corresponde realizar es en relación al *ámbito de aplicación* del principio, pues se extiende expresamente no sólo a las sanciones, sino también a los recargos —por mor de la referencia genérica a éstos últimos. Entendemos, por tanto, que a falta de especificación alguna la aplicación de retroactividad también podrá desplegarse incluso sobre los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo que carecen, en principio, de contenido y finalidad sancionadora. Desde luego, la finalidad del legislador es clara, dado que el Anteproyecto de LGT excluía de la retroactividad «in bonus» a los recargos del período ejecutivo, que a priori tienen un matiz sancionador. El propio Informe del Consejo de Estado alertaba sobre la falta de justificación en este sentido. Fruto de la acogida en el texto final de esta circunstancia, es la admisión de retroactividad en la generalidad de los recargos. Y ello a pesar de que la Disposición Transitoria 1ª LGT no ha sido modificada en el mismo sentido, puesto que según aquélla lo preceptuado en relación con los recargos *«se aplicará a las deudas tributarias cuyo período ejecutivo se inicie a partir de la fecha de entrada en vigor de la misma»*.

En cuanto al *alcance* de la retroactividad, éste sólo se extiende a los hechos sobre los que todavía no se ha realizado un pronunciamiento firme. Es lógico que una vez obtenida una resolución firme, ya no pueda operar la retroactividad. En otro caso, se vulneraría en su mayor intensidad la seguridad jurídica, al lesionar la permanencia y definitividad de las situaciones jurídicas que se predicán de los actos firmes.

Según tiene sentado la STC 131/1986, el principio de retroactividad de la ley penal más favorable *«supone la aplicación íntegra de la ley más beneficiosa, incluidas aquéllas de sus normas parciales que puedan resultar perjudiciales en relación con la ley anterior, que se desplaza en virtud de dicho principio, siempre que el resultado final, como es obvio, suponga beneficio para el reo, ya que en otro caso la ley nueva carecería de esa condición de más beneficiosa que justifica su aplicación retroactiva»* (FJ. 2º). Por ello, no se admite la concurrencia o compatibilidad entre dos leyes, en aplicación parcial de ambas leyes, donde se adopten las disposiciones de cada una que sean más ventajosas.

El régimen de la retroactividad del régimen sancionador contenido en la LGT se completa con lo establecido en su Disposición transitoria cuarta que *«será de aplicación a las infracciones tributarias cometidas con anterioridad a su entrada en vigor, siempre que su aplicación resulte más favorable para el sujeto infractor y la sanción impuesta no haya adquirido firmeza»*. El siguiente párrafo dispone que *«la*

*revisión de las sanciones no firmes y la aplicación de la nueva normativa se realizará por los órganos administrativos y jurisdiccionales que estén conociendo de las reclamaciones y recursos, previa audiencia al interesado».*

## II. LA INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS

Dentro del Capítulo I del Título I sobre «Disposiciones generales del ordenamiento tributario», la LGT recoge una Sección 3ª que agrupa una serie de preceptos (arts. 12-16) bajo el título «Interpretación, calificación e integración» con los cuales se pretende ofrecer un marco legal a los problemas jurídicos planteados en el proceso lógico que es ínsito a la labor de aplicación de las normas tributarias.

### 1. La interpretación

La interpretación de las normas consiste en un ejercicio de determinación del alcance o contenido jurídico de aquéllas en que se tiene muy presente la naturaleza de las normas. De hecho, la interpretación trata de determinar a través de diversos criterios aquéllo que la norma ha querido establecer. Tomando las palabras de Sainz de Bujanda, *«la meta de la interpretación, pues, es la averiguación del sentido o espíritu del precepto; pero tal sentido ha de hallarse a través del cuerpo (las palabras, por ejemplo, del texto de la disposición escrita) de éste, que, por tanto, constituye el objeto de la interpretación. Los medios de que el intérprete se vale son cualesquiera datos que sirvan para precisar el sentido de la norma o que ayuden u orienten en la búsqueda del mismo»* (SAINZ DE BUJANDA, F., 1993. Pág. 63).

Para el legislador la interpretación de las normas tributarias no debe ir más allá de los *criterios hermenéuticos* que los estrictamente *jurídicos*. Si bien no siempre se ha mantenido esta postura, postulando la idea de tener presente el contenido económico de los hechos contemplados en un precepto legal también en la fase interpretativa; e incluso se ha abogado por una interpretación restrictiva o, si se prefiere, exclusivamente literal de las normas tributarias.

A la vista de la LGT, se deduce que la interpretación de las normas tributarias se reconduce a la teoría general de la interpretación de las leyes. Por tanto, los criterios de interpretación de las normas tributarias no son específicos, ya que no difieren de aquellos aplicables a cualquier otra norma de nuestro ordenamiento, independientemente de la materia de que se trate. Así, el art. 12.1 de la LGT precisa que *«las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del art. 3 del Código Civil»*, y según este precepto *«las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas»*.



Del texto de la disposición precedente resultan un conjunto de *criterios hermenéuticos* aplicables a la hora de interpretar las normas en general, y las tributarias en particular. En concreto, podrían enumerarse los siguientes criterios interpretativos:

- el criterio *gramatical*: según el sentido de las palabras recogidas en sus normas. En esta interpretación se aplicarán las reglas de la semántica, con el fin de fijar el sentido o posibles sentidos que posee cada uno de los vocablos que se pretenda interpretar;
- el criterio *sistemático*: atendiendo al contenido global de la norma y de la materia dentro de la que se encuentra regulada. El mejor ejercicio interpretativo en este sentido consistiría en tratar de observar la totalidad de preceptos que regulan una determinada institución, de forma que ello pueda aportar algún nexo común interpretativo;
- el criterio *histórico*: de acuerdo con este criterio las normas habrán de interpretarse en relación con sus antecedentes histórico-legislativos. A menudo los informes y trabajos elaborados con la finalidad de la redacción de futuras leyes son extremadamente útiles al efecto de interpretar las modificaciones tributarias que, fundamentalmente, tratan de resolver problemas jurídicos o defectos advertidos. Es de destacar la exposición de motivos de las leyes que proporcionan en muchas ocasiones elementos de interpretación de la *mens legislatoris*;
- el criterio *sociológico*: inexcusablemente la interpretación ha de atender a la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas las normas que han sido aprobadas, lo que permite acomodar los preceptos jurídicos a circunstancias surgidas con posterioridad a la formación de aquéllos —por no mencionar el papel de las nuevas tecnologías que inundan amplios ámbitos jurídicos, y así el tributario (declaraciones, notificaciones, etc);
- el criterio *teleológico*: mediante éste se atiende al espíritu y finalidad de las normas. Con todo, en numerosas ocasiones será el intérprete el que deberá descubrir aquel espíritu y finalidad acudiendo al resto de criterios de interpretación.

Aparte del contenido del art. 3.1 CC, podrían añadirse otros criterios ya sean mencionados o no por la LGT. En primer lugar, nos referimos al criterio lógico, es decir, aquel que muestra concordancia con los criterios de la razón humana. A ello parece hacer alusión la LGT cuando se refiere al sentido «usual» con que han de interpretarse términos no unívocos o que presentan cierta dificultad de concreción de su contenido. De forma que, en estos supuestos, atender al «*sentido propio de las palabras*» tal y como previene el CC, no aporta una solución al respecto. Para ello el propio art. 12.2 de la LGT dispone que



*«en tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda».*

No obstante, la cuestión no queda zanjada definitivamente, pues el precepto establece un abanico de posibilidades interpretativas —tres criterios diferentes— que concurrirán en los casos en que no pueda acudir a las definiciones aportadas por la norma tributaria. En cualquier caso, habrá que entender conveniente esta solución, puesto que, habrá de tomarse el *sentido técnico*, el *usual* o el *jurídico* «según proceda», es decir, el más adecuado teniendo en cuenta los términos en cuestión. Igualmente, conviene aclarar que es en todo caso necesario acudir al resto de criterios de interpretación previamente enumerados.

Aún debe destacarse la importancia del criterio interpretativo *principalista*, que, en efecto, constituye un método esencial para resolver las dudas que se presentan frecuentemente en la hermenéutica de la normativa tributaria. Este criterio juega fundamentalmente tomando por referencia la Constitución, y aunque muestran ser esenciales en esta labor los principios estrictamente tributarios, también se recurre a aquellos otros principios generales que tienen especial incidencia en materia tributaria.

Sin embargo, dada la inexistencia de una prevalencia de unos criterios interpretativos sobre otros, o una jerarquización entre ellos, debe manifestarse que su aplicación puede llevar a resultados contradictorios. Consciente de ello, el apartado 3 del art. 12 reserva al Ministro de Hacienda —siguiendo las recomendaciones del Consejo de Estado— *«la facultad de dictar disposiciones interpretativas o aclaratorias de las leyes y demás normas en materia tributaria»* y, se añade que *«las disposiciones interpretativas o aclaratorias serán de obligado cumplimiento para todos los órganos de la Administración tributaria y se publicarán en el Boletín oficial que corresponda».*

Ahora bien, la interpretación de las normas jurídicas, y en lo que nos concierne, las normas tributarias, y la posibilidad de encontrarnos ante la coexistencia de dos criterios diferentes para resolver el mismo supuesto de hecho se constriñe a la debida explicación que justifique la aplicación de un criterio interpretativo en cada caso. Así lo ha venido a declarar el Tribunal Constitucional en la Sentencia 2/2007, de 15 de enero, donde se estima inconstitucional el diferente trato otorgado a la resolución de supuestos iguales —en concreto, el tratamiento de las minusvalías derivadas de la enajenación de bonos austríacos de una entidad en régimen de transparencia fiscal— cuando este distinto tratamiento es consecuencia de la inadvertencia por parte del órgano judicial de sus propios precedentes (FJ. 5º). Por tanto, el cambio de criterio interpretativo es lícito siempre que sea «reflexivo», en palabras del propio Tribunal, pero la existencia de dos criterios diferentes para resolver el mismo supuesto de hecho sin justificación es inconstitucional.

## 2. Calificación

Podríamos llamar *calificación* a la actividad de *subsunción* de los hechos, actos o negocios realizados por los obligados tributarios en el presupuesto de hecho determinado en la norma.

En este sentido el art. 13 de la LGT dispone que *«las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado»*. Esta actividad de calificación ha gozado de una destacada relevancia en el ámbito de la determinación de los presupuestos de hecho que lleva a entender producido el hecho imponible —de hecho, el art. 28 de la antigua LGT de 1963 recogía una prescripción en este sentido. Sin perjuicio de ello, la cuestión de la calificación está presente también en otros presupuestos de hecho —más allá del hecho imponible— y ello justifica que se haya integrado la calificación en un precepto general entre los dedicados a la interpretación de las normas.

Del texto del art. 13 pueden extraerse dos conclusiones:

- 1ª La tarea de calificación se circunscribirá al criterio de la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado. Para zanjar viejas polémicas, como señala GONZÁLEZ GARCÍA, *«no es la realidad económica la que calificamos, sino esa realidad en la medida en que ha sido trasladada a la norma»* (1997. Pág. 70).
- 2ª Una consecuencia de lo precedentemente expuesto supone la puesta en práctica de la máxima procedente del Derecho civil según la cual *«los contratos son lo que son y no lo que las partes dicen que son»*, es decir, debe estarse a lo contenido en el acto o negocio independientemente de la denominación adjudicada por las partes. Así, la STS de 18 de septiembre de 1998 formula este principio de calificación jurídica de los hechos, actos o negocios confiriendo a la Administración tributaria la facultad de prescindir de la calificación realizada por las partes. Se atribuye, pues, a aquel principio una funcionalidad preventiva de la elusión fiscal, concluyendo que *«el principio de calificación jurídico-tributaria está plenamente justificado como medida cautelar antifraude, bien entendido que carece de todo efecto en el ámbito jurídico-privado»* (FJ. 2º).

Esta última observación permite conectar con la aceptación de la autonomía del legislador tributario a la hora de calificar los institutos propiamente tributarios, que se encuentra avalada por SSTC como la 45/1989, 146/1994 y 214/1994. No obstante, a su vez, si ello implica como señala el Tribunal Constitucional que el legislador fiscal no está obligado a acomodarse en todo punto a la legislación civil, tampoco puede ignorarla. Por tanto, la calificación jurídico-tributaria operará para los institutos propios de este ámbito del Derecho y para aquellos calificados por otro sector del ordenamiento jurídico pero

que precisan de ser reformulados dentro del ordenamiento tributario para atribuirles los efectos fiscales que se estimen oportunos.

Junto a lo anterior, el art. 13 *in fine* advierte que la labor de calificación se realizará «*prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez*», es decir, la de los actos o negocios realizados. Con arreglo a esta disposición, la Administración ha de liquidar sin tener en cuenta los problemas que pueda suscitar la validez del acto o contrato gravado, sin que proceda manifestación alguna por parte de la Administración tributaria de las causas de ineficacia que conforme a otros ámbitos del Derecho puedan afectar a dichos actos.

No obstante, la lógica aconseja reconducir este matiz a sus justos límites, pues parece que ante actos nulos de pleno derecho, no debería atribuirse ningún tipo de consecuencias jurídicas a estos actos y, en línea con ello, tampoco procedería el gravamen tributario de tales actos. En efecto, la línea a seguir debe ser aquélla que entienda que el presupuesto de hecho tributario no surge en los supuestos en que los negocios se vean afectados por vicios tan graves que impiden su realización. Como botón de muestra, puede verse algún pronunciamiento jurisprudencial que exige la «*traditio*» para considerar realizado el devengo del ITP. Así, en la STS de 17 de junio de 1994, FJ. 3º, se afirma por el Tribunal que no está sujeto al ITPyAJD un contrato de compraventa, por no haberse podido producir la «*traditio*».

### 3. Integración analógica

Puede definirse la analogía como el instrumento lógico-jurídico —en adición al resto de las técnicas interpretativas— que supone la aplicación de la normativa que regula una materia a otros supuestos que no gozan de regulación específica, pero que guardan una gran semejanza en sus respectivos presupuestos de hecho. Resulta de utilidad a estos efectos el texto del art. 4 CC, donde se señala que la aplicación analógica de las normas procederá «*cuando éstas no contemplen un supuesto específico, pero regulen otro semejante entre los que se aprecie identidad de razón*».

Así pues, la *función* a la que se encuentra específicamente dispuesta la analogía no es otra que llenar las lagunas normativas ocasionadas por la falta de previsión del ordenamiento jurídico. Por tanto, hemos de partir de que el *presupuesto* ontológico que permite recurrir a la analogía es la previa constatación de la ausencia de una disposición o precepto directamente aplicable al caso. De esta forma, la dificultad que presenta el vacío normativo, ante la incertidumbre de cuáles son los efectos jurídicos atribuibles a los supuestos huérfanos de regulación, se soluciona a través de la *integración* de los mismos por vía analógica.

Como puede observarse, esta actividad *dista de la auténtica interpretación*, en cuanto que ésta última se ejercita siempre sobre la premisa de una regulación

expresa que precisa de la determinación de su verdadero sentido. Y ello a diferencia de la *interpretación extensiva*, que puede operar en los casos en que el ámbito de aplicación de una norma no es exhaustivo, sino que contiene una relación de supuestos meramente ejemplificativa. A este respecto, para terminar de perfilar los caracteres definitorios de la analogía, puede decirse que ésta actúa extendiendo una solución normativa, en función de una *identidad de razón*, a supuestos de hecho que carecen de ella, mientras que la interpretación extensiva consiste en una actividad de subsunción interna que se limita a averiguar si la enumeración del supuesto de hecho regulado no constituye un *numerus clausus*, en cuyo caso procedería dicha interpretación.

Adentrándonos en la plasmación normativa de este instituto jurídico en materia tributaria, debe decirse que la LGT no realiza una admisión de la analogía «in totum», sino que lejos de formular una regulación en sentido positivo, únicamente establece una prohibición expresa de los supuestos para los que no se admite la integración analógica de las normas tributarias. De forma que el art. 14 de la LGT afirma 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*».

Pues bien, en primer lugar, este proceder legislativo parece seguir la línea del derecho común del principio de admisibilidad de la analogía en el ámbito jurídico-tributario. De hecho, el planteamiento que surge de forma inmediata tras una interpretación del precepto *sensu contrario*, es la procedencia de la aplicación analógica de las normas en todos aquellos supuestos no expresamente afectados por la prohibición del art. 14 LGT.

Sin embargo, ésta no ha sido la línea seguida por la doctrina tributarista que ha mantenido tradicionalmente unos postulados restrictivos, inclinándose por circunscribir la analogía únicamente al *ámbito del Derecho Tributario formal*, es decir, aquellas disposiciones que regulan la aplicación de los tributos —según la nomenclatura de la actual LGT.

De acuerdo con esta postura, la analogía no constituye un instrumento admisible para la integración de cualesquiera supuestos relacionados con los elementos esenciales de la obligación tributaria, puesto que forman parte de lo que entendemos por Derecho Tributario sustantivo o material. El fundamento de esta teoría se sitúa en la reserva de ley establecida respecto de los elementos esenciales del tributo. La consecuencia lógica de este razonamiento es que la analogía constituiría en este sector la creación «ex novo» de Derecho Tributario por el aplicador de la norma, sin la intervención del legislador a quien está reservada su formación vulnerándose, por tanto, el principio de legalidad en los elementos esenciales del tributo.

No obstante, como decimos, el legislador deja un *margen más amplio* a la analogía, al *prohibirla solamente en algunos de esos elementos esenciales* (el hecho imponible y sus exenciones, junto a la generalidad de beneficios o incentivos

fiscales). Y es menester, que en atención a las exigencias de seguridad jurídica, la restricción en la integración analógica se entienda que abarca exclusivamente a los aspectos expresamente mencionados en la norma (presupuestos de hecho que influyen directamente en la obligación de pago), admitiendo implícitamente su operatividad en otros elementos esenciales del tributo como el régimen de los sujetos obligados al pago, la base imponible, el tipo de gravamen, etc. De hecho, la actual LGT continúa en esta línea ya presente en la LGT de 1963, pues la modificación normativa en estos aspectos se ha reducido a concretar de forma más correcta y justa el alcance de la prohibición analógica. Así, mientras que según la LGT anterior la prohibición analógica sólo afectaba al hecho imponible, exenciones y bonificaciones, actualmente alcanza a cualquier otro tipo de «incentivo fiscal».

Aun abogando por el sentido que propiamente se extrae del art. 14 LGT, ello no empece para aceptar que la analogía en modo alguno puede emparejarse con la creación ex novo de Derecho. En todo caso, la apreciación de una *relación de semejanza* sólo justifica acudir a la solución normativa ofrecida para esos supuestos normados y aplicarla a integrar los semejantes. Tal vez esta sea la cuestión que más polémica pueda conllevar: es decir, determinar el alcance de dicha relación de semejanza. A este respecto, ha venido siendo habitual que la escasa regulación en el ámbito de la comprobación gestora haya sido solventada por la aplicación analógica de preceptos reguladores de la actividad de comprobación e investigación llevada a cabo en el ámbito de la Inspección. Esta razón nos lleva a acudir a un término de comparación más práctico y que es justamente el criterio reseñado en el CC, dado que lo que se exige no es la semejanza del supuesto de hecho, sino la «identidad de razón»; esto es, el espíritu que ha imbuido la norma reguladora.

Desde otro punto de vista, la cuestión de la analogía adquiere tintes diversos en el *ámbito sancionador*, donde como sabemos, las exigencias de la *legalidad penal* y los límites derivados de la *seguridad jurídica*, son lógicamente más intensos que cuando se trata de liquidar el tributo. El Tribunal Constitucional hace tiempo dejó sentado que la exigencia de no ser condenados por acciones u omisiones que en el momento de cometerse no constituyan delito o falta según la legislación vigente, no tolera la aplicación analógica «in peius» de las normas penales. Esta afirmación le sirve como fundamento para rechazar que a través de «la figura del fraude de ley se extendiera a supuestos no explícitamente contemplados en ellas la aplicación de normas que determinan el tipo o fijan condiciones objetivas para la perseguibilidad de las conductas, pues esta extensión es, pura y simplemente, una aplicación analógica» (STC 75/1984, FJ. 5º). Asimismo, se mantiene que «la sanción de las conductas elusorias contempladas en cláusulas generales como el fraude de ley vulnera las exigencias de tipicidad que, para todo el orden punitivo, contempla el art. 25,1 de la Constitución». Exige, en primer lugar, el Tribunal que las conductas a sancionar resulten encajar en la descripción legal prevista en

la norma penal, de forma que se garanticen los imperativos de *lex certa* inherentes al principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE) y se excluya cualquier mecanismo analógico incompatible con las exigencias de certeza (STC 120/2005, FJ. 4º). Por tanto, los principios de legalidad y seguridad jurídica impiden la aplicación de la analogía en el ámbito sancionador.

### III. EL CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA

#### 1. Introducción

El conflicto en aplicación de la norma tiene su inmediato precedente en la figura del fraude a la ley de la anterior LGT, de la cual es heredera en su régimen sustantivo básico —con algunas innovaciones según veremos. No obstante, la sustitución de una figura por otra ha tenido que superar la polémica surgida en el transcurso de los trabajos preparatorios de la actual LGT ante la posibilidad planteada de sancionar las conductas constitutivas de fraude de ley. A este respecto, el Informe del Consejo de Estado sobre el Anteproyecto de Ley General Tributaria fue providencial al considerar que ello vulneraría el principio de tipicidad que rige en Derecho sancionador, lo cual intervino para que finalmente el legislador desechara tal posibilidad normativa.

En cualquier caso, la reforma se hacía necesaria a la luz del olvido que venía aconteciendo en torno a la figura del fraude de ley en su aplicación por la propia Administración tributaria. Tampoco colaboraban en su utilización práctica diversos inconvenientes representados por la aplicación limitada a los hechos impositivos, la dificultad de prueba de la intención de eludir el pago del tributo —instituido en requisito subjetivo del fraude a la ley— o la inexistencia de un procedimiento específico para su declaración. Asimismo, la evolución en las técnicas de lo que se ha denominado «ingeniería fiscal», hacían precisa una configuración jurídica del fraude de ley más amplia que sometiera a tributación esas nuevas prácticas. En este sentido, la Exposición de motivos de la LGT 2003 señalaba que *«el conflicto en la aplicación de la norma» «pretende configurarse como un instrumento efectivo de lucha contra el fraude sofisticado, con superación de los tradicionales problemas de aplicación que ha presentado el fraude de ley en materia tributaria»*.

«Pues bien, la reforma del artículo 15.3 LGT procede a eliminar la referencia contenida relativa a que en las liquidaciones por conflicto no procede la imposición de sanciones, unido a la sancionabilidad del conflicto en el nuevo artículo 206 bis. En cambio el legislador decide el mantenimiento del régimen sustantivo de la regla general antiabuso, a pesar de la falta de utilidad de la norma que se ha subrayado especialmente respecto de com-



portamientos elusivos que incluían operaciones internacionales o hechos imponible transfronterizos».

## 2. Concepto

El engarce sustantivo del conflicto en la aplicación de la norma respecto del fraude de ley justifica que acudamos —previamente a su formulación legal— al concepto elaborado doctrinalmente de éste último. Acogemos el concepto formulado por PALAO TABOADA, para quien el fraude de ley supone que un determinado resultado económico, *«cuya consecución por los medios jurídicos normales acarrearía el nacimiento de una deuda tributaria, se consigue por otros medios jurídicos, que natural y primariamente tienden al logro de fines diversos, y que o no están gravados o lo están en medida más reducida que aquellos medios usuales»* (PALAO TABOADA, C. 1966. Pág. 678). Puede ocurrir también que la norma de cobertura declare exento el negocio jurídico e incluso puede suceder que la ley de cobertura suponga la ausencia de una norma que sujete a gravamen dicho negocio jurídico a la que se acoge el sujeto pasivo.

Así pues, en una primera aproximación estamos ante una figura en la que *no existe «defraudación»*, esto es, ocultación de hechos, sino que se utiliza un *soporte jurídico que es más favorable fiscalmente* —llamado norma de cobertura— previsto para *finalidades diferentes*, de forma que se evita la aplicación de otro precepto menos favorable. En estos términos se ha pronunciado el TC declarando que *«semejante rodeo o contorno legal se traduce en la realización de un comportamiento que persigue alcanzar el objetivo de disminuir la carga fiscal del contribuyente aprovechando las vías ofrecidas por las propias normas tributarias, si bien utilizadas de una forma que no se corresponde a su espíritu. De manera que no existe simulación o falseamiento alguno de la base imponible, sino que, muy por el contrario, la actuación llevada a cabo es transparente, por más que pueda calificarse de estratagema tendente a la reducción de la carga fiscal»* (STC 120/2005, FJ. 4º). Este aspecto es precisamente el que ha intervenido en el cambio de nomenclatura por la expresión «conflicto en aplicación de la norma» —controvertida para buena parte de la doctrina— al efecto de sortear el emparentamiento entre el «fraude de ley» y «defraudación».

Una segunda precisión viene unida a la anterior: si la conducta en fraude de ley es una conducta realizada al amparo de una norma *no es posible su sanción*, puesto que no hay vulneración de un precepto legal. Circunstancia que puede desumirse de la STC 120/2005, que echa por tierra la postura del TS sostenida en algunos de sus pronunciamientos que caracterizaban el fraude de ley como una forma de ilícito atípico (SSTS 25 julio de 2002 y 28 noviembre 2003). En definitiva, las circunstancias que determinan la aplicación del «abuso» o «conflicto», sólo expresan la anomalía del negocio y, en su caso, la evitación indebida de la realización del hecho imponible, del negocio normal



o usual, pero en ningún caso que el hecho efectivamente realizado sea un hecho ilícito y, mucho menos, punible.

«No obstante, la modificación parcial de la LGT operada por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, ha cobijado la postura de quienes defienden la posibilidad de sancionar los comportamientos elusivos, atendiendo a que el objetivo de la norma sancionadora en estos casos no pretende en realidad, sancionar el abuso sino el acto realizado en abuso, apreciado en cada caso por la Administración. Asimismo, la apertura a la sancionabilidad del conflicto en aplicación de la norma obedece a que en derecho comparado también se acoge esta solución en los ordenamientos jurídicos de nuestro entorno».

### 3. Régimen jurídico y procedimiento

Conforme al art. 15 de la LGT *«se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurran las siguientes circunstancias:*

- a) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.
- b) *Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios».*

De esta regulación legal merecen ser destacadas dos consideraciones que aventajan al conflicto en aplicación de la norma respecto del fraude de ley tributaria:

- 1º La configuración de una *cláusula antielusiva* con un *ámbito de aplicación general*, puesto que no sólo se aplica a los supuestos de realización del hecho imponible, sino que además abarcará a cualquier otro supuesto en que se persiga una menor tributación.
- 2º La exigencia únicamente de *elementos objetivos* en la apreciación de este instituto, habida cuenta la supresión del requisito de carácter subjetivo; es decir, del ánimo de eludir el tributo y su necesaria prueba.

Por otro lado, las circunstancias que han de producirse para la *apreciación* del conflicto deben concurrir *de forma simultánea*:

- a) los actos o negocios *notoriamente artificiosos o impropios* con el *resultado* obtenido; entendiendo por tales aquéllos en los que se elige la forma jurídica poco adecuada con el fin perseguido por los interesados.

- b) la utilización de la norma de cobertura ha de tener unos *efectos jurídicos* similares a los obtenidos de los actos o negocios usuales o propios, y los *efectos económicos* han de ser los sustentados en el mero ahorro fiscal.

Vistos los requisitos exigibles en la apreciación del conflicto en aplicación de la norma tributaria, no es de extrañar que el Consejo de Estado alertara en su Informe al Anteproyecto de LGT acerca de los numerosos conceptos jurídicos indeterminados que se localizan en este precepto, lo cual deja un amplio margen a la interpretación y, a su vez, dificulta una *mínima precisión* acerca de los *supuestos de hecho* que llevan al conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

En el plano formal, parece loable en términos de seguridad jurídica la medida adoptada al establecer un *procedimiento especial* para la declaración del conflicto en aplicación de la norma tributaria. El art. 159 LGT se ocupa de ello con una regulación exhaustiva.

Conforme a dicho concepto, la *competencia* para declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria se atribuye a la *Inspección* de los tributos. Este órgano se verá vinculado en su decisión por el *informe* que de forma preceptiva debe emitir una *Comisión consultiva*, compuesta por representantes de la Dirección General de Tributos y de la Administración actuante. En todo caso, se trata de una Comisión formada por personas ajenas a la tramitación del expediente, lo cual busca la objetividad, así como la especialización de sus miembros. La Comisión dispone del plazo máximo de tres meses desde la remisión del expediente para emitir el informe (art. 159.4 LGT), aunque dicho plazo podrá ser ampliado por un mes más previo acuerdo motivado de la Comisión. Es importante señalar que según el apartado 5 del art. 159, transcurrido el plazo anterior sin la existencia de un informe, constituye una circunstancia que tiene anudado el efecto de reanudar el cómputo del plazo de duración de las actuaciones inspectoras. Esta regulación legal es desarrollada por el artículo 194 RGGIT, cuyo apartado cuarto presta especial atención a la composición de la Comisión consultiva encargada de emitir el informe motivado para la declaración del conflicto en la aplicación de la norma tributaria. Así, se atribuye voto de calidad al Presidente de la Comisión en el ámbito de la Administración del Estado.

La *apreciación* por parte de la Inspección de que pueden concurrir las circunstancias para declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria exigirá su *comunicación* al interesado, al que se dará un plazo de 15 días para que presente las alegaciones que estime oportunas.

A continuación, el órgano actuante debe comunicar al interesado la concurrencia de los supuestos de hecho del conflicto en aplicación de la norma tributaria —recogidos en el art. 15.1 de la LGT— y se le concede un plazo de 15 días para presentar *alegaciones* y proponer un trámite de *prueba*. Una vez se

hayan recibido las alegaciones del interesado, junto con las pruebas practicadas, se remitirá el expediente completo a la Comisión consultiva.

El apartado 3 del art. 159 de la Norma Común Reguladora previene que el tiempo transcurrido desde que se comunique al interesado la procedencia de solicitar el informe preceptivo hasta la recepción de dicho informe por el órgano inspector será considerado como una *interrupción justificada* del cómputo del plazo de las actuaciones inspectoras. En cualquier caso, las actuaciones inspectoras pueden continuar e, incluso, puede llegar a dictarse liquidación provisional en la que no habrá ningún pronunciamiento acerca de los elementos de la obligación tributaria sometidos al criterio de la Comisión consultiva. El órgano inspector se pronunciará una vez que la Comisión cumpla con su obligación de emitir dicho *informe* que, recordemos, tiene *carácter vinculante* sobre la declaración del conflicto en la aplicación de la norma (art. 159.6 LGT). De hecho, el *parecer favorable* de la Comisión consultiva —mostrado en el informe— constituye condición *sine qua non* para que la Administración tributaria pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria a la luz del art. 15.2 LGT.

La procedencia de la declaración del conflicto en la aplicación de la norma tributaria podrá ser planteada en el *recurso* que se interponga contra el acto de liquidación, por tanto, se entiende que no podrá ser objeto de recurso independiente. Quedan fuera de cualquier posible impugnación, según señala expresamente el apartado 7, el informe y los demás actos dictados en el curso de este procedimiento.

Las *consecuencias jurídicas* que se derivan de la declaración de conflicto en la aplicación de la norma tributaria de acuerdo al apartado 3 del art. 15 LGT de acuerdo a la redacción del precepto dada por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la LGT, será la *exigencia del tributo* en aplicación de la norma tributaria que corresponde al *acto o negocio usual o propio* de que se trate o bien *eliminando las ventajas fiscales* obtenidas. La liquidación incluirá también los *intereses de demora* correspondientes. Aunque no dice nada al respecto la norma, pensamos que no deben existir problemas para deducir de la liquidación la cuantía que haya sido abonada en concepto del acto o negocio inusual o impropio (compensación con el tributo realmente debido).

Por tanto, la novedad reside en que la reforma de la LGT admite la punibilidad del fraude de ley, cuestión ciertamente polémica para la generalidad de la doctrina. En virtud del contenido del dictamen del Consejo de Estado, la LGT ha pretendido cumplir los dos requisitos: de un lado, ha intentado una tipificación pormenorizada de la conducta en conflicto susceptible de ser sancionada, y de otro, ha establecido la condición de punibilidad de que la conducta sea sustancialmente idéntica a otra, previamente calificada por la Comisión y que hubiese sido objeto de publicidad.

En cuanto a la tipificación, la LGT tras su modificación, en su artículo 206 bis, señala que la conducta tipificada en supuesto de conflicto en la aplicación

de la norma tributaria, consiste en «el incumplimiento de las obligaciones tributarias mediante la realización de actos o negocios cuya regularización se hubiese efectuado mediante la aplicación de lo dispuesto en el artículo 15 de esta Ley y en la que hubiese resultado acreditada cualquiera de las siguientes situaciones:

- a) La falta de ingreso dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria.
- b) La obtención indebida de una devolución derivada de la normativa de cada tributo.
- c) La solicitud indebida de una devolución, beneficio o incentivo fiscal.
- d) La determinación o acreditación improcedente de partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota declaraciones futuras, propias o de terceros.

El incumplimiento a que se refiere el apartado anterior constituirá infracción tributaria exclusivamente cuando se acredite la existencia de igualdad sustancial entre el caso objeto de regularización y aquel o aquellos otros supuestos en los que se hubiera establecido criterio administrativo y éste hubiese sido hecho público para general conocimiento antes del inicio del plazo para la presentación de la correspondiente declaración o autoliquidación.

A estos efectos se entenderá por criterio administrativo el establecido por aplicación de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 15 de esta ley».

Reglamentariamente se regulará la publicidad del criterio administrativo derivado de los informes establecidos en el apartado 2 del artículo 15 de esta ley, regulan el régimen de la sanción.

Cuando se sancione el no ingreso por la vía del conflicto, obviamente, y por elementales exigencias de la regla *non bis in idem*, tales sanciones serán incompatibles con las previstas en los artículos de la LGT; 191 (dejar de ingresar la totalidad o parte de la deuda tributaria) 193 (obtener indebidamente devoluciones), 194 (solicitar indebidamente devoluciones y beneficios) y 195 (determinar o acreditar indebidamente improcedentemente partidas positivas o negativas).

Las sanciones impuestas en relación con el conflicto serán susceptibles de las reducciones por acuerdo (50 %), conformidad (30%), o pronto pago (25 %) contempladas en el artículo 188 de la propia LGT.

Así pues, la reforma de la LGT añade un nuevo elemento al tipo, a partir de la publicación de las resoluciones de calificación de una conducta como elusiva y la esencial identidad entre el negocio u operación realizada y la contenida en una de estas publicaciones. Por un lado, la identidad fáctica entre la conducta realizada y la que ha sido objeto de calificación por la Comisión se erige en elemento central en la tipificación de la conducta. Por eso, la aprecia-

ción de la Administración de tal identidad, será objeto de control judicial, pues será un elemento esencial en la verificación de la legalidad de la sanción, como determinante de la tipicidad de la misma.

#### IV. SIMULACIÓN

La simulación no recibe una caracterización conceptual dentro de la LGT —al igual que la analogía— sino que su regulación se dedica a determinar fundamentalmente las consecuencias jurídicas derivadas de la declaración de existencia de simulación, junto con algún aspecto formal de dicha declaración.

El elemento primordial que define la simulación es de *carácter subjetivo*, ya que la voluntad querida por las partes al celebrar un acto o contrato no es aquella que expresa el contenido del contrato celebrado. Aspecto este que, por otra parte, aparta de forma definitiva —tras la supresión del elemento subjetivo en el fraude de ley— la simulación del conflicto en aplicación de la norma. Así pues, la simulación consiste en la utilización de *negocios jurídicos sólo aparentes* en tanto que se encubre el *ánimo de realizar un negocio diverso* —*simulación relativa*— o de *no celebrar negocio alguno* —*simulación absoluta*. Resulta muy socorrido y valga como ejemplo de simulación absoluta la utilización del arrendamiento ficticio, contrato que se simula celebrar con algún amigo o familiar con el fin de aprovechar el régimen jurídico-tributario de dicho contrato, pero que nunca llega a realizarse.

Pues bien, de ello se desprende que la apreciación de la existencia de simulación debe permitir discernir una forma jurídica externa simulada (también llamado *negocio simulado*) y la realidad querida que queda en un plano interno, a causa de no haberse manifestado por los intervinientes en el contrato con la conciencia de ser ocultada (llamado *negocio disimulado*).

Por otro lado, la apreciación de la existencia de un negocio simulado debe distinguirse del negocio jurídico indirecto, en tanto que éste a diferencia del primero, no esconde la realidad jurídica. Así, se entiende por negocio indirecto «*aquél en que las partes celebran un contrato típico y regulado en el ordenamiento jurídico con un fin distinto al que le es propio y específico*», constituyen, pues, «*una simple pantalla o medio en la consecución de los fines buscados por las partes*» (STSJ Asturias de 23 de junio de 2006, JT 2006\1462, FJ. 2º).

Conforme a estas líneas conceptuales, los elementos que han de estar presentes en la simulación son: a) el *acuerdo de simular* a que lleguen las partes, de forma que la simulación sólo se podrá dar en relaciones contractuales sinalagmáticas; b) la *intención disimulada*, sin que haya voluntad de darla a conocer a terceros; c) el *acto o contrato simulado* que es exteriorizado frente a terceros. La ligazón de esos tres elementos viene proporcionada por la *finalidad de ocultar* que finalmente resulta ser la *causa* del contrato celebrado. Acogemos en este

punto el concepto de «causa» elaborado en el ámbito del Derecho civil, y formulado con una esencia subjetiva por un sector de la doctrina civilista, que la entiende como «finalidad inmediata, abstracta y típica que se proponen alcanzar las partes» (DÍEZ PICAZO, L., GULLÓN, A., 1979. Pág. 53).

Lo más común es que la simulación relativa afecte al tipo de contrato o negocio jurídico celebrado —aunque también puede limitarse a disimular aspectos puntuales como la fecha de celebración, el precio o la identidad de los sujetos intervinientes. Este supuesto es en el que parece estar pensando el legislador tributario —probablemente por la habitualidad mencionada—, pues el art. 16 LGT establece que «*en los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes*». Desde luego, en el supuesto de la simulación absoluta parece lógico que no pueda gravarse ningún hecho imponible, ya que el acto jurídico —o si se prefiere, la causa del contrato— es inexistente.

No obstante, ello no significa que la facultad de declarar la simulación se limite a los supuestos de simulación relativa. A nuestro modo de ver, la intención del legislador es recoger el efecto jurídico básico en los supuestos típicos de simulación como son los que afectan al hecho imponible gravable, lo cual no justifica una interpretación en sentido excluyente. El fundamento de esta postura se reafirma en el interés fiscal que muestra el acto simulado, al cual debe ceñirse únicamente la Administración tributaria. Así, el art. 16.2 deja claro que la declaración de la *existencia de simulación* no producirá «*otros efectos que los exclusivamente tributarios*». Sin duda, la apariencia creada por la simulación absoluta conlleva importantes consecuencias liquidatorias y, en modo alguno, el legislador desecha la consideración a efectos impositivos de los contratos absolutamente simulados.

Además, la fórmula acogida plantea un segundo problema —ya antiguo— relativo también a su *ámbito de aplicación*, pues el apartado 1 del artículo 16 LGT regula sólo la consecuencia jurídica adherida al hecho imponible simulado. La cuestión sería si la simulación declarada puede tener aplicación a elementos tributarios distintos del hecho imponible. Siendo coherentes con la línea interpretativa adoptada, parece que, como decimos, no procede el entendimiento restrictivo y excluyente al que desemboca una lectura literal del precepto. La mentada referencia al hecho imponible debe entenderse bajo las coordenadas de constituir el presupuesto de hecho más típico de la simulación. Por consiguiente, se admitiría una interpretación extensiva de la solución jurídica que aporta la LGT a *cualquier otra obligación tributaria diferente del hecho imponible*, esto es, se tomará el acto «efectivamente realizado por las partes» y se aplicará el régimen jurídico del negocio disimulado.

En cualquier caso, la Administración tributaria goza de la facultad omnímoda de declarar de oficio la existencia de simulación —sin limitaciones— y sin que sea necesario un pronunciamiento judicial al respecto. Según añade el



precepto la *simulación* será *declarada* no en un acto independiente sino en el correspondiente *acto de liquidación*. Este aspecto hace, si cabe, más patente que el interés de la simulación (figura nacida en el ámbito privado) opera en el Derecho Tributario a efectos puramente recaudatorios.

Los *efectos* derivados de la apreciación de simulación se resumen en la *regularización procedente de acuerdo al negocio disimulado*, a la que se aplicarán los *intereses de demora* y la *sanción* que sea pertinente, tal y como indica el art. 16.3 LGT. La procedencia de sancionar la simulación la aleja del régimen jurídico del conflicto en aplicación de la norma, pero, como se dijo anteriormente, cierto parangón en la naturaleza de ambos institutos ha provocado una gran controversia jurisprudencial. Por ello, la calificación del comportamiento en estos casos goza de relevancia «dadas las muy diferentes connotaciones de cada una de esas modalidades comisivas en relación con el obligado cumplimiento de las exigencias dimanantes del derecho reconocido en el art. 25.1 CE» (STC 120/2005, FJ. 7º). A estos efectos, el Tribunal Constitucional tiene bien presente que la conducta encuadrable en la simulación se sostiene en un falseamiento de la realidad, mientras que la conducta en fraude de ley es realizada al amparo de una norma legal, de aquí la reacción divergente del ordenamiento en el plano sancionatorio.

En el ámbito de la legislación especial, existen muestras de medidas o técnicas normativas que han hecho frente a la simulación en el ámbito tributario, como son las presunciones en la LISD sobre la existencia de transmisiones lucrativas (art. 4) y en materia de adición de bienes a la herencia (art. 11).

## BIBLIOGRAFÍA

- CHECA GONZÁLEZ, C., *Interpretación y aplicación de las normas tributarias (análisis jurisprudencial)*, Lex Nova, Valladolid, 1998.
- COLLADO YURRITA, M.A., PATÓN GARCÍA, G., «La cláusula general antielusión de la Ley General Tributaria. Problemas aplicativos» en *La lucha contra el fraude fiscal. Estrategias nacionales y comunitarias* (Dir. Collado Yurrita, M.A., Coords. Moreno González, S. y Sanz Díaz-Palacios, J.A.), Atelier, Barcelona, 2008.
- CORTÉS DOMÍNGUEZ, M., *Ordenamiento tributario español*, Tecnos, Madrid, 1970.
- DELGADO PACHECO, A., *Las normas antielusión en la jurisprudencia tributaria española*, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2004.
- DÍEZ PICAZO, L., GULLÓN, A., *Sistema de Derecho Civil*, Tecnos, Madrid, 1979.
- GARCÍA NOVOA, C., *La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2004.



- GONZÁLEZ GARCIA. E., *La interpretación de las normas tributarias*, Aranzadi, Pamplona, 1997.
- PALAO TABOADA, C., «El fraude a la ley en Derecho tributario (Notas para un estudio)», RDFHP N° 63/1966.
- PALAO TABOADA, C., *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*, Lex Nova, Valladolid, 2009.
- PONT MESTRES, M., *La simulación en la nueva LGT*, Civitas, Madrid, 2006.
- RODRÍGUEZ BEREIJO, A., «Los principios de la imposición en la jurisprudencia constitucional española», REDF N° 100/1998.
- SAINZ DE BUJANDA, F., *Lecciones de Derecho Financiero*, 10ª edic., Publicaciones Universidad Complutense, Madrid, 1993.
- VANONI, E., *Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias*, Instituto de Estudios Fiscales, 1973.

# TEMA 11

## EL TRIBUTO. CONCEPTO, CARACTERÍSTICAS Y CLASIFICACIÓN

Miguel Ángel Collado Yurrita  
*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario*  
*Universidad de Castilla-La Mancha*  
*Director del Centro Internacional de Estudios Fiscales*

Gracia María Luchena Mozo  
*Catedrática acreditada de Derecho Financiero y Tributario*  
*Universidad de Castilla-La Mancha*  
*Centro Internacional de Estudios Fiscales*

### SUMARIO:

I. Introducción. II. Concepto de tributo. Características. III. Clases de tributos: Impuestos, tasas y contribuciones especiales. 1. Los Impuestos. Concepto y clases. 1.1. Impuestos reales y personales. 1.2. Impuestos objetivos y subjetivos. 1.3. Impuestos directos e indirectos. 1.4. Impuestos periódicos e instantáneos. 2. Las tasas. 2.1. Concepto de tasa. 2.2. Régimen jurídico. 3. Los precios públicos. 4. Las contribuciones especiales. Concepto y régimen jurídico. IV. Tributos parafiscales. Bibliografía.

### I. INTRODUCCIÓN

Es típica la trilogía clasificatoria de los tributos en impuestos, tasas y contribuciones especiales. Pero si algo debe quedar claro desde el principio es la diferencia que existe entre tributo e impuesto, de manera que el uno no es sinónimo del otro. Como veremos seguidamente, mientras que los impuestos se incluyen en una categoría más amplia que son los tributos, no puede decirse que los tributos se engloben dentro de los impuestos. Por tanto, impuestos y tributos son categorías diferentes.

Pese a que el término «tributo» aparecía en nuestra Carta Magna —arts. 31, 133, 134 y 157 CE—, así como en otros textos normativos —LOFCA, TRLRHL—, sin embargo nuestro Ordenamiento Tributario no disponía hasta hace poco de un concepto. La razón de dicha ausencia podía encontrarse en su condición de término importado de los tratadistas italianos que fue acogido por nuestro legislador sin que fuese acompañado de su definición. No obstante, ello no ha sido óbice para poner de manifiesto la relevancia de un concepto unívoco de tributo que, si cabe, cobra mayor relevancia tras la STC 185/1995 en la que se parte de un concepto más amplio, cuales son las «*prestaciones patrimoniales coactivas de carácter público*», entre las que, obviamente se incluyen los tributos (SSTC 182/1997, FJ. 15º; 63/2003, FJ. 4º).

Esta circunstancia cambia con la nueva LGT, de modo que, por primera vez en nuestra historia legislativa, se acuña un concepto legal de tributo en su art. 2, del que nos ocupamos en el siguiente apartado.

## II. CONCEPTO DE TRIBUTO. CARACTERÍSTICAS

Muchos han sido los conceptos que por parte de la doctrina, tanto patria como extranjera, se han ofrecido del término «tributo». Siguiendo a GIANNINI, los tributos tienen tres características esenciales, a saber: a) son debidos a un ente público; b) tienen su fundamento en el poder de *imperium* del Estado; y c) son establecidos con la finalidad de procurar los medios para cubrir las necesidades financieras del mismo.

En la doctrina española, SAINZ DE BUJANDA define el tributo como «*la obligación de realizar una prestación pecuniaria en favor de un ente público para subvenir a las necesidades de éste, que la ley hace nacer directamente por la realización de ciertos hechos que la misma establece*» (ID. 1962. Pág. 156).

Por su parte, el concepto que la LGT ofrece en el art. 2, apartado 1, es el siguiente: «*los tributos son los ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración pública como consecuencia de la realización del presupuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos*».

En definitiva, todo ello pone de manifiesto que el tributo, como categoría jurídica unitaria consolidada en nuestro ordenamiento con un soporte científico, doctrinal y ahora legal casi unánime, goza de unos caracteres comunes de los que participan las especies, cuales son los impuestos, las tasas y las contribuciones especiales. Veamos cuales son dichas notas.

a) Los tributos sólo pueden ser exigidos por un Ente público en base a la competencia atribuida en tal sentido, lo que supone que son ingresos de carácter público regidos, por ende, por el Derecho Público pese a que la LGT no

destaque esta última nota. En efecto, su carácter de ingreso público de Derecho Público es una nota definitoria del tributo que deriva del régimen de garantías del crédito tributario a favor de la Administración tributaria que la coloca en una situación de supremacía frente a los particulares (art. 75 LGT y art. 7 LGP).

b) Tienen carácter obligatorio, o lo que es lo mismo, tienen carácter coactivo. Son obligaciones que surgen independientemente de la voluntad del deudor, por ministerio de la Ley, cuando se realiza el presupuesto de hecho contemplado por ella.

c) Es la Ley la que fija que realizados los hechos que ella contempla de forma abstracta, surja la obligación de dar. De aquí pueden derivarse, a su vez, dos consecuencias: la primera implica que, si es la Ley la que determina los hechos que llevados al mundo de la realidad hacen surgir la obligación de pagar, todos los tributos dispondrán de una estructura común; estructura, que en el Ordenamiento Tributario recibe el nombre de hecho imponible y que se concibe como aquél presupuesto de hecho tipificado en una norma cuya realización supone el nacimiento de la obligación tributaria y, por tanto, la obligación de llevar a cabo el pago del tributo tal y como prevé el art. 20 de la LGT. Esto, a su vez, encuentra conexión con uno de los grandes principios que articulan y rigen del Derecho Financiero: el principio de capacidad económica (art. 31.1 CE).

En efecto, si concebimos dicho principio como aquella aptitud económica por parte del sujeto pasivo para soportar una detracción pecuniaria de carácter coactivo que permita contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, parece manifiesto que debe estar presente en cualquier categoría de tributo. Cosa distinta —como veremos—, es que esta se module o que su operatividad sea diferente dependiendo de la especie tributaria en la que opere. Sin embargo, y pese a la transcendental importancia de dicho principio que se erige en el auténtico cimiento del edificio fiscal (CALVO ORTEGA, R. 2003. Pág. 16), la LGT sólo lo contempla de manera indirecta lo que le ha merecido las críticas de la mayoría de la doctrina, pese a que la jurisprudencia constitucional ha sido constante en sus manifestaciones a la hora de requerir la presencia inexcusable del principio de capacidad económica (STC 276/2000, FJ 4º; 193/2004, FJ 4º; Auto TC 71/2008, STC 19/2012, FJ 4º).

Respecto a la segunda de las consecuencias, presupone la necesaria presencia de otro de los principios esenciales que inspiran nuestro Ordenamiento. Nos estamos refiriendo al principio de legalidad (art. 31.3 y 133.1 de la CE). Es la Ley, y sólo la Ley, la que puede obligar a un sujeto a realizar una prestación pecuniaria de carácter coactivo a favor de un ente público. Con ello quiere significarse que se requiere de una Ley para incorporar al mundo normativo a un tributo y que será precisa además a lo largo de toda su existencia para la regulación de sus elementos esenciales.

d) Consisten en una prestación pecuniaria. Es decir, se fundamentan en la obligación de entregar una suma de dinero a una Administración pública tal y como prevé el art. 60 de la LGT, admitiendo también que el pago de la deuda tributaria pueda efectuarse mediante otros medios —por ejemplo, los efectos timbrados— cuando así se disponga reglamentariamente. (RD 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación).

e) La finalidad primordial del tributo es allegar recursos al ente público a cuyo favor nace la obligación pecuniaria en la que se manifiestan para cumplir las finalidades que le son propias. No obstante, estamos asistiendo a un cambio en la concepción del tributo, de manera que éste no va orientado únicamente a la consecución de ingresos como función financiera única, sino que el tributo puede estar, y de hecho así es, orientado al servicio de la justicia a través de los principios de igualdad y capacidad contributiva. Se elabora así una *«teoría de la admisibilidad del uso extrafiscal del instrumento impositivo»*. Con ella se pretende hacer mención —siguiendo a CASADO OLLERO— a *«todo aquello que se aleja de la función financiera, del fin recaudatorio (fiscal) propio de la imposición»* (CASADO OLLERO, G. 1991. Pág. 103) y así aparece recogida en el inciso segundo del apartado 1 del art. 2 de la LGT cuando establece: *«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 general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la CE»*.

En este sentido se había expresado nuestro más alto tribunal (SSTC 27/1981, 49/1984, 29/1986, 37/1987, o en la más reciente 289/2000) confirmando lo que el art. 4 de la LGT de 1963 apuntaba y que ha cobrado un papel importante en la financiación de las CC.AA. dentro del marco de protección del medio ambiente a través de los impuestos medioambientales, erigiéndose en el máximo exponente de los tributos extrafiscales (STC 289/2000; 168/2004; 179/2006; 122/2012 196/2012 o 22/2015).

Surge así la diferenciación entre «impuestos financieros» e «impuestos de ordenamiento económico o con fines no-fiscales». A diferencia del tributo con finalidad fiscal o recaudatoria, en el tributo primordialmente extrafiscal *«la intentio legis del tributo no es crear una nueva fuente de ingresos públicos con fines estrictamente fiscales o redistributivos»* (STC 37/1987, FJ. 13º), no es el mero gravamen de una manifestación de riqueza, de capacidad económica exteriorizada, sino coadyuvar a disuadir a los sujetos pasivos de la realización de una determinada conducta, del incumplimiento de ciertas obligaciones o, dicho en términos positivos, su intención es estimular o incentivar una determinada actuación (STC 122/2012, FJ. 4º).

Las ideas apuntadas nos ponen en condiciones de abordar el estudio de cada una de las manifestaciones del tributo.

A diferencia del tributo con finalidad fiscal o recaudatoria, en el tributo primordialmente extrafiscal «la intentio legis del tributo no es crear una nueva fuente de ingresos públicos con fines estrictamente fiscales o redistributivos» (STC 37/1987, FJ. 13º), no es el mero gravamen de una manifestación de riqueza, de capacidad económica exteriorizada, sino coadyuvar a disuadir a los sujetos pasivos de la realización de una determinada conducta, del incumplimiento de ciertas obligaciones o, dicho en términos positivos, su intención es estimular o incentivar una determinada actuación (STC 122/2012, FJ. 4º). Así parece confirmarse en la STC 26/2015, de 19 de febrero.

### III. CLASES DE TRIBUTOS: IMPUESTOS, TASAS Y CONTRIBUCIONES ESPECIALES

La LGT mantiene la clasificación tripartita del tributo en impuestos, tasas y contribuciones especiales, definiendo de manera muy similar cada una de ellas. Quizá la novedad más destacable sea la expresión «*cualquiera que sea su denominación*». En efecto, tal y como venía destacando la doctrina, en absoluto el operador jurídico puede verse condicionado por el *nomen iuris* de una determinada figura jurídica, sino que en base a su estructura y finalidad deberá llevar a cabo su calificación (SSTC 296/1994, FJ. 4º; 121/2005, FJ. 6º; Auto del TC 381/2005; STS de noviembre de 2006, FJ. 2º; 23 de enero de 2009, FJ. 4º; STSJ de Castilla-La Mancha de 25 de mayo de 2006). Dicha circunstancia tiene lugar con determinadas figuras de nueva planta como los cánones, de modo que resulta imprescindible preguntarse si el canon es una categoría tributaria, o si, por el contrario, es una figura autónoma (STC 63/2003, FFJJ. 5º y 6º). Parece existir al respecto acuerdo en considerarlo como un ingreso de Derecho Público de carácter coactivo, lo que nos da a entender que cuando el legislador utiliza el término canon, en realidad, no se está ante una cosa diferente de un tributo.

Admitido dicho aserto, sin embargo, no puede ser aceptado como auténtica licencia al legislador que le permita a su antojo utilizar las categorías tributarias establecidas en nuestra Norma codificadora sin un mínimo de rigor técnico-jurídico corriéndose el riesgo de afectar el más elemental principio de seguridad jurídica. Así parece ponerse de manifiesto con la errónea afirmación, a nuestro juicio, del Tribunal Constitucional quién se pronuncia sobre la irrelevancia de la calificación jurídica de la pretendida tasa del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, para a renglón seguido afirmar «*la circunstancia de que la verdadera naturaleza de la denominada «tasa por emisión de informes de auditoría» sea la de un impuesto no constituye, en principio, en sí mismo, vicio alguno de inconstitucionalidad, porque el régimen jurídico que se anuda a una u otra figura tributaria (tasa e impuesto) es sustancialmente el mismo, en tanto que a ambas les resulta aplicable tanto la reserva de ley del art. 31.3 CE, que no está aquí en cuestión,*

como los principios tributarios del art. 31.1 CE» (ATC 381/2005, FJ. 4º). Principios tributarios que, como demostraremos más adelante, tienen un peso específico diverso en función de la figura a la que se refieran, y que no hacen otra cosa que sumirnos en la perplejidad ante tal pronunciamiento.

## 1. Los Impuestos. Concepto y clases

De ellos puede decirse que es la figura por antonomasia de los ingresos de Derecho Público. Como especie de la categoría más amplia de los tributos, es evidente que le sean predicables las notas que *ut supra* hemos mencionado como características de los mismos.

De acuerdo con el art. 2.2 c) de la LGT, «son impuestos los tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente».

De la descripción de impuestos que realiza la LGT llama poderosamente la atención que se mantenga su definición como un tributo sin contraprestación. El concepto que de contraprestación debe deducirse aquí no puede ser el que se maneja en las relaciones sinalagmáticas de derecho privado habida cuenta que de no estamos ante un acuerdo de voluntades de las partes intervinientes, sino que el tributo es una obligación *ex lege* y como tal queda lejos del ámbito de la autonomía de la voluntad de las partes que queda suplida por el elemento de la coactividad. Con ello, lo que en realidad quiere destacarse es que en los impuestos, a diferencia del resto de tributos, está totalmente ausente cualquier actividad administrativa individualizada que justifique su exacción.

Por tanto, y siguiendo a CORTÉS DOMÍNGUEZ, «en el impuesto, el aspecto material del elemento objetivo no supone en ningún caso, una actividad administrativa; es un hecho que se realiza con independencia de la voluntad administrativa que, en modo alguno, colabora a la ejecución del hecho imponible; en la tasa, por el contrario, aquél se concreta en una actividad de la Administración, promovida por el contribuyente; en la contribución especial, en fin, existe también una actividad administrativa, surgida no como consecuencia de una petición del contribuyente, sino como corolario de una decisión libérrima de la misma» (CORTÉS DOMÍNGUEZ, M. 1985. Pág. 177).

En lo que se refiere al requisito de la capacidad económica, debe decirse que el hecho de que se mencione de forma exclusiva para los impuestos no quiere decir que quede excluido o que esté ausente del resto de categorías tributarias, más al contrario pues tanto el principio de capacidad económica como el principio de legalidad se erigen en ejes centrales y vertebradores del sistema impositivo. Con ello quiere hacerse notar que la diferencia entre las manifestaciones del tributo no está en el principio de capacidad económica pues habrá de estar presente en su regulación para que pueda decirse de él que es constitucionalmente legítimo. La razón de esta mención podía estar en la ausencia de un concepto de tributo que hacía atribuir respecto de una de sus



especies las características del género, sin embargo dicha justificación ya no puede mantenerse tras la incorporación en la LGT de una definición legal de tributo.

Fijado el concepto de impuesto, estamos ya en condiciones de establecer la clasificación de los mismos.

### 1.1. Impuestos reales y personales

Según el Profesor SAINZ DE BUJANDA, impuesto real es aquel que *«tiene por fundamento un presupuesto objetivo cuya intrínseca naturaleza se determina con independencia del elemento personal de la relación tributaria. El lado objetivo del presupuesto de hecho es, en tal clase de impuestos, constitutivamente autónomo: puede ser «pensado» y, consiguientemente, definido por la norma, sin referencia a ningún sujeto determinado»* (SAINZ DE BUJANDA, F. 1976. Pág. 125). Ejemplos típicos de este tipo de impuestos son los IIEE o el IVA.

Por el contrario, serán impuestos personales aquellos que no puedan ser concebidos sin referencia a una persona determinada, lo que implicaría, siguiendo lo argumentado por el citado Profesor, que el lado subjetivo del presupuesto de hecho es, en tal clase de impuestos, constitutivo. Pertenecerían a esta naturaleza los impuestos sobre la renta de las personas físicas o jurídicas (IRPF e IS).

### 1.2. Impuestos objetivos y subjetivos

A diferencia de la anterior clasificación, no se tiene presente en su concepción a la persona en sí misma considerada, sino que lo relevante para establecer su naturaleza es si se tiene en cuenta o no las circunstancias personales y familiares que rodean al sujeto pasivo. Así, serán impuestos objetivos aquellos que se establecen sin tener presente en su modulación las circunstancias personales del sujeto pasivo —como puede ser IS—. Por el contrario, tendrán carácter subjetivo aquellos en los que a la hora de cuantificar la prestación tributaria en la que se materializan se acomodan a las circunstancias personales del sujeto que ha realizado el hecho imponible —ejemplo paradigmático lo constituye el IRPF—.

Como regla de principio, puede afirmarse que los impuestos personales serán subjetivos, pero no puede identificarse siempre a los impuestos reales con los objetivos pues los impuestos reales son susceptibles de subjetivización.

### **1.3. Impuestos directos e indirectos**

Si bien es la clasificación de más antigua raigambre, es también la que más controversias ha suscitado. Dos son los criterios fijados al efecto para diferenciarlos.

El primero de ellos, hace mención expresa al índice de capacidad económica que se pretenda gravar; esto es, si es una capacidad económica directa puesta de manifiesto a través de la obtención de renta o de la posesión de un patrimonio, o por el contrario es un índice indirecto de capacidad económica que evidencia de una manera indirecta que el sujeto pasivo ostenta una aptitud económica para soportar el gravamen tributario. Sería el caso de los impuestos que gravan el consumo en sus diversas modalidades.

El segundo de los criterios acogidos en un intento de diferenciación de la naturaleza de estos impuestos ha sido construido por SAINZ DE BUJANDA. Más que de impuestos directos o indirectos, habla de «métodos impositivos directos o indirectos». Estaríamos ante los primeros, cuando la normativa tributaria fija la obligación de satisfacer el impuesto a cargo de una determinada persona sin que le asista derecho legal alguno de resarcirse mediante la traslación de la carga tributaria que soportará de manera efectiva. Ejemplo de ello es el IRPF.

Sin embargo, estaríamos ante un método impositivo indirecto cuando la norma tributaria concede facultades al sujeto pasivo del impuesto para obtener de otras personas el reembolso del impuesto pagado, como es el caso del IVA.

### **1.4. Impuestos periódicos e instantáneos**

Este criterio clasificatorio está directamente relacionado con el aspecto temporal del elemento objetivo del hecho imponible y de él nos ocuparemos al examinar el presupuesto de hecho del tributo. Con ello puede decirse que son impuestos instantáneos aquellos cuyo hecho imponible se agota por su propia estructura y naturaleza en un sólo acto; esto es, consiste en un hecho aislado y único que se agota en sí mismo. A esta categoría pertenecen el ISD, el IVA, o el ITPAJD.

En cambio, los impuestos periódicos son aquellos que, por contraposición a los instantáneos, su presupuesto de hecho tiende a reproducirse en el tiempo. Ahora bien, el hecho de que no puedan circunscribirse a un espacio temporal concreto obliga al legislador a fijar una unidad de tiempo que permita cuantificar la prestación tributaria que surge de su realización. La unidad de tiempo elegida normalmente es el año natural, que recibe el nombre de «período impositivo». Ejemplo de esta categoría de impuestos son el IRPF o el IS.

## 2. Las tasas

La tasa es otra de las modalidades de tributos prevista en el art. 2.2.a) de la LGT. Su regulación no se circunscribe únicamente a nuestra Norma Común Reguladora, sino que ha sido objeto de desarrollo tanto en el TRLRHL (R.D.Leg. 2/2004, de 5 de marzo) a nivel local, como en la LTPP (Ley 8/1989, de 13 de abril, modificada por la Ley 25/1998, de 13 de julio, de modificación del régimen legal de las Tasas Estatales y Locales y de Reordenación de las Prestaciones Patrimoniales de Carácter Público) en el ámbito de la Hacienda del Estado y de las CC.AA. como consecuencia del carácter supletorio —como afirma su Disposición Adicional séptima— respecto de la legislación que establezcan las Autonomías, de las que constituye un recurso propio (arts. 4 y 7 de la LOFCA).

La novedad principal de estas normas reside en el establecimiento de una fuente de ingresos peculiar: el precio público, que se constituye en categoría jurídica construida a partir de otro tipo de recurso: la tasa. Ello supone, por tanto, que el examen de las figuras de los precios públicos y de las tasas deba realizarse de una manera simultánea para poder llevar a cabo la oportuna delimitación entre unos y otras.

### 2.1. Concepto de tasas

La tasa venía a definirse en el art. 26 de la LGT de 1963 como *«aquel tributo cuyo hecho imponible consiste en la utilización del dominio público, la prestación de un servicio público o la realización por la Administración de una actividad que se refiera, afecte o beneficie de modo particular al sujeto pasivo»*. Ello suponía que el elemento objetivo del presupuesto de hecho de la tasa podía ser triple: la utilización del dominio público, la prestación de un servicio público o el desarrollo de una actividad administrativa referida a un sujeto particular que le supusiese un beneficio; o dicho de otra forma, y más sintéticamente, su presupuesto de hecho implicaba una actividad administrativa que beneficiaba a un sujeto concreto y que era solicitado por él.

Si lo anterior era cierto, tras las Leyes 39/1989 y 8/1989 se produce la partición del hecho imponible de la tasa en pro de una nueva figura recaudatoria: los precios públicos. Efectivamente, lo que hasta fechas no tan lejanas daba lugar siempre a una tasa, podían ser precios públicos o tasas dependiendo de que en su manifestación concurriesen una serie de requisitos que, en absoluto, se erigían en líneas divisorias claras.

Con la STC 185/1995, debe echarse la vista atrás y reconsiderar de nuevo el concepto tradicional de tasa. En efecto, la Sentencia citada, aunque se refiere de forma directa a los precios públicos, obliga a rehacer el instituto jurídico de la tasa como consecuencia de la delimitación que nuestro más alto

Tribunal realiza sobre el alcance del concepto de «*prestación patrimonial de carácter público*» para dilucidar si los precios públicos —tal y como aparecen regulados en la Ley 8/1989— tienen o no esa condición. Así, y sin perjuicio que profundicemos más en el contenido de la Sentencia, se considera como prestación patrimonial coactiva —aunque podría asimilarse a la tasa— la utilización y aprovechamiento del dominio público; asimismo, se considerará también como prestación patrimonial pública de carácter coactivo las prestaciones de servicios y las entregas de bienes efectuadas por los servicios públicos postales (STC 185/1995, FJ. 4º).

Tras este tortuoso camino, se llega a la Ley 25/1998, de 13 de julio, de modificación del régimen legal de las Tasas Estatales y Locales y de Reordenación de las Prestaciones Patrimoniales de Carácter Público que reintroduce el concepto de tasa, reforma los respectivos conceptos legales que aparecían en otros textos normativos y recoge fielmente lo dispuesto al respecto por la STC 185/1995. Llegamos así al actual concepto de tasa que implica la continuidad de la línea conceptual tomada por la Ley 25/1998. De este modo se define la tasa en el art. 2.2 a) de la LGT como: «*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*».

Dos son los elementos que deben estar presentes para que podamos hablar de tasa; a saber: a) que su solicitud o recepción sea obligatoria para los administrados; y, b) que no puedan ser prestados o realizados por el sector privado. Si en un primer momento era preciso que ambos requisitos se dieran de forma concurrente, y si la STC 185/1995 requería también que la voluntariedad y no monopolio del sector público se diesen de forma cumulativa y no alternativa (FJ. 4º) —tal y como aparece también recogido en el art. 20 de la LTPP— la cuestión se centraba en saber ante qué tipo de ingreso tributario estábamos cuando no existía tal concurrencia. Pues bien, tras la modificación llevada a cabo por la Ley 25/1998, de 13 de julio, y recogiendo la idea apuntada por RAMALLO MASSANET (1995. Pág. 834), bastaba con que convergiese una de dichas circunstancias para que fuese exigible una tasa. Esta precisión no se contiene en el texto de la nueva LGT, pero sí en el TRLRHL, cuando al definir la tasa especifica que bastará que concorra cualquiera de las circunstancias. Analicemos más detenidamente estos requisitos.

— *Obligatoriedad de la solicitud o recepción del servicio público o de la actividad administrativa.* El dato de la obligatoriedad de la demanda del servicio o la actividad ha de entenderse en sentido material, conectado al grado de desarrollo de la sociedad y del Estado social de Derecho, de manera que respecto de

aquellos servicios que deban reputarse básicos en la vida moderna, que reflejan esa cierta calidad de vida a que hoy tienen derecho todos los ciudadanos, y que consagra la CE, no puede decirse que exista una verdadera libertad de petición del servicio o la actividad administrativa, sino que lo que habrá será una mera libertad formal en cuanto que la renuncia a la satisfacción de la necesidad que cubre ese servicio esencial significa el sacrificio de un interés relevante. Es decir, los servicios prestados por la Administración que responden a una necesidad que, de acuerdo con el grado de desarrollo social, pueda calificarse de esencial, se establecen precisamente porque hay una necesidad pública en su existencia, de manera que no puede hablarse de una voluntariedad en la demanda de tales servicios.

En definitiva, el requisito de la obligatoriedad de la solicitud del servicio plantea nuevamente el tema de las funciones que ha de desarrollar hoy día la Administración, y, en ese sentido, origina grandes perplejidades, por lo que, y como ha sido unánimemente puesto de manifiesto por la doctrina científica, resulta criticable su introducción. Ahora bien, una vez introducido por el legislador, sólo nos queda la posibilidad de darle el significado más adecuado posible. En este orden de consideraciones, ha de ser interpretado en ese sentido material que señalábamos, atendiendo a lo que deban reputarse servicios esenciales o básicos en la vida actual.

Pues bien, así ha sido entendido por el TC en su Sentencia de 14 de diciembre de 1995, al considerar que *«la libertad o la espontaneidad exigida en la realización del hecho imponible y en la decisión de obligarse (para saber si estamos o no ante una prestación patrimonial de carácter público o ante un precio público) deber ser real y efectiva. Esto significa que deberá considerarse coactivamente impuestas no sólo aquellas prestaciones en las que la realización del supuesto de hecho o la CE de la obligación es obligatoria, sino también aquellas en las que el bien, la actividad o el servicio requerido es objetivamente indispensable para poder satisfacer las necesidades básicas de la vida personal o social de los particulares de acuerdo con las circunstancias sociales de cada momento o lugar o, dicho, con otras palabras, cuando la renuncia a estos bienes, servicios o actividades priva al particular de aspectos esenciales de su vida privada o social»* (STC 185/1995, FJ. 3º).

— *No susceptibilidad de prestación del servicio por el sector privado.* Como acertadamente ha señalado la STC 185/1995, *«también deben considerarse coactivamente impuestas las prestaciones pecuniarias que derivan de la utilización de bienes, servicios o actividades prestadas o realizadas por los entes públicos en posición de monopolio de hecho o de derecho. Aunque el nivel de coactividad que deriva del monopolio público sea ciertamente menor que el que resulta del carácter imprescindible de los bienes, servicios y actividades que genera la prestación, no por ello puede considerarse irrelevante, ni subsumirse en este requisito, pues, aunque los servicios o las actividades no sean obligatorias, ni imprescindibles, lo cierto es que si sólo son los Entes públicos quienes los prestan, los particulares se ven obligados a optar entre no recibirlos o constituir necesi-*

*riamente la obligación de pago de la prestación. La libertad de contratar o no contratar, la posibilidad de abstenerse de utilizar el bien, el servicio o la actividad no es a estos efectos una libertad real y efectiva» (FJ. 3º).*

Este panorama esclarecedor se complica si acudimos al art. 13 de la LTPP en el que se procede a enumerar una serie de servicios que, según reza el precepto, podrán dar lugar a una tasa. No es precisamente la coherencia la nota presente en su previsión pues en él se recogen actividades que, si bien podrían considerarse imprescindibles e irrenunciables —en términos del TC—, dista mucho de ser cierta la no susceptibilidad de prestarse por el sector privado. Sería el caso de los servicios sanitarios, o los servicios académicos.

La anterior circunstancia —esto es, la irrelevancia en la forma de gestión para exigir una tasa— que se había visto como una conquista del Derecho público (tributario) frente a la potestad tarifaria de la Administración alejada, entre otros, del principio de reserva de ley, parece haber sufrido un nuevo vapuleo tras la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible (LES) al eliminar el segundo inciso del art. 2. 2. a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria que permite, para algunos, que el simple hecho de interponer un gestor privado de un servicio público (STS, de 12 de noviembre de 2009, FJ. 4º) modifique la naturaleza jurídica de la tasa para llevarnos a un precio privado (FALCÓN Y TELLA, 2011. Editorial). A nuestro juicio, sin embargo, dicha supresión no modifica en nada la doctrina establecida al respecto por el Tribunal Constitucional en su famosa Sentencia 185/1995, pues lo determinante para fijar la condición de la prestación exigible a los usuarios por servicios públicos será que su solicitud o recepción sea obligatoria o se presten en régimen de monopolio —de hecho o de derecho—; o lo que es lo mismo, que la titularidad del servicio siga siendo pública (STSJ de las Islas Canarias, Las Palmas, de 1 de octubre de 2010).

Pese a todo, después de la supresión del párrafo segundo del art. 2.2 LGT (por la disposición final quincuagésima octava LES), el Tribunal Supremo ha vuelto a analizar si la contraprestación que retribuye a una empresa privada que presta el servicio público local de suministro de agua potable en régimen de gestión indirecta, como concesionaria, tiene naturaleza jurídica de tasa o de tarifa (precio privado). Las Sentencias de 28 de septiembre de 2015 o la Sentencia de 24 de noviembre de 2015, ambas del Tribunal Supremo, ha mantenido que «sostener que la forma de gestión de derecho privado no altera la naturaleza pública de la exacción equivaldría a eliminar las tarifas como medio de remuneración del gestor privado, y a establecer el régimen de subvención como único y obligatorio medio de retribución. Y resulta que la tarifa y la subvención son fórmulas de retribución de los gestores del servicio que, separada o conjuntamente, son de elección discrecional por parte de la Administración titular del servicio» (FJ. 5º).



Este debate ha traspasado también a la práctica de la Administración tributaria puesta de manifiesto en un Informe de la DGT 20 de mayo de 2016 en el que ha tratado de zanjar la cuestión conflictiva en relación con las tasas por la prestación de los servicios de abastecimiento y alcantarillado. Basándose en los antecedentes legales y jurisprudenciales, la DGT ha resuelto conceputar como precio privado la contraprestación de los servicios de abastecimiento de agua potable y alcantarillado solo en aquellos casos en los que dichos servicios sean gestionados por una sociedad privada municipal o por una empresa privada a través de un contrato administrativo de gestión del servicio. En estos casos las contraprestaciones son calificadas como ingresos de Derecho privado y no como ingresos de Derecho público. Añade, además, que «subsiste la posibilidad de que en el caso de que la prestación del servicio público se realice por una empresa, ya sea pública o mixta, la Administración Pública titular del citado servicio pueda optar por retribuir al gestor mediante una tarifa o precio a satisfacer directamente por los usuarios, una retribución de la propia Administración, o una combinación de ambas formas». En esta tesitura, la Sección de admisión de la Sala Tercera del Tribunal Supremo considera que el asunto presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia en el Auto 15 septiembre 2017, y en el que pretende aclarar, matizar, revisar o ratificar la doctrina jurisprudencial propia sobre el debate persistente en torno al artículo 2.2.a) LGT en su redacción posterior a la LES, relativo a naturaleza jurídica de las cantidades cobradas a los usuarios del servicio de abastecimiento de agua potable prestado a través de formas indirectas y, en particular, a través de entidades concesionarias.

El que la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público local diese origen al abono de una tasa constituyó sin duda la innovación más significativa de la tesis de la Sentencia del Tribunal Constitucional 185/1995, que sacó del campo de los precios públicos este supuesto, retornando así a la tradicional doctrina que arranca de la Ley de Tasas y Exacciones Parafiscales de 26 de diciembre de 1958, que conceptuó la utilización del dominio público como generadora del pago de una tasa, habiéndose mantenido así hasta la promulgación de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos, en la que pasó a conceptuarse como generadora del abono de un precio público.

Como ha puesto de relieve la doctrina, la Ley 25/1998, de 13 de julio, al dar nueva redacción al art. 20 de la LRHL, señaló que las Entidades locales pueden establecer tasas -remarcándose así el carácter potestativo y voluntario de estos tributos, cuyo establecimiento depende exclusivamente de la voluntad de la Entidad local respectiva, pudiéndose exigir únicamente previo acuerdo expreso de imposición y ordenación- por cualquier supuesto de utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público local, y en particular por los que aparecen expresamente configurados con carácter no taxativo,



sino meramente enunciativo, en el referido precepto, del que se desprende que para que la utilización del dominio público pueda generar tasas locales es necesaria la concurrencia de estas tres circunstancias: a) Que se trate de un aprovechamiento especial o privativo; b) Que su uso sea legítimo, y c) Que los bienes sean de dominio público local.

En rigor, no es necesario ninguna relación de supuestos, ni abierta ni cerrada, en base a los que las Entidades locales puedan exigir tasas, ya que la configuración en la Ley de la categoría genérica de la tasa local y la regulación, también genérica, de todos sus elementos esenciales, es suficiente como para dar por adecuadamente cumplido el principio de reserva de ley. De esta forma, el legislador, trató de evitar la crítica que se le había dirigido, al promulgarse tanto la Ley de Tasas y Precios Públicos como la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, de que la definición genérica de tasas podía implicar una vulneración del principio de reserva de ley, al no venir luego desarrollado el concepto general por una serie de supuestos concretos que motivasen el cobro de este tributo. El régimen jurídico actualmente vigente en esta materia viene constituido por lo dispuesto en los arts. 20 a 22 TRLRLH.

Manifestación de esta circunstancia ha sido la creación de la tasa por el aprovechamiento del dominio público local a los cajeros automáticos instalados en las fachadas de las entidades financieras sobre cuya legitimidad se han pronunciado diversos Tribunales Superiores de Justicia (SsTSJ de Madrid de 26 de enero de 2004; Castilla-La Mancha de 8 de febrero de 2005; Cataluña de 25 de abril de 2005) y el Tribunal Supremo de 12 de febrero de 2009 en la que se pone de manifiesto que *«no ofrece dudas que la instalación de cajeros por una entidad bancaria, en línea de fachada y orientados hacia la vía pública, con la evidente finalidad de posibilitar su utilización por todo usuario que posea la tarjeta magnética imprescindible para acceder a la serie de servicios que prestan, tiene como efecto inmediato la realización de operaciones bancarias desde la vía pública a través de tales instrumentos, con la consiguiente ocupación de la vía pública por los clientes receptores de los servicios bancarios, cuya prestación es trasladada así desde el interior de la oficina bancaria a la vía pública. Todo ello permite apreciar que la existencia de esos cajeros automáticos comporta un **aprovechamiento**, no privativo pero si **especial de la vía pública** por parte de la entidad bancaria titular del cajero automático, que es la que obtiene con dicha instalación un beneficio económico específico y exclusivo, subsumible en el art. 20 de la Ley 39/1988, Reguladora de las Haciendas Locales, donde se contiene una relación no cerrada sino abierta, es decir, meramente enunciativa, de los conceptos concretos que motivan el cobro de una tasa»* (FJ. 5º).

A sensu contrario, el Tribunal Constitucional ha estimado que la tasa regulada por el legislador en el art. 20.3 letra s) LHL «no es una tasa por ocupación del dominio público, desde el momento en que la instalación de carteles no se produce en el dominio público, sino exclusivamente en el dominio privado, y además la literalidad del precepto descarta que se esté gravando la ocupación del suelo o

del vuelo del dominio público» (STC 73/2011, FJ. 4º). Y añade: «realmente lo que se ha pretendido es extender en exceso el concepto de dominio público con la única finalidad de someter a gravamen la mera visibilidad como una forma de aprovechamiento especial del dominio público. El hecho de que puedan ser vistos los carteles o anuncios desde el dominio público no configura un aprovechamiento especial del dominio público susceptible de ser gravado con una tasa».

## 2.2. Régimen jurídico

Respecto a la cuál sea el régimen jurídico de la tasa, debe comenzarse afirmando que éste viene condicionado por su naturaleza jurídica. En efecto, el hecho de que prediquemos la condición de tributo de la tasa supondrá que en ella deberán concurrir, además de las que le son específicas y la hacen diferente del resto de categorías tributarias, todas aquellas notas que habíamos dicho comunes de los tributos, esto es: *a)* es un ingreso de Derecho Público; *b)* tiene carácter coactivo; *c)* está regida por el principio de reserva de ley; *d)* consiste en una prestación pecuniaria; *e)* su finalidad inmediata es allegar recursos a la Hacienda Pública; *f)* se encuentra informada por el principio de capacidad económica. De todas ellas, especial atención merecen tanto el principio de reserva de ley, como el principio de capacidad económica.

Posición dividida es la que existe en la doctrina respecto a si la tasa está afectada o no por el principio de capacidad económica. Mientras que VICENTE-ARCHE DOMINGO o SIMÓN ACOSTA parten de la idea común de considerar al margen de dicho principio a la tasa, lo que no supone afirmar que carezca de fundamento constitucional pues para ello sería preciso demostrar que el principio de capacidad económica es exclusivo y excluyente de cualquier otro; otros autores (GONZÁLEZ GARCÍA, LAGO MONTERO) matizan esta ausencia, de manera que si bien debe reconocerse que el principio de capacidad económica debe estar presente por exigencia constitucional, dicha presencia juega un papel diferente. Así, mientras que en el impuesto es elemento necesario y suficiente, en la tasa es elemento necesario pero no suficiente pues el punto de referencia para hacer surgir la obligación tributaria, el elemento legitimador de la tasa, será la actividad administrativa referida a un sujeto pasivo (STSJ del País Vasco de 28 de febrero de 1995 y STS de 20 de febrero de 1997) que debe cohonestarse con la idea de beneficio. Esta circunstancia es la que la ha llevado a numerosos pronunciamientos del Tribunal Supremo a determinar la imposibilidad de constituir hecho imponible legitimador de una tasa municipal hipótesis como la aprobación de los Proyectos de Urbanización o la tasa por inserción de anuncios en el Boletín Oficial de la Provincia toda vez que la finalidad desborda el limitado ámbito del beneficio particular que deber estar presente en el presupuesto de hecho de las tasas (STS 11 de diciembre de 2008, FJ. 4º, STSJ de Madrid de 14 de octubre de 2010, FJ. 2º).

Esta misma situación es la que se encuentra las SSTC 140/2016, 227/2016, y 47/2017 en relación a las tasas judiciales introducidas por la Ley 10/2012, y en las que se evidencia el carácter excesivo de su cuantía.

Ahora bien, dicho elemento legitimador —la prestación del servicio administrativo correspondiente—, no puede ser llevado a sus últimos extremos de manera que se exija que sea realizado de forma efectiva, pues ello implicaría que su no uso equivaldría a la no realización del hecho imponible. Evidentemente, lo esencial es que el servicio sea prestado, y ello con independencia de que se haga o no uso bastando con que venga referido a él. A la mera disponibilidad hace mención la Sentencia del TS de 28 de enero de 2010 cuando determina que «la propia naturaleza de las tasas y de muchos de los servicios por los que se giran obligan a acudir a criterios necesariamente genéricos y de «previsibilidad», a la «disponibilidad» del servicio y a las correspondientes extrapolaciones y proyecciones, siempre con el infranqueable límite de no exceder el importe de las tasas, en su conjunto, del coste real o previsible del servicio o actividad (art. 24.2 TRLRHL)». En este mismo sentido se expresan las Sentencia del TSJ Madrid de 9 de febrero y 17 de noviembre de 2010, así como el TSJ de Cataluña 7 de marzo de 2008, 18 de diciembre de 2009 y 25 de febrero de 2010.

Si para un sector doctrinal (SIMÓN ACOSTA o GONZÁLEZ GARCÍA) el fundamento de la tasa es el «principio de provocación de costes», en nuestra opinión, ello no significa que su presupuesto de hecho pueda desconocer absolutamente o contravenir el principio de capacidad económica. Así viene a recogerlo el art. 8 de la LTPP cuando determina que *«en la fijación de las tasas se tendrá en cuenta, cuando lo permitan las características del tributo, la capacidad económica de las personas que deben satisfacerlas»*. También se menciona, aunque con menos rotundidad, en el art. 24.4 del TRLRHL, cuando fija que *«para la determinación de la cuantía de las tasas podrán tenerse en cuenta criterios genéricos de capacidad económica de los sujetos obligados a satisfacerlas»*. Circunstancia que no deviene incompatible con la previsión de una cantidad fija como resulta en la tasa por licencia de apertura, tasa por alcantarillado o en la tasa por recogida de basuras (STS de 22 de enero de 2009).

Por su parte el TC se muestra indeciso en la efectiva aplicación del principio de capacidad económica a las tasas. De este modo, el Auto del Alto Tribunal de 26 de febrero de 2008 (ATC 71/2008) señala al respecto *«que, aun cuando el principio de capacidad económica implica que cualquier tributo debe gravar un presupuesto de hecho revelador de riqueza, la concreta exigencia de que la carga tributaria se module en la medida de dicha capacidad sólo resulta predicable del «sistema tributario» en su conjunto, de manera que puede afirmarse, trasladando mutatis mutandis nuestra doctrina acerca de cuándo un Decreto-Ley afecta al deber de contribuir, que sólo cabe exigir que la carga tributaria de cada contribuyente varíe en función de la intensidad en la realización del hecho imponible en aquellos tributos*

*que por su naturaleza y caracteres resulten determinantes en la concreción del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que establece el art. 31.1 CE» (FJ.5º). Carácter éste que no se encuentra presente en la tasa sobre el juego, lo que da lugar a concluir que la efectividad del principio queda reducida en este ámbito a la mínima expresión. Razonamiento con el que muestran su disconformidad los magistrados don Ramón Rodríguez Arribas y don Manuel Aragón Reyes, al que se adhiere el Magistrado don Eugeni Gay Montalvo que les lleva a estimar que «el problema acerca de si la capacidad económica ha de operar en todos los tributos, o sí, al menos, en qué tributos y circunstancias la Constitución reclama que la Ley establezca el gravamen de acuerdo con la capacidad económica expresada en el hecho imponible no está definitivamente resuelto en nuestra jurisprudencia, como tampoco lo está el que en un impuesto como éste, en el que el propio poder público exige la instalación de un mecanismo de control para verificar la real capacidad económica (lo que cada máquina de juego produce), pueda el legislador dejar de tener en cuenta, absolutamente, dicha capacidad a la hora de establecer la carga tributaria».*

De aceptar dicha postura, como evidencia RODRÍGUEZ BEREIJO, supondría que *«una parte de los impuestos que integran el sistema tributario quedarán fuera del ámbito tutelado por la norma constitucional y fuera del contenido declarado de la capacidad económica como exigencia constitucional del justo reparto de la contribución de todos al sostenimiento de los gastos públicos. Respecto de ellos, la capacidad económica no puede actuar como parámetro o medida de cuantificación de la imposición sino, a lo sumo, como límite último y extremo que impide un resultado confiscatorio».* Situación que implica *«una reducción difícilmente admisible del ámbito declarado de una norma constitucional, en este caso el principio de capacidad económica (art. 31.1 CE), al que se vacía de contenido»* (RODRÍGUEZ BEREIJO, 2009, 11).

En cualquier caso, el importe de la tasa no podrá exceder en su conjunto del coste real o previsible del servicio o actividad de que se trate. Para su determinación se tomará en consideración los gastos directos o indirectos que contribuyen a la formación del coste (art. 19 de la LTPP y art. 24 TRLRHL). La necesaria equivalencia del importe de la tasa con el coste del servicio prestado ha de darse no entre el coste de la actividad administrativa desplegada para la concesión de una determinada licencia y la tasa devengada en ese supuesto, sino entre el *«coste real o previsible del servicio administrativo mantenido para el control de las actividades sometidas a licencia y el importe total de las tasas devengadas con ocasión del mismo»* (STSJ del País Vasco, de 28 de febrero de 1995 y STSJ de Canarias, de 14 de diciembre de 1995, SSTS de 20 de julio de 1994, 11 de junio de 1996, 11 de marzo de 2003, STSJ de Madrid de 3 de diciembre de 2009, FJ. 4º). La Sentencia del TS de 16 de julio de 2007 puso de manifiesto la dificultad de valorar la tasa en los supuestos que tengan como referencia la utilización privativa o el aprovechamiento del dominio público. En este sentido, y teniendo como indicador lo dispuesto en el

art. 24.1 TRLRHL, lo que se exige como referente es el valor en el mercado de la utilidad derivada del aprovechamiento.

De otra parte, el propio precepto permite que las Ordenanzas, atendiendo a la naturaleza específica de la utilidad o del aprovechamiento, fijen los criterios y parámetros que permitan definir el valor de mercado de la utilidad pública (STSJ C. Valenciana, de 22 de abril de 2010, FJ. 2º).

En relación con el régimen jurídico de las tasas, también conviene apuntar su relación con el principio de reserva de ley. Como ha señalado reiteradamente el TC (SSTC 6/1983, 37/1987, 121/1992, 233/1999, 63/2003 150/2005), el art. 31.3 de la CE exige que la Ley ordene los criterios o principios con arreglo a los cuales se ha de regir la materia tributaria y, concretamente, la creación *ex novo* del tributo y la determinación de los elementos esenciales o configuradores del mismo. Entre estos elementos se encuentra, obviamente, el hecho imponible.

En efecto, el art. 20 y 21 del TRLRHL lleva a cabo una definición genérica de hecho imponible, lo que ha provocado que algún sector doctrinal exprese sus dudas acerca de la concordancia de esta delimitación del presupuesto de hecho con la doctrina del TC sobre la reserva de ley en los tributos locales. Sin embargo, en nuestra opinión, el art. 20 del TRLRHL al establecer una previsión genérica sobre el hecho imponible de las tasas permite su posterior articulación concreta por cada municipio, está compatibilizando la autonomía municipal, como principio constitucionalmente reconocido, con las exigencias derivadas de la reserva de ley tributaria.

Sin embargo, y como ha insistido el TC en diversas ocasiones, el grado de concreción exigible a la ley es máximo cuando regula el hecho imponible. Por el contrario, es menor cuando se trata de regular otros elementos, como el tipo de gravamen y la base imponible (STC 221/1992, FJ. 7º; STC 233/1999, FJ. 9º; y STC 150/2003, FJ. 4º; STC 73/2011, FJ. 3º). En consecuencia, se trata de una reserva relativa de suerte que resulta admisible la colaboración del reglamento, siempre que sea indispensable por motivos técnicos o para optimizar el cumplimiento de las finalidades propuestas por la Constitución o por la propia Ley y siempre que la colaboración se produzca en términos de subordinación, desarrollo y complementariedad (SSTC 37/1981, 6/1983, 179/1985, 60/1986, 19/1987, 99/1987, 185/1995 y 63/2003). El alcance de la colaboración estará en función de la diversa naturaleza de las diversas figuras jurídico-tributarias y de los distintos elementos de las mismas (SSTC 37/1981 y 19/1987). Así las cosas, es más flexible cuando se trata de tasas. De este modo, la colaboración del reglamento puede ser especialmente intensa en la fijación y modificación de las cuantías —estrechamente relacionadas con los costes concretos de los diversos servicios y actividades— y de otros elementos de la prestación dependientes de las específicas circunstancias de los distintos tipos de servicios y actividades (STC 185/1995, FJ. 5º, STS de 24 de noviembre de

2008, FJ. 3ª y 31 de marzo de 2011, FJ. 3º y 4º; AN de 9 de febrero de 2009, FJ. 4º; STSJ de Castilla-La Mancha de 25 de mayo de 2006).

### 3. Los precios públicos

Tradicionalmente el precio público ha sido considerado como una obligación que surge voluntariamente, y en el que la Administración acreedora actuará en este caso, y en orden a la realización de su crédito, en una situación jurídica similar a la del deudor. En efecto, y según la Exposición de Motivos de la LTPP, *«en el precio público la relación que se establece es contractual y voluntaria para quien lo paga»* a diferencia de la tasa en la que aparece la nota de coactividad propia de todo tributo.

Figura controvertida donde las haya, fue el objeto de la STC 185/1995. En ella no se cuestiona lo acertado o no de que el legislador haya introducido la categoría de los precios públicos en el art. 24 de la LTPP desdoblado el contenido de la tasa, *«ya que esta es una decisión que pertenece al ámbito de la libre disposición del legislador ya que ningún precepto constitucional le obliga a mantener las categorías de ingresos preexistentes»* (FJ. 9º), pero sí le corresponde dilucidar si los precios públicos tienen o no la condición de prestación patrimonial de carácter público y, por consiguiente, quedarán sometidos al principio de reserva de ley del art. 31.3 de la CE; y, en segundo lugar, dirimir si los precios públicos que aparecen regulados en la Ley 8/1989, de 13 de abril, pertenecen o no a dicha categoría de prestaciones y si resultan acordes con las exigencias de la mencionada reserva.

Para ello, y como elemento base de su hilo argumental, el Tribunal determina que son dos los artículos dedicados en nuestra Carta Magna al principio de reserva de ley en el Ordenamiento tributario. Uno, el art. 31.3 en el que se exige que sea una Ley la que establezca *«prestaciones patrimoniales de carácter público»*; y otro, el art. 133.1 que requiere de una Ley para el establecimiento de *«tributos»*. Como afirma el TC, con la mención a las prestaciones patrimoniales de carácter público se hace referencia a una categoría más amplia y abierta que la del tributo. De esta forma, si identificamos el principio de reserva de ley que rige en nuestro Ordenamiento con el *«principio de reserva de ley tributaria»* (art. 133.1 de la CE), sólo el tributo entendido en sentido clásico quedaría sometido a dicho principio. Por el contrario, si admitimos que el principio de legalidad deriva de la referencia más genérica a las prestaciones coactivas de carácter público, no podrían escapar a dicha sumisión aquellos ingresos que obtiene la Hacienda Pública y que no tienen la condición de tributo.

Si a ello añadimos que la reserva de ley se configura —en palabras del TC— como una garantía de autoimposición, de manera que *«la imposición coactiva de la prestación patrimonial o, lo que es lo mismo, el establecimiento unilateral de la obli-*



*gación de pago por parte del poder público sin el concurso de la voluntad del sujeto llamado a satisfacerla es, pues, en última instancia, el elemento determinante de la exigencia de reserva de ley» (FJ. 3º), siendo la coactividad la nota distintiva fundamental del concepto de prestación patrimonial de carácter público, la siguiente cuestión a resolver es precisar cuándo puede decirse que una prestación patrimonial de carácter público es de carácter coactivo.*

Pues bien, tres son las notas que deben estar presentes:

- a) Que el presupuesto de hecho que da lugar a la obligación de pago para un sujeto no sea realizado de forma libre y espontánea.
- b) Que la libertad y espontaneidad no sea real ni efectiva. Así, serán consideradas prestaciones coactivas las que deriven de bienes, actividades o servicios que deben ser considerados indispensables y básicos en la vida social de los particulares.
- c) Que sean prestados en una situación de monopolio de hecho o de derecho.

De todo ello deriva que la obligatoriedad para el administrado se reputa esencial modificando la naturaleza jurídica de la actividad y convirtiéndola en una tasa, restringiéndose con ello el campo de actuación de los precios públicos.

En definitiva, en la actualidad, y tal y como se expresa el TS *«el precio público es un pago en dinero por la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de Derecho Público, llevados a cabo por el sector privado, siempre que unos u otras no sean de solicitud o recepción obligatoria por venir impuesta en disposiciones legales o reglamentarias o constituir condición previa para realizar actividades u obtener derechos o efectos jurídicos»* (STS, de 28 de septiembre de 2005, FJ.5º).

Por último, es común cuando se aborda el régimen jurídico de los precios públicos hacer notar la posición que adopta la Administración en el procedimiento para hacerlo efectivo. En efecto, en la concepción tradicional de precio público la Administración actúa como un particular y, por tanto, con sujeción a las normas de Derecho Privado, estando desprovista de las facultades exorbitantes que el Derecho Público le concede cuando pretende hacer efectiva una prestación patrimonial regida por él (art. 27.6 de la LTPP). Es lo que ha llevado a algún sector doctrinal a identificar a los precios públicos con tributos parafiscales. Ahora bien, y como pone de manifiesto el TC, *«el hecho de que los entes públicos tengan una posición determinante en la configuración del contenido o las condiciones de la obligación e incluso el hecho de que esos entes se reserven determinadas potestades exorbitantes en caso de incumplimiento de la obligación tiene un relieve secundario... (de manera que) el sometimiento de la relación obligacional a un régimen jurídico de Derecho Público no es suficiente por sí solo para considerar que la prestación patrimonial así regulada sea una prestación de carácter público en el sentido del art. 31.3 CE»* (FJ. 3).

En conclusión, y atendiendo a los dictados jurisprudenciales de la STC 185/1995, el precio público entendido como prestación patrimonial no coac-



tiva puede definirse como aquella contraprestación pecuniaria que se satisfaga por la prestación de servicios o la realización de actividades efectuadas en régimen de Derecho Público cuando concurren las siguientes circunstancias: *a)* que los servicios o las actividades no sean de solicitud o recepción obligatoria para los administrados; y, *b)* que los servicios o las actividades sean prestadas o realizadas por el sector privado.

#### 4. Contribuciones especiales. Concepto y régimen jurídico

Como tercera categoría tributaria, las contribuciones especiales se definen en el art. 2.2.b) de la LGT al disponer que son *«aquellos tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el sujeto pasivo 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»*.

Pese a que podrán establecerse tanto a nivel estatal, como en el ámbito autonómico —art. 8 de la LOFCA—, se han generalizado en el ordenamiento local.

Como pilar integrante de los ingresos públicos de carácter tributario le son predicables, además de las características que le son específicas y que los hacen diferenciarse del resto de categorías definidas en el art. 2 de nuestra Norma Común Reguladora, las propias de éstos. Esas notas propias son:

1. Es un tributo afectado, esto es, «las cantidades recaudadas por contribuciones especiales sólo podrán destinarse a sufragar los gastos de la obra o servicio por cuya razón se hubiesen exigido» (art. 29.3 TRLRHL). Así, las contribuciones especiales se exigen para hacer efectiva la actividad Administrativa que beneficia al sujeto pasivo incrementado el valor de sus bienes o por el establecimiento o ampliación de servicios públicos.

2. El aspecto material del elemento objetivo del presupuesto de hecho supone siempre una actividad administrativa consistente en la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos de carácter local, que beneficia a una colectividad pero que es más intenso o afecta de forma más directa a algunos sujetos, que será lo que permitirá cuantificar la contribución especial (STS de 18 de enero de 2000 o 21 de junio de 2004, STSJ de Galicia de 14 de junio de 1995 o STSJ de Canarias de 4 de diciembre de 1995, STSJ de Baleares de 31 de mayo de 1999, STSJ de Cataluña de 16 de febrero de 2006 STSJ de Aragón de 10 de noviembre de 2010, STS de 10 de noviembre de 2006). Dicho de otro modo: el beneficio especial es uno de los factores que componen el aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible que además debe ser efectivo y comprobable (STSJ de Castilla y León, de 16 de febrero de 2009, FJ. 2º).

Mientras que algunos autores (SIMÓN ACOSTA, VEGA HERRERO) se centran en discutir si es el beneficio o el aumento de valor en los bienes del que se

considera sujeto pasivo lo que constituye el hecho imponible (STSJ de Castilla-La Mancha de 26 de diciembre de 1991, STSJ de Cataluña de 16 de febrero de 2006 y 15 de marzo de 2016, STS de 23 de junio de 2004, STS de 10 de noviembre de 2006), otros (BAYONA DE PEROGORDO) argumentan que el hecho imponible será la titularidad de los bienes revalorizados o de explotaciones económicas que se benefician de la obra o servicio.

Cosa distinta es a quién le corresponda probar dicho beneficio. Respecto de tal cuestión se ha pronunciado el Tribunal Supremo, en Sentencia de 11 de noviembre de 2006, y ha estimado que la *«Sala no comparte la tesis de la Administración recurrente acerca de la distribución de la carga de la prueba. La sentencia recurrida considera que el “onus probandi” del incremento de volumen de la prestación de servicios municipales o del beneficio especial o del aumento del valor de los bienes recae sobre el Ente impositor de las contribuciones especiales. La sentencia impugnada invierte, como se ve, la carga de la prueba y la hace recaer sobre la Corporación local que impone las contribuciones especiales. Y así debe ser pues es la Administración impositora de tales contribuciones la que debe probar el beneficio especial o aumento de valor que la obra a sufragar con contribuciones especiales va a representar para los sujetos pasivos del tributo local especial. Las consecuencias desfavorables de la falta o insuficiencia de prueba corresponden a la Administración ya que ésta es la que invoca a su favor las consecuencias jurídicas que integran el supuesto de hecho previsto por la norma. La Administración debe motivar sus acuerdos no con argumentos abstractos o genéricos sino con datos o razones concretas. Superados por insuficientes los antiguos brocardos “onus probandi incumbit actori” o “necessitas probandi incumbit ei qui agit”, dada la consagración en la materia tributaria del principio de que el onus probandi incumbe a la Administración impositaria cuando es ésta la que invoca a su favor las consecuencias jurídicas que integran el supuesto de hecho previsto por la norma, no ofrece interés la presunción iuris tantum que intenta defender la Administración»* (FJ. 7º).

3. La base imponible de las contribuciones especiales estará constituida como máximo por el 90 por 100 del coste que la Entidad local soporte por la realización de las obras o por el establecimiento o ampliación de los servicios (art. 31TRLRHL).

Porcentaje que *«no atribuye a las Corporaciones locales la facultad discrecional de repartir en contribuciones especiales la cantidad que estime pertinente del coste total de la obra, con el único límite de que aquella cantidad no supere el 90% de este coste, sino que para efectuar esa imputación contiene un criterio, el de la naturaleza de la obra a realizar, que por grande que sea su indeterminación, impone a la Administración municipal la necesidad de ponderar en qué medida se encuentran implicados los intereses particulares de los propietarios de fincas beneficiados por las obras con los generales de la colectividad... Se ha producido, pues, un fenómeno circular, en virtud del cual nos encontramos ahora con los mismos problemas que antes de 1976: no hay distintos porcentajes a repercutir legalmente precisados, pero según la jurisprudencia no hay libertad ni discrecionalidad alguna de las Entidades locales, sino “conceptos jurídicos indetermi-*

*nados” a concretar caso por caso, con todas las incertidumbres, contrarias al principio de seguridad jurídica, y riesgos de arbitrio judicial que ello conlleva» (STSJ de Cataluña de 7 de julio de 2006, FJ. 4º o de 25 de marzo de 2010, FJ. 5º).*

4. Las contribuciones especiales se devengarán en el momento en que las obras se hayan ejecutado o el servicio se haya comenzado a prestar (art. 33.1 TRLRHL).

Dentro de este marco tiene cabida una figura peculiar que es la Asociación Administrativa de Contribuyentes. Fue la Ley de Régimen Local de 1955 y el Reglamento de Haciendas Locales de 1952 las normas que se encargaban de establecer con más detalle los requisitos para su constitución y funcionamiento, así como de las competencias a asumir. Actualmente, son los arts. 36 y 37 TRLRHL los que regulan esta figura como una forma de colaboración ciudadana. Dos son las posibilidades que se ofrecen a los ciudadanos para constituirse en Asociación Administrativa de Contribuyentes: una, la prevista en el apartado primero del art. 36, en la que a iniciativa de la Asociación, constituida por los eventuales afectados por la obra o servicio municipal, proponen a la Corporación su realización; y la otra, prevista en el apartado segundo del mismo precepto, referida a la que se constituye por los sujetos afectados por una contribución especial que ya ha sido acordada por la Corporación Municipal mediante el correspondiente acuerdo de ordenación.

#### **IV. TRIBUTOS PARAFISCALES**

El origen de los tributos parafiscales se ha dicho que va unido al nacimiento del Estado moderno cuyo creciente intervencionismo en la vida pública lleva aparejada como consecuencia inmediata el incremento de los costes que desbordan las previsiones presupuestarias. Ello lleva a que tenga que acudir a un mecanismo de financiación cómodo que venza la resistencia de la colectividad a soportar más carga fiscal y que no quede sometido a las limitaciones de los ingresos tributarios tradicionales. Este tipo de exacciones será denominado por la doctrina italiana con el nombre de tributo parafiscal para hacer notar con ello que su régimen jurídico se desarrolla al margen de la fiscalidad normal.

Las exacciones parafiscales o tributos parafiscales se han caracterizado por la doctrina (MATEO RODRÍGUEZ, LÓPEZ BERENGUER, TORRES LÓPEZ) por las siguientes notas: a) su gestión es extraña a los órganos y a los procedimientos propios de la administración financiera para los tributos; b) da lugar a un ingreso extrapresupuestario; c) quedan al margen, en su regulación y establecimiento, del principio de legalidad, aunque recaudados conforme a la Ley; d) son ingresos afectados a financiar actividades concretas.

Con tales notas, es evidente la quiebra que del sistema se produce en sus más elementales cimientos, lo que lleva a una toma de conciencia del problema que se inicia con la Ley de Tasas y Exacciones Parafiscales de 26 de diciembre de 1958. Con este primer paso, se pretende hacer frente a las exigencias del principio de legalidad para lo que se prevé la convalidación mediante decreto de las exacciones parafiscales vigentes en esos momentos.

A ese primer paso le sigue la institucionalización de la parafiscalidad en la LGT de 1963, cuyo art. 26.2 disponía: «*Participan de la naturaleza de los impuestos las denominadas exacciones parafiscales cuando se exijan sin especial consideración a servicios o actos de la Administración que benefician o afectan al sujeto pasivo*». En otro caso, tendrán la naturaleza de tasa o contribución especial. La CE del 78 no ofrece dudas de que los tributos parafiscales no se ajustan al principio de legalidad, aunque siguen existiendo. Por último, la LTPP ha derogado las exacciones parafiscales aunque, y con carácter de régimen transitorio, «*las exacciones parafiscales vigentes, continuarán exigiéndose, según las normas aplicables a la entrada en vigor de esta ley*» (Disposición transitoria de la LTPP).

Por su parte la actual LGT parece retroceder en el terreno conceptual y práctico de la parafiscalidad cuando en su Disposición adicional primera les reconoce naturaleza de tributo, remitiéndose en cuanto a su regulación a su normativa específica, sin perjuicio del carácter supletorio de la LGT lo que implica una quiebra de la pretendida generalidad de nuestra Norma Común Reguladora.

## BIBLIOGRAFÍA

- CALVO ORTEGA, R.: «El Proyecto de LGT: aportaciones y aspectos críticos». *Nueva Fiscalidad*, núm. 8. 2003.
- CASADO OLLERO, G.: «Los fines no fiscales de los tributos». AA.VV. *Comentarios a la LGT y líneas para su reforma*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid. 1991.
- COLLADO YURRITA, M.A.: «Tasa y precios públicos en la Ley Reguladora de las Haciendas Locales». *Impuestos*, I/1989.
- CORTÉS DOMÍNGUEZ, M.: *Ordenamiento tributario español*. Ed. Cívitas, Madrid. 1985.
- CHECA GONZÁLEZ, C.: «Los impuestos con fines no fiscales: Notas sobre las causas que los justifican y sobre su admisibilidad constitucional». *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 40. 1983.
- FALCÓN Y TELLA, R.: «¿Tasas o tarifas?: la supresión del párrafo segundo del art. 2.2.a) LGT». *Quincena Fiscal*, núm. 7.2011. Editorial. [www.westlaw.es](http://www.westlaw.es) BIB 2011\412, consulta realizada el 20 de mayo de 2011,

- GONZÁLEZ GARCÍA, E.: «Clasificación de los tributos: Impuestos y tasas». AA.VV. *Comentarios a la LGT y líneas para su reforma*. Volumen I. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid. 1991.
- LUCHENA MOZO, G.M.: «La Asociación Administrativa de Contribuyentes en las Contribuciones Especiales como medio de participación ciudadana en la hacienda local». *Revista de Haciendas Locales*, núm. 79. 1997.
- MARTÍN QUERALT, J.: «Tasas municipales. Impuesto sobre Actividades Económicas». AA.VV. *El Proyecto de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales*. Madrid. 1988.
- MENÉNDEZ MORENO, A.: «Reflexiones en torno al presupuesto de hecho de los Impuestos, Tasas y Contribuciones especiales». *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 137, 2008.
- MERINO JARA, I.: «Contribuciones especiales». AA.VV. *La Reforma de las Haciendas Locales*, Tomo I. Ed. Lex Nova. Valladolid. 1991.
- RAMALLO MASSANET, J.: «La reordenación de los precios públicos locales». *Revista Española de Administración Local y Autonómica*, núm. 268. 1995.
- PÉRET DE AYALA, M.: «La relación jurídico tributaria en la nueva LGT. Aspectos novedosos», *Carta Tributaria*, nº 22, 2004.
- RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: «Una vuelta de tuerca al principio de capacidad económica». *Revista española de Derecho Financiero*, núm. 142. 2009.
- SAINZ DE BUJANDA, F.: «Impuestos directos e indirectos. Análisis jurídico de una vieja distinción». *Hacienda y Derecho*, volumen II. 1962.
- SEMINARIO DE DERECHO FINANCIERO: *Notas de Derecho Financiero*, Tomo I, volumen 2º. Sección de publicaciones de la Universidad de Madrid-Facultad de Derecho. 1976.
- «Aspecto jurídico de la teoría impositiva». *Notas de Derecho Financiero*, Tomo I, volumen 2º. Sección de publicaciones de la Universidad de Madrid-Facultad de Derecho. 1976.
- SIMÓN ACOSTA, E.: «Las tasa y Precios Públicos de las Entidades Locales». AA.VV. *La Reforma de las Haciendas Locales*, Tomo I. Ed. Lex Nova. Valladolid. 1991.
- VARONA ALABERN, J.E.: «Concepto de tributo y principio de capacidad económica». *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 135, 2007.
- VEGA HERRERO, M.: *Las contribuciones especiales en España*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid. 1975.



## TEMA 12

# LA RELACIÓN JURÍDICO-TRIBUTARIA. EL HECHO IMPONIBLE

Gracia María Luchena Mozo  
*Catedrática acreditada de Derecho Financiero y Tributario*  
*Universidad de Castilla-La Mancha*  
*Centro Internacional de Estudios Fiscales*

### SUMARIO:

I. La relación jurídico-tributaria. II. El hecho imponible. III. Estructura del hecho imponible. IV. Teoría de la exención tributaria. Supuestos de no sujeción. 1. Concepto de exención tributaria. 2. Supuestos de no sujeción. Bibliografía.

### I. LA RELACIÓN JURÍDICO-TRIBUTARIA

El Poder financiero es una realidad compleja y heterogénea que se manifiestan o sólo a través del poder tributario, entendido como especificación del poder normativo cuando se refiere a la esfera tributaria, sino también mediante potestades administrativas de aplicación de la norma jurídica cuya tarea se encomienda a la Administración financiera que la hace convertirse en titular de derechos y obligaciones frente a los ciudadanos. Pero también los administrados son titulares de derechos, deberes y obligaciones frente a la Administración, lo que supone que entre ambos sujetos —Administración financiera y administrado— se establezcan toda una serie de vínculos y relaciones con alcance y contenido diverso disciplinados por el Derecho y, más concretamente, por el Derecho Tributario. Es la relación jurídico-tributaria.

A este conjunto de relaciones diversas que se producen con motivo de la aplicación de los tributos se refiere el art. 17. 1 LGT definiéndola como el conjunto de obligaciones y deberes, derechos y potestades originados por la aplicación de



los tributos, así como los vínculos derivados de la normativa de asistencia mutua entre las Administraciones tributarias de los diversos estados (art. 17.4 LGT).

De la relación jurídico tributaria pueden derivarse obligaciones materiales y formales para el obligado tributario y para la Administración; también puede derivarse la imposición de sanciones tributarias al obligado en caso de incumplimiento, (artículo 17.2 LGT), lo que nos permite referirnos al contenido complejo de la relación jurídico-tributaria.

De este modo, en el contorno de la relación jurídico-tributaria se pueden diferenciar unas obligaciones materiales de ingreso cuyo núcleo vendría constituido por la obligación tributaria principal, entendida siempre en el sentido estricto del vínculo jurídico por el cual el sujeto pasivo debe ingresar en el Tesoro Público una suma en concepto de cuota tributaria (art. 58.1 LGT), de aquellos otros efectos jurídicos previstos, asimismo, por normas tributarias que conforman el complejo instituto del tributo puestos de manifiesto por ingresos de carácter pecuniario, aunque a título diferente de aquél, como los pagos a cuenta contemplados en el art. 23 LGT, las obligaciones entre particulares resultantes del tributo como los actos de repercusión tributaria o los actos de retención y de ingreso a cuenta (art. 24 LGT), así como las obligaciones accesorias (intereses o recargos) previstas en el art. 25 LGT y que, con carácter eventual, podrán dar lugar a la deuda tributaria previa realización de los presupuestos de hecho correspondientes.

Como hemos mencionado también los administrados son titulares de derechos, deberes y obligaciones frente a la Administración como puede ser la de realizar las devoluciones derivadas de las normas de cada tributo o efectuar las devoluciones de ingresos indebidos.

Por lo que respecta a las obligaciones formales se encuentran definidas en el art. 29 de la LGT como todas aquellas obligaciones que, sin tener carácter pecuniario, son impuestas por la normativa tributaria a los obligados tributarios, deudores o no del tributo, y cuyo cumplimiento está relacionado con el desarrollo de actuaciones o procedimientos tributarios. Son obligaciones formales, entre otras, la obligación de presentar declaraciones censales por las personas o entidades que desarrollen o vayan a desarrollar en territorio español actividades u operaciones empresariales y profesionales, la obligación de expedir y entregar facturas, o la obligación de facilitar la práctica de inspecciones y comprobaciones administrativas (art. 29.2 LGT).

Ahora bien, del conjunto de vínculos y relaciones que configuran la relación jurídico-tributaria, cuyo origen se encuentra en una norma tributaria y regidos, por ende, por el Ordenamiento Tributario, tan sólo a uno de ellos podemos intitular en sentido estricto «obligación tributaria».

Si con el término «obligación» se hace referencia a aquella situación jurídica, en la cual una persona —acreedor— tiene un derecho —llamado derecho de crédito—, que le permite exigir o reclamar un comportamiento de otra

persona, y esta última —deudor— soporta el deber jurídico de realizar en su favor aquel comportamiento —deber de prestación—, la «*obligación tributaria principal*» será el vínculo jurídico fundamental, aunque no el único, mediante el cual la Hacienda Pública será titular de un derecho de crédito frente a los particulares, deudores de una suma de dinero a título de tributo. Así viene a reconocerlo la LGT en su art. 19.1 cuando afirma que «*la obligación tributaria principal tiene por objeto el pago de la cuota tributaria*».

En base a lo expuesto, los caracteres que individualizan a la obligación tributaria principal son los siguientes:

1. Es una obligación de contenido pecuniario que supone un ingreso para el Estado de carácter contributivo y cuya finalidad es allegar recursos al Erario Público para que pueda dar cumplimiento a los fines que le son propios.
2. Es una obligación ex lege. Sólo la Ley puede establecer que la realización de un determinado hecho lleve aparejado el nacimiento de la obligación tributaria. O lo que es lo mismo: La realización del presupuesto de hecho definido en la Ley denominado hecho imponible «*origina el nacimiento de la obligación tributaria*», como dispone el art. 20.1 de la LGT.
3. Es una obligación de Derecho Público por cuanto que tiene su origen en una norma de naturaleza jurídico-pública. La consecuencia de esta circunstancia se pone de manifiesto en la indisponibilidad del crédito tributario (art. 18 LGT); indisponibilidad que alcanza también a los particulares (art. 17.5 LGT) que impide que puedan disponer o alterar el contenido de la obligación tributaria.

## II. EL HECHO IMPONIBLE

El hecho imponible o presupuesto de hecho del tributo es definido en el art. 20.1 de la LGT que reproduce, en lo sustancial, el contenido del antiguo art. 28 de la LGT de 1963, aunque con una notable diferencia, cual es la omisión a su naturaleza jurídica o económica que había sido objeto de numerosas críticas doctrinales. Dicho precepto lo conceptúa como sigue: «*El hecho imponible es el presupuesto de hecho de fijado por la Ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal*».

Del tenor literal del precepto de nuestra LGT dedicada a tal menester pueden extraerse algunas de las notas que lo individualizan y lo hacen diferente respecto del resto de presupuestos que una norma tributaria puede prever.

En primer lugar, la norma le atribuye la función de «configurar cada tributo». En efecto, será el elemento que nos permita identificar a cada especie dentro de su género, el código genético que identifica a cada categoría tribu-

taria —impuestos, tasas y contribuciones especiales— y que diferencia entre sí los tributos dentro de cada categoría —IRPF, IP, IS etc—. Esa función individualizadora, desde el punto de vista jurídico, permite realizar una clasificación estructural de los presupuestos de hecho en función de cada uno de los elementos objetivos del presupuesto de hecho —así, se diferencia entre presupuestos genéricos y específicos y presupuestos simples y complejos atendiendo a los supuestos integradores del aspecto material del elemento objetivo; presupuestos que se realizan en el territorio de uno o más entes impositores en función del aspecto espacial; presupuestos instantáneos o periódicos acudiendo al aspecto temporal; y presupuestos personales o reales según el elemento subjetivo del hecho imponible—. Lo anterior muestra su importancia en una afirmación esencial realizada por el Profesor SAINZ DE BUJANDA: cada presupuesto de hecho sirve de fundamento a un impuesto distinto, y cada impuesto sólo puede tener un presupuesto de hecho.

Otra de las funciones que le es atribuida al hecho imponible es el de erigirse en génesis de la obligación tributaria principal. Convertido en paradigma y centro de atención de la dogmática tributaria, e identificado con una obligación *ex lege*, era razonable que se le otorgase carácter constitutivo y, como tal, generador único de la obligación tributaria.

Ahora bien, y teniendo presente la nueva forma de entendimiento de la relación jurídico-tributaria, es evidente que el hecho imponible pierda relevancia en la construcción del tributo. Ya no aglutinará en torno suyo toda su elaboración; su valor jurídico ya no es exclusivamente determinar el nacimiento de la obligación tributaria, sino que se constituye como presupuesto legitimador del tributo, por cuanto se define como exteriorización del principio de capacidad económica. El hecho imponible será el presupuesto normativo concebido abstractamente cuya realización será el indicativo de la existencia de capacidad económica precisa para dar lugar a una parte de la tributaria. De las anteriores premisas puede inferirse que la prestación de dar en que consiste el tributo no siempre y necesariamente tiene que tener su origen exclusivo en una obligación tributaria principal, sino que pueden darse casos en los que aquella prestación de dar sólo sea un aspecto en el que se traduce el instituto del tributo; uno de los episodios de la mecánica impositiva que como tal goza de autonomía respecto del resto aunque sólo alcanzará plenitud integrado en el marco que le es propio, el tributo, al que sirve de coadyuvante en la consecución de su fin último: la atribución patrimonial a un ente público.

Entendido el tributo como una obligación de dar puesta a cargo del ciudadano y que implica una atribución patrimonial a favor de la Hacienda pública, consecuencia de haber puesto de manifiesto una cierta capacidad económica, no se constituye en instituto exclusivo para que la Administración financiera obtenga recursos. Puesta de manifiesto lo que se ha dado en llamar fungibilidad de los esquemas de actuación de los tributos, existen otros mecanismos

que el legislador puede utilizar para conseguir su fin último: que se contribuya al sostenimiento de los gastos públicos en función de la capacidad económica. Siendo ello así, resulta, cuando menos, curioso —como ha puesto de manifiesto la doctrina— que la nueva LGT no haga referencia a la capacidad económica en la definición que lleva a cabo del hecho imponible.

En definitiva, se altera el esquema tradicional del tributo; este no se lleva a cabo a través de un único acto —esto es, a través de la realización del hecho imponible—, sino que es una sucesión de vínculos mediante los cuales se lleva a buen fin la recaudación y cuya finalidad última es hacer efectivo el principio constitucional de contribución al sostenimiento de los gastos públicos en función de la capacidad económica que se evidencia a través de la realización del hecho imponible.

Si hasta ahora lo argumentado no era más que el fruto de una determinada posición dogmática, no puede decirse lo mismo tras la nueva LGT, habida cuenta del contenido de los arts. 17.2, 23 y 58. Con ello se confirma que existen otras obligaciones tributarias materiales distintas del tributo pero conexas con él, que suponen una atribución patrimonial en favor de un ente público derivado de la realización de un presupuesto de hecho diferente del supuesto de hecho por antonomasia: el hecho imponible.

En conclusión: el cambio en torno a la estructura del tributo y la dinámica impositiva obliga a modificar las tradicionales posiciones en aras a la integración de las nuevas formas de obtener recursos por la Administración financiera. El Erario Público puede obtener recursos no sólo a través de la obligación tributaria principal entendida en sentido clásico, sino que el legislador puede arbitrar mecanismos técnico-jurídicos que hagan efectivo el principio de contribución al sostenimiento de los gastos públicos cuyo parámetro viene fijado por la capacidad económica del sujeto pasivo que se pone de manifiesto con la realización del hecho imponible. De esta forma, el presupuesto de hecho viene a cumplir una doble función pues no sólo implica que con su realización se produzca el nacimiento de la obligación tributaria, sino que será la medida a tener en cuenta para llevar a cabo los principios de justicia financiera.

### **III. ESTRUCTURA DEL HECHO IMPONIBLE**

Sin intención de realizar una teoría sobre el presupuesto de hecho del tributo, que caería fuera del objeto de nuestro propósito, sí que se hace necesario acudir a las grandes construcciones que sobre tal elemento flanquean nuestra disciplina y que resultan de obligada consulta. Nos estamos refiriendo a las realizadas por los Profesores SAINZ DE BUJANDA y VICENTE-ARCHE DOMINGO.

Con base en las obras de GIANNINI y DINO JARACH, los autores citados conforman la estructura del presupuesto de hecho estrella en el Derecho Tributario:

el hecho imponible. Veamos cómo se dispone dicha estructura. El supuesto de hecho fijado en la norma se descompone en dos elementos: uno, formado por el elemento objetivo, constituido por el acto o hecho tenido en cuenta por el legislador para configurarlo; y otro, el subjetivo, que vendría dado por la necesaria relación entre el sujeto que debe abonar el tributo y el hecho que lo motiva.

A su vez, y manteniendo en lo sustancial el hilo argumental de SAINZ DE BUJANDA, el elemento objetivo del hecho imponible puede ser analizado desde cuatro perspectivas: aspecto material, espacial, temporal y cuantitativo. El *aspecto material* se plasma en el acto o hecho mismo que es tenido en cuenta para establecer el tributo y que supone manifestación de capacidad económica. Es «una situación de hecho» que en la mayoría de los supuestos coincidirá con la definición recogida por el texto de la ley como hecho imponible. Los supuestos previsibles más importantes contenidos en el esquema de la morfología del elemento objetivo del hecho imponible ofrecida por el Profesor FERNANDO SAINZ DE BUJANDA, son: «1º Un acontecimiento material o un fenómeno de consistencia económica, tipificados por las normas tributarias, y transformados, consiguientemente, en figuras jurídicas dotadas de un tratamiento determinado por el ordenamiento positivo; 2º Un acto o negocio jurídico, tipificado por el Derecho privado o por otro sector del ordenamiento positivo, y transformado en “hecho” imponible por obra de la ley tributaria; 3º El estado, situación o cualidad de una persona; 4º La actividad de una persona comprendida dentro del marco de una actividad específicamente jurídica, y 5º La mera titularidad de cierto tipo de derechos sobre bienes o cosas, sin que a ella se adicione acto jurídico alguno del titular» (SAINZ DE BUJANDA, F. 1965. Pág. 322).

Siguiendo a una reconocida doctrina (FERREIRO LAPATZA, PÉREZ ROYO, entre otros), debe diferenciarse: «objeto del tributo» y «riqueza imponible». Con el primero de los términos se haría mención a la manifestación de la realidad económica preexistente que el legislador quiere gravar —por ejemplo, en los impuestos especiales (IIEE) vendría constituido por el consumo de productos como el alcohol o el tabaco—. Respecto a la segunda de las expresiones, coincidiría con aquella revelación de riqueza que el legislador utiliza para definir el supuesto de hecho del tributo —y que, por tanto, incorpora al aspecto material del hecho imponible— (siguiendo en el ámbito de los IIEE, la riqueza imponible sería la fabricación en sí misma considerada). Esta distinción es importante a efectos de la doble imposición tal y como se ha encargado de reflejar fielmente el TC (STC 37/1987, FJ. 14; 149/1991, FJ. 5º; 14/1998, FJ. 11; 233/1999, FJ. 14 o las más recientes STC 179/2006 y 122/2012). Así se constata en el art. 6, apartados segundo y tercero, de la LOFCA tras la reforma operada por la LO 3/2009, de 18 de diciembre, y que se traduce en la siguiente máxima: *se prohíbe la duplicidad de hechos imponibles entre los tributos del Estado y las CC.AA. aunque compartan el mismo objeto imponible*.

El *aspecto espacial* indica el lugar donde se realiza el hecho imponible. Una delimitación correcta de esta dimensión nos ayudará a distinguir aquellos he-

chos imponibles que se realizan en territorio español, y que por tanto quedan vinculados con nuestro Ordenamiento, de aquellos otros que caen fuera del ámbito de aplicación de las normas tributarias de nuestro Estado. Incluso, afectará a la delimitación del ámbito impositivo de las CC.AA.

El *aspecto cuantitativo* expresa la medida con que se realiza el objeto material del presupuesto de hecho del tributo. En palabras de SAINZ DE BUJANDA, lo que se mide, pues, no es el hecho imponible en sí mismo considerado (es decir, la percepción de la renta, o la venta del bien, o la titularidad del patrimonio), sino los bienes, materiales o inmateriales, que entran a formar parte del presupuesto. Nos estamos refiriendo a la base imponible que aparece definida en el art. 50 LGT.

Y por último, el *aspecto temporal* evidencia el momento en el que debe entenderse realizado el hecho imponible, por lo que adquiere trascendental importancia. El factor tiempo influye en la estructura del hecho imponible y da lugar a dos categorías de tributos: instantáneos y periódicos. Mientras que en los primeros se contemplan supuestos de hecho que se agotan en un sólo acto (por ejemplo, el otorgamiento de una escritura de compraventa de un inmueble), los periódicos tienen en cuenta una situación que tiende a reproducirse en el tiempo (como es el caso de la obtención de renta en el IRPF). Siendo ello así, es preciso adoptar determinadas unidades de tiempo que nos permitan valorar su producción de forma tal que a cada una de estas unidades le corresponda una obligación tributaria. Pues bien, esta fracción de tiempo es el denominado «*período impositivo*». Siguiendo al Profesor SAINZ DE BUJANDA, el período impositivo forma parte de los elementos integrantes del hecho imponible, y ello hasta tal extremo que únicamente puede entenderse devengado el tributo cuando el aspecto temporal del hecho imponible se integra con los restantes elementos que los constituyen, lo que determina que el hecho así formado pueda producir el efecto jurídico específico que le asigna la Ley. Con ello, lo que viene a decirse es que sólo podrá entenderse realizado el hecho imponible cuando concurren en su conformación todos los elementos esenciales que lo constituyen.

Directamente relacionado con ello se encuentra el «*devengo*». Mencionado en el art. 8 LGT cuando lo declara como elemento esencial del tributo, y por tanto sometido al principio de reserva de Ley, el devengo implica el momento en el que debe entenderse realizado el hecho imponible y, por tanto, nacida la obligación tributaria (art. 21.1 LGT). O dicho con otras palabras: el momento exacto en el que se produce el presupuesto de hecho del tributo tiene lugar el devengo de la obligación tributaria en nuestro Ordenamiento Tributario. Si bien es cierto que el devengo supone considerar nacida a la obligación tributaria, ello no implica que el ente público acreedor (léase Estado, CC.AA. o Corporación Local) pueda exigir la prestación en la que se materializa el tributo (STSJ de Castilla y León, de 25 de noviembre de 2006, FJ. 5º). Nos referimos a la «*exigibilidad*». En efecto, tal y como afirma el art. 21.2 de la LGT



una cosa es el momento del nacimiento de la obligación tributaria que se determina con el devengo de la misma, y otra su exigibilidad. Ejemplo claro de la diferencia de conceptos la encontramos en el IRPF, en cuyo art. 12.2 LIRPF determina que el impuesto se devengará el 31 de diciembre de cada año, mientras que la obligación de pago para los sujetos pasivos surge tradicionalmente durante los meses de mayo y junio.

Respecto a la introducción del segundo inciso del apartado 1 del art. 21 de la LGT, referente a la determinación de la fecha del devengo para fijar las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria, ha sido entendido mayoritariamente confuso y hasta cierto punto contradictorio habida cuenta de que el art. 10.2 de la LGT determina que la normativa aplicable al tributo será aquella que se encuentre en vigor al inicio del período impositivo y no en el momento del devengo.

No olvidemos que habíamos establecido que en el supuesto de hecho fijado en una norma podían diferenciarse dos elementos: uno, el objetivo —ya tratado—; y otro, el subjetivo. Pues bien, el elemento subjetivo del presupuesto de hecho se manifestará en la relación que habrá de producirse entre el presupuesto de hecho objetivo y el sujeto que lo lleva a efecto en el mundo de los hechos. Es el vínculo a través del cual se conecta el presupuesto de hecho con el sujeto que será su realizador y a cuyo cargo hace surgir la consecuencia jurídica prevista abstractamente. Si bien es cierto que la teoría de los sujetos pasivos abarca todo un sector del Derecho Tributario, ello no empece para que reconozcamos que como elemento constitutivo del hecho imponible no es posible aprehender una visión completa del propio hecho sin tener en cuenta esa dualidad de componentes. Es más, ofrece una significación estructural para el propio elemento objetivo del presupuesto, que se manifiesta en la distinción entre impuestos personales y reales dependiendo de que éste pueda o no ser pensado con referencia a un sujeto concreto.

#### IV. TEORÍA DE LA EXENCIÓN TRIBUTARIA. SUPUESTOS DE NO SUJECCIÓN

##### 1. La exención tributaria

Es el art. 22 de la LGT el que se encarga de definir las exenciones como aquellos supuestos en los que, *«a pesar de realizarse el hecho imponible, la ley exime del cumplimiento de la obligación tributaria principal»*.

Para determinar su concepto y régimen jurídico, resulta imprescindible acudir a la moderna teoría sobre la exención tributaria iniciada por SAINZ DE BUJANDA, y desarrollada por LOZANO SERRANO. En efecto, frente a la denominada *«teoría tradicional de la exención tributaria»* que ve en ella *«la cara negativa»* (SAINZ DE BUJANDA, F. 1964. Pág. 375) del tributo, surge la *«moderna teoría de*



la exención» configurada como contenido positivo que se proyecta en la propia configuración del instituto tributario.

En tal sentido, y siguiendo a LOZANO SERRANO, se concibe la exención «*como elemento definidor del hecho imponible...; ya no es algo extraño al tributo que opera desde fuera del mismo, sino que es un instituto que coadyuva a una mejor definición del presupuesto del tributo y del deber de pago en que éste se resuelve. Por eso resulta ya innegable que la norma de exención forma parte de la disciplina del hecho imponible, contribuyendo a una más justa y exacta consideración del mismo*» (LOZANO SERRANO, C. 1988. Págs. 38 y 39). Con ello puede afirmarse que «el efecto desgravatorio es una situación objetiva configuradora de los elementos esenciales del impuesto e inseparable de ellos» (HERRERA MOLINA, P.M. 1990. Pág. 87). En definitiva, la exención es también una expresión del deber de contribuir en la que se verifica la realización del hecho imponible del tributo del que debe nacer, en principio, la obligación de pago, pero, sin embargo, no llega a producirse dicha circunstancia constituyendo, pues, una excepción a los efectos normales de la realización de aquél con base en fines de interés general que lo justifican (STC 10/2005).

De lo anterior puede fácilmente derivarse que si la exención constituye un elemento configurador del tributo, en principio, no habría problema en entender que dentro de la categoría de «rentas sujetas» se incluyen la exentas, pues la única función que cumple la exención es la de ayudar a hacer efectivos los principios que inspiran nuestro Ordenamiento Tributario, matizando —según LOZANO SERRANO— la obligación tributaria en los supuestos en que una excesiva uniformidad de la misma pudiera conducir a tratamientos contrarios a la equidad y a la propia justicia.

Pues bien, para llevar a cabo esa matización sobre la obligación tributaria es preciso que exista una norma con rango de Ley que así lo establezca. Es lo que se ha dado en llamar «*norma de exención*». Norma que será la responsable de que, pese a haberse realizado el presupuesto de hecho establecido por la Ley (*norma de sujeción*), no nazca la obligación tributaria. Se requiere, por tanto, la concurrencia de dos normas con sentido contrapuesto. Una, la que define el hecho imponible y le asocia el nacimiento de la obligación tributaria. Otra, la norma de exención que evita que la anterior produzca sus efectos. Se trata de hipótesis en las que se verifica el hecho imponible, pero en las que, sin embargo, no llega a nacer la obligación tributaria al evitarlo la norma de exención.

De este modo, la exención viene a configurarse como una excepción de los efectos normales de la realización del hecho imponible, de forma que determinados supuestos que, en principio, darían lugar al nacimiento de la obligación tributaria por la técnica de la exención tributaria el legislador —atendiendo a la consecución de otros fines constitucionalmente respaldados— decide que dicho efecto jurídico no nazca o lo haga parcialmente. Así las cosas, dependiendo de que lo sea de una u otra forma, estaremos ante exenciones totales

o parciales configurándose estas últimas como técnicas desgravatorias que afectan a la cuantificación de la prestación tributaria mediante deducciones de la cuota o reducciones en la base imponible. Asimismo, y dependiendo de que la exención se produzca en el ámbito de los obligados al pago, o que vaya indisolublemente unida al presupuesto de hecho, estaremos ante exenciones subjetivas u objetivas.

Sobre el rango de la norma que contiene la exención debe mencionarse la STC 6/1983 —reproducida por algunas otras como la STC 51/1983— y que se convirtió en el punto de mira de las críticas doctrinales en torno a la reserva de ley en materia de exenciones.

Esta Sentencia reconocía que la creación de una exención, como elemento esencial del tributo, debía estar sometida a la reserva de ley que se desprende de nuestra Carta Magna en materia tributaria, pero no así su supresión ni cualquier otra regulación. Dicho de otra forma, y con palabras de nuestro más alto Tribunal: «...en el sistema constitucional español no rige de manera absoluta el principio de legalidad para todo lo atinente a la materia tributaria... (De manera que) la reserva de ley se limita a la creación de los tributos y a su esencial configuración, dentro de la cual puede genéricamente situarse el establecimiento de exenciones y bonificaciones tributarias, pero no cualquiera otra regulación de ellas, ni la supresión de exenciones o su reducción o la de las bonificaciones, porque esto último no constituye alteración de elementos esenciales del tributo» (STC 6/1983, FJ. 6º).

Criticada por los efectos perniciosos que produce en la estructura básica del sistema tributario, la doctrina no ha cesado en otorgar justificaciones que avalen una reserva de ley en materia de exenciones. Así, si una determinada materia se regula mediante Ley, por aplicación del principio de jerarquía normativa, sólo mediante Ley puede afectarse. También se aduce el contenido del art. 134.2 CE, de forma que, constituyendo un «gasto fiscal», y debiendo preverse en la Ley de Presupuestos, vendría a establecerse una específica reserva legal (LOZANO SERRANO, HERRERA MOLINA, ALONSO GONZÁLEZ). Además, si el principio de reserva de ley tiene como fundamento, entre otros, garantizar la autoimposición de manera que se asegure que cuando un ente público imponga una prestación patrimonial a los ciudadanos cuente con la aceptación de sus representantes (STC 185/1995), en el ámbito de las exenciones dicha función cobra mayor relevancia en el momento de su supresión, pues la eliminación de una exención hace surgir para el sujeto pasivo la obligación de pago del tributo, siendo éste el instante en el que deben garantizarse los derechos de los ciudadanos.

Así viene a confirmarlo LOZANO SERRANO cuando afirma: «*formando parte la exención del deber de contribuir, no puede, en efecto, ser escindido éste de manera que los supuestos gravados se sujetaran a la reserva de ley por razones propias, mientras que los supuestos exentos sólo se cubrieran por aquélla en cuanto constitutivos de una derogación de los primeros. Si a ello se añade ese contenido positivo que en la exención se manifiesta, de concreción de unos principios de justicia o de definición de unas necesida-*

*des y finalidades colectivas, sólo el legislador puede resultar competente para tal tarea, y de ahí la exigencia de la reserva de ley, en consonancia con ese fundamento material del principio a que antes se aludía. Siendo un aspecto del hecho imponible del tributo, todo él, en su integridad, se somete a la previsión legal, y en todos sus supuestos —exentos y gravados— por las mismas razones»* (LOZANO SERRANO, C. 1988. Pág. 42). De ello se ha hecho eco la LGT que ha venido a recogerlo el art. 8.d) dentro de los elementos afectos por la reserva de ley tributaria (STSJ de Canarias, de 14 de julio de 2006, FJ. 2º).

En definitiva, resulta manifiesto que la exención es un instituto sometido a reserva de ley «por razones intrínsecas a su contenido» y esta misma argumentación justificaría la prohibición de la analogía tal y como prevé el art. 14 de la LGT.

Respecto a los derechos adquiridos en materia de exenciones, se ha suprimido de la actual regulación la referencia a los mismos que contemplaba el art. 15 de la LGT de 1963. La teoría de los derechos adquiridos implicaría que aquellos sujetos que hubiesen disfrutado de una exención o bonificación no podrían quedar afectados por una eventual modificación normativa que supusiese su supresión o reducción. Al respecto debe decirse que la exención, como modalidad de imposición, y como situación jurídica objetiva que deriva de la Ley, podrá ser modificada o suprimida en aras de la evolución del Ordenamiento Tributario impidiendo que pueda reconocerse a un sujeto pasivo un derecho adquirido a su mantenimiento tras una reforma tributaria. El propio TC ha expresado su rechazo a la tesis de los derechos adquiridos en la Sentencia 27/1981, al considerarla irreconciliable con el Estado social y democrático de Derecho y con la propia CE, cuyo art. 9.2 obliga a remover los obstáculos que impidan hacer efectivos los principios de igualdad y justicia.

## 2. Supuestos de no sujeción

A ellos se refiere el art. 20.2 de la LGT cuando dispone que: *«la Ley podrá completar la delimitación del hecho imponible mediante la mención de supuestos de no sujeción»*.

En íntima conexión con la exención, pero de naturaleza jurídica diversa, encontramos los supuestos de no sujeción. Si bien es cierto que con ambas figuras la obligación tributaria no surge —evidentemente, la exención en este caso debería ser total—, la razón de ello es distinta. Simple y llanamente puede decirse que en los supuestos de no sujeción la obligación tributaria no nace porque el acontecimiento que tiene lugar en el mundo de los hechos no cae bajo el campo de acción del hecho imponible. Dicho de otra forma: en la no sujeción no se realiza la hipótesis normativa prevista de forma abstracta por el legislador en la norma que define el hecho imponible, esa acción no está gravada y bastará una interpretación correcta de la norma que contempla al

hecho imponible para saber cuándo estamos ante un supuesto de no sujeción (STS, de 20 de septiembre de 2002, FJ. 3º).

Este rasgo definitorio, no obstante, puede no resultar identificable cuando el legislador decide fijar de manera positiva los supuestos que considera no sujetos. Ante tal situación parecería que la función que vendría a cumplir dicha previsión sería la misma que la norma de exención, no es así. En efecto, y como ha admitido la doctrina y la jurisprudencia casi unánimemente, en este supuesto la norma que contempla de forma expresa supuestos de no sujeción tiene únicamente carácter didáctico, orientativo. Estaríamos ante una disposición aclaratoria que no tendría por qué aparecer prevista en una norma con rango de Ley —así ocurre con los supuestos de no sujeción que fija el art. 3 del RISD—. Dicho con otras palabras: cuando nos encontramos con una norma expresa de no sujeción no puede considerarse que existan dos normas, sino una única norma jurídica que es la que determina el supuesto de sujeción, y un precepto de carácter aclaratorio que tiene como fin facilitar la interpretación de la norma de sujeción (STSJ, Andalucía de 17 de febrero de 2000, FJ. 2º).

En definitiva, no puede decirse baladí su neta diferenciación. Por ejemplo, una exención podrá ser sustituida por una subvención, cosa de imposible realización en los supuestos de no sujeción. Asimismo, mientras que los supuestos exentos quedan obligados al cumplimiento de cuantas obligaciones formales deriven de la realización del hecho imponible, en los no sujetos es evidente que dichas obligaciones formales no nazcan.

## BIBLIOGRAFÍA

- BERLIRI, A.: «Appunti sul rapporto giuridico d'imposta e sull'obbligazione tributaria». *Giurisprudenza delle Imposte*. 1954.
- CASADO OLLERO, G.: «Los esquemas conceptuales y dogmáticos del Derecho Tributario. Evolución y estado actual». *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 59. 1988. Págs. 349, 367 y ss.
- CORTÉS DOMÍNGUEZ, M.: *Ordenamiento tributario español*. Ed. Civitas. Madrid. 1985.
- GIANNINI, A.D.: *I concetti fondamentale del Diritto Tributario*. Torino. 1956.
- GONZÁLEZ GARCÍA, E.: En su recensión a la obra de MAFFEZZONI «Il procedimento d'imposizione nell'imposta generale sull'entrata», Ed. Morano, Nápoli, 1965. *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 85-1970.
- HENSEL, A.: *Steuerrecht*. Traducción italiana de Dino JARACH: «*Diritto tributario*». Edt. Giuffrè. Milano. 1956.
- HERRERA MOLINA, P.M.: *La exención tributaria*. Ed. Colex, Madrid. 1990.
- JARACH, D.: *El hecho imponible*. Edt. Abeledo-Perrot, Buenos Aires. 1971.

- LOZANO SERRANO, C.: *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*. Edt. Tecnos. Madrid. 1988.
- LUCHENA MOZO, G.M.: *Retenciones e ingresos a cuenta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. Servicio de Publicaciones de la Universidad de Castilla-La Mancha. Cuenca. 1997.
- NAWIASKY, H.: *Steuerrrechtliche Grundfragen*. Traducción al español de Juan Ramallo Massanet: *Cuestiones fundamentales de Derecho tributario*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid. 1982.
- PÉREZ DE AYALA, J.L.: «Potestad administrativa y relación jurídica (I). La concepción de la relación tributaria como relación de poder». *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 79. 1969.
- «Potestad de imposición y relación tributaria (II): las teorías sobre la relación jurídica tributaria y su revisión en la moderna doctrina». *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 86. 1970.
- RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: *Introducción al Estudio del Derecho Financiero*. Estudio de Hacienda Pública. Madrid. 1976.
- SAINZ DE BUJANDA, F: «Análisis jurídico del Hecho imponible». *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 60, 61 y 62. 1965 y 1966.
- «Teoría jurídica de la exención tributaria». *XI Semana de Estudios de Derecho Financiero*. Editorial de Derecho Financiero. Madrid. 1964.
- VICENTE-ARCHE, F.: «Configuración jurídica de la obligación tributaria». *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 25. 1957.



# TEMA 13

## CUANTIFICACIÓN DE LA DEUDA TRIBUTARIA

Antonio José Jiménez Ibáñez  
*Ex-Jefe de Servicio de Gestión Tributaria en los SS.PP.  
de la Consejería de Economía y Hacienda en Albacete.  
Abogado Tributarista*

### SUMARIO:

I. Introducción. II. Base imponible. Relación con el principio de capacidad económica, igualdad y progresividad. 1. Concepto de base imponible. III. Métodos de determinación de la base imponible. 1. Estimación directa. 2. Estimación objetiva. 3. Estimación indirecta. IV. Base liquidable. V. Tipo de gravamen. VI. Cuota tributaria. Bibliografía.

### I. INTRODUCCIÓN

Es de todos conocido que el objeto de toda obligación tributaria es la prestación pecuniaria que ha de llevar a cabo el obligado tributario. Para su determinación utilizaremos distintos sistemas de cuantificación de la misma, ello será el desarrollo del presente tema.

Desde siempre nuestro sistema hacendista, siguiendo el derecho comparado, ha partido de la distinción recaudatoria de los conocidos como tributos de cupo o reparto y los de cuota. Respecto a los primeros la fijación de su cuantía, se lleva a cabo por la normativa específica, en dos fases; en una primera fase se fija la suma total a recaudar o cupo y, en la segunda fase, se fija la cuantía a repercutir a cada sujeto pasivo según el criterio fijado por la norma. Hoy día, sigue persistiendo este tipo de tributos de cupo en la Administración Local, caso de las Contribuciones Especiales.

El otro grupo de tributos que componían el sistema tributario, era el de los conocidos como tributos de cuota, en los que la carga fiscal venía determinada



no por un montante total por actividad, sino que su cuantía era determinada de acuerdo con los elementos previstos en la norma; es decir, en este caso no existe una predeterminación de la cuantía a recaudar.

Actualmente se distingue entre tributos de cuota fija y tributos de cuota variable, siendo características del primer grupo las tasas fiscales en las que la cuantía a satisfacer viene establecida por la norma; es decir, para cada hecho imponible corresponde una cuota determinada. Respecto del segundo grupo, constituyen la generalidad de los impuestos en los que la cuota tributaria se determinará partiendo de los elementos que componen el hecho imponible fijado por la norma, determinando su base liquidable y aplicando sobre la misma, el tipo de gravamen previamente establecido.

## **II. BASE IMPONIBLE. RELACIÓN CON EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA, IGUALDAD Y PROGRESIVIDAD**

Para la determinación de la base imponible hemos de tener en cuenta el principio orientador de todo el sistema tributario: el principio de capacidad económica, junto a los no menos importantes de igualdad, progresividad y no confiscatoriedad.

Así, el principio de capacidad económica es primordial para analizar todos y cada uno de los elementos que vamos a tener en cuenta para determinar la cuantificación de la base imponible y la idoneidad del sujeto pasivo para llevar a cabo el cumplimiento de la obligación tributaria que se le impone que debe ser acorde con su específica capacidad económica. Dicho principio, tiene una triple función: es el fundamento de la tributación, actúa como límite para el legislador tributario en el ejercicio de dicho poder y, por último, sirve de programador y orientador de la política fiscal.

El principio de igualdad «en la Ley» impone al legislador el deber de dispensar un mismo tratamiento a quienes se encuentran en situaciones jurídicas iguales, con prohibición de toda desigualdad que, desde el punto de vista de la finalidad de la norma, carezca de justificación objetiva y razonable o resulte desproporcionada en relación con dicha justificación; así, lo que prohíbe el principio de igualdad son las desigualdades que resulten artificiosas o injustificadas por no venir fundadas en criterios objetivos y razonables, según juicios de valor generalmente aceptados.

El principio de igualdad constituye un mandato para el legislador, pero también es un principio de ordenación de los tributos; es decir, la exigencia del tributo debe llevarse a cabo siempre desde una posición de total igualdad para los contribuyentes que gocen de una misma capacidad económica.

Por su parte, el principio de progresividad, supone que el establecimiento de un tributo debe hacerse de manera que, a un aumento de la base de imposición,

corresponda un incremento de la deuda tributaria (originada por la aplicación de un tipo de gravamen más elevado a medida que la cuantía de la base liquidable del tributo es más alta). El principio constitucional de no confiscatoriedad establece el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos; pero prohíbe así mismo, el alcance confiscatorio de los tributos como garantía del patrimonio del contribuyente y límite de la progresividad tributaria impidiendo que la misma afecte al mínimo vital.

Es por ello, que de la unificación de los tres principios obtendremos un sistema tributario justo, equilibrado y suficiente para hacer frente a los gastos públicos necesarios en el Estado de bienestar social que la sociedad actual impone.

## 1. Concepto de base imponible

Podemos definir la base imponible, como aquella magnitud, de carácter dinerario o no dinerario, susceptible de expresarse de una forma cuantitativa, que ha sido definida mediante la correspondiente norma tributaria del impuesto a que se refiere, y que en su consecuencia, ha de aplicarse al caso concreto definido, a fin de obtener una correcta liquidación del impuesto que nos ocupa.

La definición dada por el apartado 1) del art. 50 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (modificada por la Ley 7/2012, de 29 de octubre y por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre), es más precisa: «*La base imponible es la magnitud dineraria o de otra naturaleza que resulta de la medición o valoración del hecho imponible*».

Con la definición que da la nueva LGT de base imponible, se acaba con una crítica sistemática de la doctrina, que venía denunciando la inexistencia de dicho concepto en la antigua norma.

Por su parte, Pérez Royo la define como “*la expresión cifrada del hecho imponible*”

Dicha base imponible se obtendrá, unas veces, mediante la diferencia entre los ingresos computables por la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo y los gastos necesarios para la obtención de aquellos —es decir, por el importe de la renta disponible caso del IRPF—; otras, por el valor real del bien adquirido —como es el caso del ITPAJD y de ISD—; por los resultados económicos obtenidos por las personas jurídicas —caso del IS—; o por el importe del servicio prestado —caso del IVA—... etc.

De lo anterior es fácil colegir que la relación hecho imponible-base imponible ha de ser real y ajustada. Como hemos indicado, el hecho imponible del tributo debe incorporar siempre un índice de capacidad económica, una aptitud para contribuir, y aquél que ponga de manifiesto esas circunstancias señaladas por la Ley como indicativas de capacidad económica será, pues, el sujeto pasivo sobre el que recaerá la carga tributaria. De esta forma, tal y como el hecho imponible

mide la capacidad económica del sujeto pasivo utilizando una serie de índices y parámetros (renta, patrimonio, consumo... etc.), la base imponible va a medir el hecho imponible, es decir, determinará su cuantificación y en su consecuencia la capacidad de contribuir persiguiendo el principio de justicia tributaria establecido en el art. 31 de la CE; mandato constitucional que, en palabras de nuestro más alto tribunal, supone que *«esta recepción constitucional del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos según la capacidad económica de cada contribuyente, configura un mandato que vincula no sólo a los ciudadanos sino también a los poderes públicos»* (STC 76/1990, FJ. 3º), es decir, si los unos están obligados a contribuir de acuerdo con su capacidad económica al sostenimiento de los gastos públicos, los poderes públicos están obligados, en principio, a exigir esa contribución a todos los sujetos pasivos cuya situación ponga de manifiesto una capacidad económica susceptible de ser sometida a tributación.

Así, a la vez que se conseguirá aumentar la lucha contra el fraude fiscal, se distribuirá más justamente la carga fiscal y se cumplirá otro mandato constitucional *«la lucha contra el fraude es un fin y un mandato que la Constitución impone a todos los poderes públicos singularmente al legislador y a los órganos de la Administración tributaria»* (SSTC 79/1990, FJ. 3º; 46/2000, FJ. 6º; y 194/2000, FJ. 5º). Es lo que persigue la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal.

Si el legislador tributario tiene en cuenta todo ello, la base imponible utilizará los instrumentos habilitados por la norma tributaria con la efectividad necesaria, a fin de cuantificar con toda la precisión posible todos y cada uno de los elementos integrantes del hecho imponible. Si éste mide, por ejemplo, la capacidad del sujeto para adquirir mediante contraprestación un determinado bien inmueble, aquélla ha de determinar su valoración; es decir, habrá de tener en cuenta todos y cada uno de los elementos que lo forman y aplicar, utilizando los medios habilitados, los instrumentos necesarios para determinar el valor real de mercado del bien adquirido. Dicha valoración será la base imponible del tributo, en este caso, del ITPO.

Finalmente hemos de tener en cuenta que cuando hablamos de base imponible, podemos referirnos a la base imponible normativa (que corresponde a la definición dada), y a la base imponible real, que corresponde a cada hecho imponible concreto. Pues bien, éste es el problema de la aplicación de los tributos, determinar con exactitud, caso a caso, la magnitud o medida para cada tributo: ITPAJD, ISD, IRPF, IVA... etc.

Así, por ejemplo, la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, ha introducido por primera vez para la determinación de su base imponible general, cambios en dos de sus componentes principales: los rendimientos del capital inmobiliario y los rendimientos de actividades económicas.

En otro impuesto directo, como es el ISyD, para la determinación de la base imponible referida al hecho imponible de donación de bienes gananciales, el T.S. en Sentencia de 18 febrero 2009 ha anulado el artículo 38 del Real Decreto 1629/1991 basándose en que si la sociedad de gananciales, tal como la configura el Código Civil es una comunidad en mano común o de tipo germánico, en la que no cabe hablar de una atribución de cuotas o partes ideales a cada uno de los cónyuges, (a diferencia de lo que ocurre con la copropiedad ordinaria o de tipo romano), y en la que se exige taxativamente el consentimiento de ambos cónyuges para poder disponer de bienes comunes por título gratuito (artículos 1322, párrafo 2º, y 1378 del Código Civil) caso de una donación y sobre la base de la doctrina del Tribunal Constitucional cuando afirma: «la posibilidad de diferenciar los efectos de un mismo acto en los ordenamientos civil y fiscal, por lo que a partir de esta Sentencia, la base imponible en este impuesto solo corresponderá a valor de los bienes donados por cada cónyuge. El T.S. ha anulado dicho artículo al considerar que el precepto cuestionado vulnera el principio de legalidad porque surge *ex novo*, y no como desarrollo de ningún precepto contenido en este sentido en la Ley 29/1987, reguladora del impuesto.

### **III. MÉTODOS DE DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE**

El apartado 2) del art. 50 de la LGT, nos dice que la base imponible podrá determinarse por los siguientes métodos: a) estimación directa, b) estimación objetiva, c) estimación indirecta.

En relación con estos dos métodos, y a través de la Ley 35/2006 del IRPF, se legalizan ciertos aspectos que hasta ahora habían estado regulados por vía reglamentaria, como, por ejemplo, el importe de los límites por encima de los cuales no pueden aplicarse los métodos de estimación directa simplificada y de estimación objetiva.

#### **1. Estimación directa**

La estimación directa es la definida por el art. 51 del citado texto legal, y es el método más adecuado para ajustarla, pues existe una total correspondencia entre la definición de base imponible y la medición de la misma. La mayor parte de los tributos, definen su base imponible sobre este modelo de determinación y los que no la definen expresamente, la admiten implícitamente.

Es utilizada tanto por el sujeto pasivo —en la actualidad y en la mayoría de los casos, el sistema general de aplicación de tributos se lleva a cabo por la presentación de autoliquidaciones en las que el propio sujeto pasivo, ha determinado la base imponible, utilizando el régimen de estimación directa o el de

estimación objetiva—, como por la propia Administración tributaria, como es el caso del procedimiento liquidatorio —bien mediante la utilización de las declaraciones y documentos presentados por el sujeto pasivo, bien partiendo de los datos fiscales suministrados por terceros—.

En cuanto a los medios utilizados para la comprobación de la base imponible declarada por el sujeto pasivo, es donde cada tributo establece unos criterios distintos: en el IVA, será necesario contrastar la magnitud declarada con los datos existentes en la Administración Tributaria obtenidos tanto por información suministrada por los distintos obligados tributarios, como por información captada por la misma en sus actuaciones inspectoras (principalmente mediante el cruce de datos con el modelo 347 de relaciones económicas y financieras con terceras personas); en el ISD, se determina el caudal neto puesto a disposición de los herederos, partiendo del valor real de los bienes declarados, los documentos aportados y las disposiciones testamentarias del causante; en el IS, a través de la contabilidad y los registros fiscales examinados; en las actividades empresariales o profesionales del IRPF, a través del volumen total de las operaciones facturadas, lo que además nos determinará, si el obligado tributario es susceptible o no de incluirse en el sistema de estimación objetiva, o por el contrario procede su inclusión en el régimen de estimación directa, ya sea simplificada o normal, cuando se supere la citada cifra de rendimiento neto y que ha sido establecido para cada uno de los distintos regímenes de determinación de bases imponibles mediante la Orden Ministerial correspondiente que se aprueba anualmente.

El rendimiento neto de la actividad lo determinaremos mediante la diferencia entre los ingresos íntegros obtenidos en el ejercicio de la actividad y los gastos necesarios para su obtención. A tales efectos, consideraremos como ingresos íntegros todos los obtenidos, incluido el autoconsumo, las subvenciones, las transferencias y los incrementos obtenidos por la enajenación de bienes o derechos afectos a la actividad ejercida; en tanto que consideraremos como gastos los necesarios para la obtención de los ingresos, las disminuciones de patrimonio, las amortizaciones del inmovilizado material que se aplicarán de conformidad con la tabla de amortizaciones aprobadas por el Ministerio de Economía y Hacienda. Finalmente, también aplicaremos un porcentaje equivalente al 5% sobre el rendimiento neto en concepto de gastos de difícil justificación.

Resumiendo, el régimen de estimación directa, se aplicará a las actividades empresariales y profesionales a las que no se aplique el régimen de estimación objetiva, o que siendo susceptible de aplicarse, se hubiese renunciado a dicho sistema por el sujeto pasivo.

## **2. Estimación objetiva**

Sólo se aplica en los casos establecidos por la normativa propia de cada tributo y así lo regula el art. 52 de la LGT. Este sistema de determinación de la base imponible, tiene por objeto determinar los rendimientos netos de los empresarios y profesionales que realizan las actividades que han sido establecidas como susceptibles de aplicación de este sistema por el Ministerio de Economía y Hacienda.

Para calcular el importe total del conjunto de operaciones y volumen de compras realizadas por el sujeto pasivo, a efectos de determinar si es posible aplicar esta modalidad para concretar su rendimiento, no sólo deberán computarse las operaciones correspondientes a las actividades económicas desarrolladas por el contribuyente, sino también las correspondientes a las desarrolladas por el cónyuge, descendientes, ascendientes y entidades en atribución de rentas en las que participe cualquiera de los anteriores, siempre que las actividades desarrolladas sean idénticas o similares (mismo grupo en el IAE) y exista una dirección común de tales actividades, compartiendo medios materiales o personales. Esta es otra de las modificaciones introducidas por la Ley 35/2006 del IRPF.

El sistema de aplicación está limitado por el volumen de operaciones facturadas en la actividad ejercida y tiene dos características específicas:

a) Tiene carácter voluntario para los sujetos pasivos que reúnan las circunstancias previstas por la norma reguladora. No obstante si se renuncia a él, le será de aplicación al obligado tributario el régimen de estimación directa por un periodo mínimo de tres años. Si la actividad no se ha ejercido durante todo el año fiscal, los índices que determinan el rendimiento neto, se aplicarán de forma proporcional al periodo de tiempo en que se ha ejercido la actividad, ya que en caso contrario, es decir, no efectuar una aplicación proporcional al tiempo en que se ha ejercido la actividad, daría lugar a someter a tributación a situaciones inexpresivas de capacidad económica.

b) Sólo se aplica a los tributos cuya normativa específica así lo prevea.

En este método, como decíamos, la base imponible se determina mediante la aplicación de índices o módulos fijados anualmente mediante Orden del Ministerio de Economía y Hacienda. Cada módulo se expresa por unidades (empleados, superficie del local donde se ejerce la actividad, consumo de energía... etc.) y rendimiento predeterminado para cada uno de ellos; es decir, se renuncia al cálculo del rendimiento real (traslado de los datos contables de la actividad ejercida a la autoliquidación a presentar), que es sustituido por unos rendimientos netos fijos (con independencia del resultado positivo o negativo de la actividad ejercida) y que dan lugar a unas cuotas tributarias también



predeterminadas por aplicación de dichos módulos, de cantidad fija e ingreso trimestral, dentro del mismo ejercicio fiscal.

Los sujetos pasivos sometidos a este régimen solo están obligados a guardar durante un plazo determinado las facturas emitidas y recibidas y a llevar los «libros registro» adecuados a la actividad ejercida.

Se hace especial mención a la obligación de retener impuesta sobre las actividades económicas que determinan el rendimiento neto con arreglo al método de estimación objetiva y, que es aplicable desde el día 21 de abril de 2007. De esta forma, se introduce una nueva forma de obligación de retención del 1% sobre los ingresos íntegros satisfechos por la realización de actividades económicas cuyo rendimiento se calcula con arreglo a este método a los obligados tributarios que estén dados de alta en determinados epígrafes señalados en el Reglamento del IRPF. No obstante, hay que tener en cuenta que no procederá la práctica de esta retención cuando el contribuyente que ejerza la actividad económica comunique al pagador, en la forma prevista por la Ley, que determina el rendimiento neto de la misma con arreglo al método de estimación directa, en cualquiera de sus modalidades, es decir, bien en régimen de estimación directa normal o simplificada.

En consecuencia, es un método de determinación de la base imponible regulado reglamentariamente, siempre que su aplicación esté prevista en la ley propia del tributo.

### 3. Estimación indirecta

Este régimen de estimación de la base imponible consiste en determinar, de la forma más aproximada posible, cuál sería el volumen correcto de las operaciones realizadas por el obligado tributario, para ello la Administración tributaria ha de partir de unos «indicios» y renunciar a la certeza de la prueba.

En cuanto al régimen de estimación indirecta (art. 53 LGT), se aplica cuando:

a) Los obligados tributarios dejan de cumplir sus deberes de colaboración con la Administración tributaria y como consecuencia de ello no existen datos suficientes o correctos para poder traspasar los mismos a sus correspondientes autoliquidaciones. En estos casos, se hace necesario establecer un sistema para fijar las bases imponibles partiendo de unos ingresos y gastos presuntos en la actividad ejercida y posteriormente determinar la cuota correspondiente.

b) Cuando se obstruya la actuación inspectora por resistencia o negativa de colaboración del obligado tributario que haga totalmente imposible la comprobación de los datos a los que está dirigida la acción inspectora.

c) Aparición de anomalías sustanciales o existencia de falsedades en la contabilidad del obligado tributario que la hagan inservible o carente de certeza



d) En los supuestos de desaparición de los libros obligatorios o de destrucción de los asientos contables, aun cuando haya intervenido fuerza mayor.

El Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre, ha introducido en el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, la supresión de las dilaciones no imputables a la Administración por la aportación del obligado de datos o pruebas relacionados con la aplicación de éste método de estimación indirecta.

Como podemos ver, este sistema se utiliza con carácter subsidiario de los otros dos: estimación objetiva y estimación directa; pero a pesar de ello, el empleo de medios indiciarios utilizados deben ser ajustados a los presuntos rendimientos que se han de obtener por la actuación inspectora, para ello, es necesario:

a) efectuar un cruce de datos con los modelos 347 en los que aparezca reseñado el sujeto pasivo inspeccionado, ya sea como cliente, ya sea como proveedor;

b) utilizar los rendimientos netos de otras actividades similares a la inspeccionada; y,

c) emplear todos aquellos datos que puedan tener relevancia como signos externos (posesión de vehículos de lujo, inmuebles, inversiones, movimientos bancarios... etc.).

Por ello, se trata de un régimen de carácter restrictivo y de aplicación tasada, ya que no basta con que se puedan producir una serie de actuaciones determinadas del sujeto pasivo: falta de contabilidad, resistencia a la actuación inspectora... etc, sino que siempre se requiere para su aplicación la imposibilidad de determinar la base imponible por los medios aportados por el sujeto pasivo y los existentes en la Administración tributaria. Así, por ejemplo, no se aplicará cuando el interesado aporte los datos y magnitudes esenciales de la actividad en albaranes en vez de facturas, o cuando las operaciones contables en lugar de reseñarse en los libros contables día a día se hayan registrado de forma global; es decir, aun cuando no se lleve la contabilidad conforme a lo establecido en el Código de Comercio.

En cambio, será de aplicación este régimen de estimación indirecta, cuando el obligado tributario no presente facturas y además exista una ausencia total de anotaciones contables, o las existentes no se puedan ajustar a la realidad de la actividad ejercida al contener omisiones, alteraciones o inexactitudes por las que se aprecie una discrepancia muy significativa con la realidad de la actividad ejercida; es decir, que sea imposible para la Administración el poder realizar una comprobación de las actuaciones del sujeto pasivo con trascendencia

tributaria, siendo ello consecuencia de la conducta del obligado tributario o, se deba a un caso de fuerza mayor (destrucción de los libros registro por incendio, inundación... etc.)

En definitiva, en la aplicación de este régimen, casi podría hablarse de una inversión de la prueba a favor de la Inspección Tributaria; únicamente podrá aplicarse este sistema, cuando la Administración tributaria no pueda conocer los datos necesarios para la determinación completa de la base imponible; ahora bien, una vez que proceda aplicarlo, la inspección de los tributos acompañará a las actas incoadas (como consecuencia de dicho procedimiento) un informe en el que haciendo constar la regularización de la situación fiscal del sujeto pasivo, se razonen las causas determinantes de la utilización de dicho método de estimación indirecta, la situación de la contabilidad y los libros registros a los que estaba obligado llevar el sujeto pasivo inspeccionado, los medios elegidos para la determinación de las bases, rendimientos y cuotas y los cálculos justificativos del porqué se han elegido estos medios y no otros. Este informe es de una gran trascendencia por lo que ha de estar perfectamente motivado; todo ello, a efectos de los posibles recursos y reclamaciones que el sujeto pasivo puede interponer contra los actos y liquidaciones resultantes de la regularización fiscal, cuestionando la elección de los métodos utilizados por el actuuario. En cuanto a los datos y pruebas que pueda aportar el sujeto pasivo, sólo los aportados antes de la propuesta de regularización podrán ser tenidos en cuenta en la misma, ya que los aportados en el procedimiento de revisión instado con posterioridad al Acta sólo serán tenidos en cuenta cuando se demuestre que no fue posible su aportación durante la tramitación del procedimiento de inspección.

#### IV. BASE LIQUIDABLE

El art. 54 de la LGT nos dice: *«La base liquidable es la magnitud resultante de practicar, en su caso, en la base imponible las reducciones establecidas en la ley».*

Para su determinación partiremos de la base imponible establecida a fin de aplicar las reducciones previstas por cada tributo. Por ejemplo, en el caso del ISD las reducciones establecidas para el parentesco entre el causante y los herederos o legatarios; o en el IRPF, los gastos necesarios para la obtención de los ingresos generados.

Como decíamos anteriormente, cuando hacíamos referencia a las modificaciones introducidas en la base imponible del IRPF, hemos de concretar que se refieren a una reducción de los rendimientos netos de las actividades económicas de igual cuantía a la de los rendimientos del trabajo, tanto las generales en función del rendimiento obtenido como la adicional en función del grado de minusvalía, la cual no podrá generar un resultado negativo, cuando se cumplan unos determinados requisitos.

El sentido de las reducciones como vemos, es poder determinar la renta o patrimonio que va a gravar el tributo respectivo; es decir, establecer la capacidad económica del sujeto pasivo que es susceptible de ser gravada.

En consecuencia, cuando la normativa propia de cada tributo no prevé la aplicación de reducciones sobre la base imponible, ésta necesariamente coincidirá con la base liquidable.

## V. TIPO DE GRAVAMEN

Una vez que hemos determinado la base liquidable —o en su caso, la base imponible—, para poder obtener la cuota tributaria, o cantidad a satisfacer al fisco, es necesario aplicar el tipo de gravamen previsto.

El apartado 1) del art. 55 de la LGT establece: *«El tipo de gravamen es la cifra, coeficiente o porcentaje que se aplica a la base liquidable para obtener como resultado la cuota íntegra»*. Ahora bien, el tipo impositivo no siempre es fijo, así nos lo especifica el apartado 2) de este mismo art. cuando expresa: *«los tipos de gravamen pueden ser específicos o porcentuales...»*, es por ello, que los tipos impositivos pueden aplicarse bien mediante tipos expresados en porcentaje (bien proporcional, bien progresivo) que aplicaremos sobre la base liquidable expresada en unidades monetarias, o aplicando un tipo específico que consiste en una determinada cantidad de dinero por cada unidad preestablecida. Por ejemplo en la compraventa de una vivienda sujeta al ITPO, aplicaremos el 8% sobre el valor real de la misma (si está sita en la Comunidad Autónoma de Castilla La Mancha); en cambio en el caso del ISD, el tipo es progresivo; es decir, a mayor base liquidable, mayor tipo impositivo. Por su parte, en el IAJD, modalidad documentos administrativos, por cada transmisión con grandeza (Grande de España) en una transmisión directa abonaríamos la cantidad de 2.726 € para el ejercicio fiscal 2016. Otras veces, se lleva a cabo, mediante la aplicación de un tipo impositivo proporcional, también llamado *«ad valorem»* que a su vez puede aplicarse combinado con otra modalidad, caso de los impuestos especiales sobre el tabaco que regula la Ley 38/1992, de 28 de diciembre de Impuestos Especiales, en la redacción dada por el Real Decreto Ley 7/2013, de 28 de junio, cuando en su art. 60 establece: *«Epígrafe 2 cigarrillos, estarán gravados simultáneamente con un tipo proporcional del 51% y un tipo específico de 24.1 euros por cada 1.000 cigarrillos»*.

Otro supuesto es el de los tipos impositivos llamados graduales, es decir, se establece el pago de una cantidad fija expresada en dinero, pero que en lugar de corresponder a una determinada unidad o valor, se aplica por tramos, es el caso del impuesto de Actos Jurídicos Documentados, modalidad documentos mercantiles, así en el caso de las letras de cambio, viene regulado en el artículo 37 del Real Decreto Legislativo 1/1993 de 24 de septiembre.

El mayor problema surge con la aplicación del tipo porcentual progresivo ya que él nos demostrará si se ha cumplido o no el objetivo técnico de toda tarifa progresiva, es decir, evitar el llamado «*error de salto*» que tiene lugar cuando a un aumento de base liquidable, si aplicamos el tipo impositivo fijado en la tarifa, obtendremos un incremento de cuota superior al que corresponde por dicho incremento de base liquidable.

Tal y como se prevé en el art. 55.3 de la LGT, la normativa propia de cada tributo puede establecer tipos impositivos reducidos —caso del IVA con un tipo general del 21% y un tipo reducido del 10%—; o fijar un tipo impositivo cero por lo que no origina cuota alguna el nacimiento del hecho imponible, pero se exige al obligado tributario el cumplimiento de la obligación formal de declaración y presentación de autoliquidación ante el órgano tributario competente —por ejemplo los supuestos regulados en el art. 32 del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo—.

## VI. CUOTA TRIBUTARIA

El art. 56.1 de la LGT nos dice que la cuota íntegra de un impuesto se determinará aplicando el tipo de gravamen establecido a la magnitud de la base liquidable, o bien se corresponderá con una cantidad fija señalada al efecto. Por tanto, en unas ocasiones la norma fiscal establece una cantidad fija a ingresar, en tanto que en otros casos es consecuencia de la aplicación de un porcentaje sobre la base liquidable. Así cuando venga establecida normativamente, la cuota tributaria será la cantidad fijada en la ley de cada tributo, mientras que en los demás supuestos será el resultado de aplicar tanto el tipo de gravamen a la base liquidable como de los elementos de cuantificación previstos.

Una vez obtenida la cuota íntegra, será necesario, si procede, aplicar las deducciones que pueda establecer la normativa propia del tributo —en el IRPF (deducción por donativos, deducción por adquisición de vivienda habitual... etc.)— a fin de reducir la cantidad a ingresar; o bien, la aplicación de coeficientes multiplicadores —caso del ISD (por parentesco y patrimonio preexistente) previstos en el art. 22 de la Ley 29/1987 que darán lugar a un incremento de la cuota a ingresar—. Con esta operación obtenemos una magnitud expresada en dinero que conocemos como cuota líquida, y que el apartado 5 del art. 56 de la LGT define como: «*el resultado de aplicar sobre la cuota íntegra las deducciones, bonificaciones, adiciones o coeficientes previstos, en su caso, en la ley del tributo*».

La normativa puede prever que sobre esta cuota líquida se apliquen por diferencia las retenciones e ingresos a cuenta efectuadas en su día y referidas

al mismo hecho imponible y sujeto pasivo; esta diferencia puede ser positiva (en cuyo caso, se ingresará en el Tesoro Público), o negativa (dando la posibilidad de obtener una devolución —casos del IRPF o IS y que es lo que conocemos como «cuota diferencial»). Como consecuencia de esta diferencia negativa, también puede aparecer la posibilidad de compensación para periodos posteriores, a ejercer en el periodo siguiente al que se produce el derecho a dicha compensación, caso del IVA, y que ha aparecido como consecuencia de la deducción de cuotas soportadas sobre las cuotas repercutidas a terceros.

El Real Decreto Ley 3/2016, de 2 de diciembre, por el que se adoptan medidas en el ámbito tributario dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y otras medidas urgentes en materia social, da nueva redacción al apartado 2) del artículo 60 de la LGT en cuanto al pago “en especie” de la deuda tributaria, tanto en periodo voluntario como ejecutivo, cuando una Ley lo disponga expresamente y en los términos y condiciones que se prevean reglamentariamente.

## BIBLIOGRAFÍA

- ANTÓN PÉREZ, J.: «Los métodos de determinación de las bases imposables». *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 104. 1999.
- PALAO TABOADA, C.: «Métodos y procedimientos de determinación de las bases imposables». *Hacienda Pública Española*, núm. 79. 1982.
- POVEDA BLANCO, J.: «El tipo de gravamen». *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 58. 1988.
- RAMALLO MASANET, J.: «Hecho imponible y cuantificación de la prestación tributaria». *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 20. 1978.
- «Tipo de gravamen». AA.VV. *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*. IEF, Madrid. 1991. Vol. II.
- PERÉZ ROYO, F.: *Derecho Financiero y Tributario. Parte general.* Civitas. 2013.



# TEMA 14

## ELEMENTOS INTEGRANTES DE LA DEUDA TRIBUTARIA

Pedro José Carrasco Parrilla  
*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario*  
*Universidad de Castilla-La Mancha*  
*Centro Internacional de Estudios Fiscales*

### SUMARIO:

I. Introducción. II. Cuota tributaria. III. Obligaciones tributarias accesorias. 1. El interés de demora. 2. Los recargos por declaración extemporánea. 3. Recargos del período ejecutivo. IV. Garantías de la deuda tributaria. 1. Derecho de prelación. 2. Hipoteca legal tácita. 3. Afección de bienes. 4. Derecho de retención. 5. Medidas cautelares. 6. Garantías para el aplazamiento y fraccionamiento de la deuda tributaria. Bibliografía.

### I. INTRODUCCIÓN

La deuda tributaria, según dispone el apartado 1 del art. 58 de la LGT, estará constituida por la cuota o cantidad a ingresar que resulte de la obligación tributaria principal o de las obligaciones de realizar pagos a cuenta.

En relación con la obligación tributaria principal, según dispone el art. 19 de la LGT, ésta tiene por objeto el pago de la cuota tributaria.

Por lo que se refiere al resto de obligaciones, son las relativas al pago a cuenta de la obligación tributaria principal en los supuestos previstos en el art. 23 de la LGT, esto es, consistentes en satisfacer al acreedor tributario un importe: por el obligado a realizar pagos fraccionados, por el retenedor o por el obligado a realizar ingresos a cuenta. Este mismo precepto se encarga de remarcar el carácter autónomo de estas obligaciones respecto de la obligación tributaria principal.



Pero, tal y como establece a continuación el apartado 2 del citado precepto, además, la deuda tributaria estará integrada, en su caso, por:

- a) El interés de demora.
- b) Los recargos por declaración extemporánea.
- c) Los recargos del período ejecutivo.
- d) Los recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas, a favor del Tesoro o de otros entes públicos.

Quedan excluidas, a diferencia de la antigua LGT, las sanciones tributarias que puedan imponerse de acuerdo con lo dispuesto en la vigente LGT, pues no forman parte de la deuda tributaria, aunque en su recaudación se aplicarán las normas incluidas en el capítulo V del título III de esta Ley —arts. 160 a 177—, correspondiente a las actuaciones y procedimiento de recaudación. Pues, en efecto, aunque ni tienen como función básica o secundaria el sostenimiento de los gastos públicos o la satisfacción de necesidades colectivas, ya que la utilización de las sanciones pecuniarias para financiar gastos públicos no es un fin sino un resultado, pues se establecen para castigar a quienes cometen un ilícito (STC 276/2000), son sin embargo compatibles con los intereses de demora y los recargos del período ejecutivo.

Por lo que se refiere a los recargos de la letra d) del art. 58.2 LGT, esto es, recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas, a favor del Tesoro o de otros entes públicos, con independencia del ente público acreedor del crédito tributario a favor del que se establezcan, son cuotas tributarias que se unen a la cuota que se liquida (CORTÉS DOMÍNGUEZ, M., 1985. Pág. 458). Pero si se establecen a favor del mismo ente público acreedor, si operan sobre la base imponible, el recargo se convierte en un aumento del tipo de gravamen; mientras que si operan sobre la cuota, representan un aumento directo de ésta. Por otra parte, si se establecen a favor de un ente público distinto del acreedor se van a considerar objeto de otra prestación tributaria pero que no va a tener el carácter de accesoria. De cualquier modo, no constituyen elementos esenciales de la deuda tributaria sino sólo elementos que pueden integrar accidentalmente la deuda.

Ahora bien, excepto estos recargos, el resto de elementos del art. 58.2 representan *componentes patológicos o extraordinarios de deuda tributaria* (la LGT los tipifica como obligaciones tributarias accesorias). Así, la inclusión conjunta de estos elementos en este precepto como elementos de la deuda tributaria obedece únicamente a una razón sistematizadora de conceptos de cara a la recaudación (PÉREZ ROYO, F., 1996. Pág. 186), teniendo cada uno de ellos un régimen jurídico diferente, que será estudiado con posterioridad, y constituyen el objeto de obligaciones diferenciadas y surgidas por la realización de presupuestos de hecho diferentes al hecho imponible del tributo.

Quiere ello significar que el concepto deuda tributaria está definido esencialmente por la cuota tributaria y junto a ésta se encuentran las obligaciones de ingreso a cuenta de la propia obligación tributaria, recayendo éstas bien sobre el contribuyente en el caso de los pagos a cuenta o fraccionados, o bien sobre un sujeto u obligado tributario que realiza un pago a cuenta de la obligación principal que corresponde al contribuyente, como sucede en el caso de las retenciones e ingresos a cuenta. Una cosa queda clara en este tipo de obligaciones y es que éstas constituyen el pago de las obligaciones de ingreso de la retención e ingreso a cuenta o de la realización de pagos fraccionados, distintas de la cuota tributaria. Son éstas, obligaciones que surgen de presupuestos de hecho diferentes al hecho imponible del tributo, siendo su objeto el ingreso anticipado; estamos por tanto ante unas obligaciones diferentes de la del pago del tributo que se consideran realizadas a cuenta de la obligación tributaria principal que surgirá de la realización del hecho imponible del impuesto. Son obligaciones que conforman una deuda propia y autónoma de la principal que surgirá con posterioridad si se produce el devengo del tributo, por lo que en caso de darse esta circunstancia se convertirán en dependientes de la obligación principal. Este tipo de deudas tiene su propio régimen jurídico en cuanto a la cuantificación, distinto del preceptuado en el art. 56 LGT para la cuota tributaria y establecido concretamente en la regulación del IRPF e IS, si bien pueden serles de aplicación, al igual que a la cuota tributaria, los que hemos venido en denominar componentes patológicos o extraordinarios.

Podemos afirmar que la deuda tributaria en virtud de lo preceptuado en el art. 58 de la LGT se ha convertido, en su acepción legal en un concepto elástico, que entendemos, que jurídicamente es tanto como decir un concepto perfectamente indeterminado (SOLER ROCH, M.T., 1974. Pág. 176). Ello no es sino fruto de la evolución surgida en la elaboración dogmática del Derecho Financiero que se vio plasmada a partir de la reforma operada en la antigua LGT por obra de la Ley 25/1995.

## **II. CUOTA TRIBUTARIA**

Su definición puede extraerse respecto de las referencias que lleva a cabo la LGT en relación con otros elementos de determinación de la cuantificación del tributo. Así, será la cantidad a ingresar que resulte de la obligación tributaria principal (art. 58 LGT), determinada por la aplicación del tipo de gravamen a la base imponible o liquidable en los tributos variables, mientras que respecto de los tributos fijos será la cantidad fija señalada al efecto (art. 56 LGT).

No obstante, el art. 56 LGT menciona junto a la cuota íntegra (concepto identificable con el de cuota tributaria), las cuotas líquida y diferencial. En realidad ambas cuotas representan la cuota íntegra (cuota tributaria) reducida

en las correspondientes deducciones o bonificaciones previstas en la ley propia de cada tributo (cuota líquida), o en los pagos a cuenta, cuotas o deducciones previstas en la normativa propia de cada tributo (cuota diferencial). De ello nos ocupamos en el capítulo anterior, a cuyo estudio nos remitimos.

### III. OBLIGACIONES TRIBUTARIAS ACCESORIAS

Consisten en prestaciones pecuniarias que deben satisfacerse a la Administración tributaria y cuya exigencia se impone en relación con otra obligación tributaria. La LGT otorga, en su art. 25, la naturaleza de obligaciones tributarias accesorias al interés de demora, los recargos por declaración extemporánea, los recargos del período ejecutivo así como a «aquellas otras que imponga la ley», lo cual supone establecer una lista abierta de obligaciones tributarias accesorias, dependiente de la voluntad del legislador.

#### 1. El interés de demora

Podemos definir el interés de demora como *aquella prestación accesoria a la obligación de pago de la deuda tributaria, que procede como contribución remuneratoria o indemnización que en concepto de daños y perjuicios corresponde abonar al obligado tributario como consecuencia del retraso en el pago de la deuda tributaria* (CARRASCO PARRILLA, P.J., 2000. Pág. 109).

Regulado en el art. 26 de la LGT es definido en su apartado primero como *«una prestación accesoria que se exigirá a los obligados tributarios y a los sujetos infractores como consecuencia de la realización de un pago fuera de plazo o de la presentación de una autoliquidación o declaración de la que resulte una cantidad a ingresar una vez finalizado el plazo establecido al efecto en la normativa tributaria, del cobro de una devolución improcedente o en el resto de casos previstos en la normativa tributaria»*. Sin perjuicio de las matizaciones que puedan realizarse a tan amplia definición legal que incluye como cláusula de cierre *«el resto de casos previstos en la normativa tributaria»*, se precisa en el párrafo segundo del citado precepto que su exigencia no precisa la previa intimación administrativa ni la concurrencia de retraso culpable en el obligado tributario. En efecto, el legislador tributario ha determinado su procedencia con independencia de las causas motivadoras del retraso, no determinando su devengo la culpabilidad en el retraso en el pago de las deudas tributarias, ya que la culpabilidad únicamente va a quedar reservada en este ámbito para determinar la aplicabilidad o no de sanciones.

Asimismo, el interés de demora se calculará sobre el importe no ingresado en plazo o sobre la cuantía de la devolución cobrada improcedentemente, y resultará exigible durante el tiempo al que se extienda el retraso del obligado tributario. No obstante, dispone el apartado 4 del art. 26 LGT que no se exi-

girán intereses de demora desde el momento en que la Administración tributaria incumpla por causa imputable a la misma alguno de los plazos establecidos en la LGT para resolver hasta que se dicte dicha resolución o se interponga recurso contra la resolución presunta.

El interés de demora será el interés legal del dinero vigente a lo largo del período en el que aquél resulte exigible, incrementado en un 25 por 100, salvo que la Ley de Presupuestos Generales del Estado establezca otro diferente (art. 26.6 LGT). Ahora bien, el interés de demora exigible será el interés legal en los supuestos de aplazamiento, fraccionamiento o suspensión de deudas garantizadas en su totalidad mediante aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o mediante certificado de seguro de caución, lo cual no encuentra otra justificación que la estrictamente favorecedora de la constitución de garantías fácilmente ejecutables en caso de impago, compensando de este modo los gastos generados para la obtención del aval o certificado.

La naturaleza jurídica de esta institución se vio desvirtuada, fundamentalmente a partir de la Ley 10/1985, por la que se estableció un diferente tipo de interés, en cuanto a su cuantía, en función del lugar que ocuparan las partes de la relación crediticia. De este modo, cuando la posición deudora era ocupada por la Administración, a ésta correspondía abonar el interés legal del dinero; mientras que los obligados tributarios debían abonar el interés de demora. Y es que, hasta entonces, el interés de demora, había sido el interés legal del dinero, mientras que desde dicha Ley el interés de demora se distanciaría en relación con el interés legal, ya que desde entonces el interés de demora sería *«el interés legal del dinero vigente el día que comience el devengo de aquél, incrementado en un 25 por 100, salvo que la Ley de Presupuestos Generales del Estado establezca uno diferente»*.

Ello suscitó las dudas en cuanto a la constitucionalidad de esta medida, que fueron despejadas por la STC 76/1990, en la que vino a legitimar dicho trato desigual. A pesar de abogar por su naturaleza indemnizatoria, la finalidad que se ha atribuido por el máximo intérprete de la Constitución a los intereses de demora no es la misma dependiendo de la persona que ocupa la posición acreedora. En efecto, si ésta es ocupada por la Administración, entiende el TC que su finalidad consistirá en disuadir y compensar, mientras que si lo ocupan los contribuyentes sólo será compensatoria. ¿Qué institución jurídica es esta a la que se otorga una misma naturaleza jurídica a pesar de contemplar un régimen jurídico distinto y dos finalidades distintas, dependiendo de quién sea el retraso? En realidad con esta Sentencia, el TC estaba allanándole el camino al legislador para que éste instaurara, como veremos con los recargos por declaración extemporánea y del período ejecutivo, un *tertium genus* entre la indemnización y la sanción.

Es más, con el establecimiento de esta medida, no se logra conseguir el principio de equidad ya que si se trata de «disuadir», la disuasión no se puede

llevar a cabo con la exigencia de un mismo tipo de interés para todo tipo de conductas causantes de un retraso en el pago, ya que con esta prevención también se logra el efecto ¿no deseado? de desincentivar la realización de actuaciones lícitas permitidas por el ordenamiento jurídico. Para ello estarán los recargos y las sanciones; pero fundamentalmente la potenciación de las actividades inspectoras.

Pero es que, aun admitiendo la función disuasoria como una vía a caballo entre la indemnización y la sanción, en la actualidad esta función casa mal con el régimen de recargos instaurado por el legislador tributario, ya que cuando se reguló el interés de demora mínimo, cifrado en un 10% de la deuda tributaria —que se exigió tras la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1986—, la STC 164/1995, estimó que se trataba en realidad de un recargo cuya función residía en disuadir, es decir, con esta consideración se ratificaba el máximo intérprete de la Constitución en este *tertium genus* que parece existir con exclusividad en el seno del Derecho Tributario. Y decimos que la función disuasoria de los intereses que debe abonar el obligado tributario casa mal con la figura de los recargos, al otorgárseles también a éstos dicha función, de ahí que, cuando proceden los recargos, se tienda a eliminar la exigencia de intereses, al menos hasta transcurrido un período de tiempo (doce meses).

Por este motivo, desde la entrada en vigor de la ya derogada, por la vigente LGT, Ley 1/1998, de 26 de febrero, que regulaba los derechos y garantías de los contribuyentes (hoy integrados en el texto de la LGT), en la que se estableció que la Administración abonará el mismo tipo de interés de demora a los contribuyentes, ya sea cuando haya existido un ingreso indebido, ya sea con ocasión de las devoluciones de oficio, se ha conseguido devolver a los intereses de demora la naturaleza jurídica indemnizatoria de la que nunca se les debió privar o al menos enturbiar.

Una vez en vigor la equiparación del tipo de interés para los sujetos intervinientes en las relaciones tributarias, se ha conseguido desplazar en exclusiva la llamada finalidad disuasoria hacia la figura de los recargos, teniendo en cuenta que, como ya estableciera el TC, *«al configurar el deber tributario como deber constitucional, está autorizando al legislador para que, dentro de un sistema tributario justo, adopte las medidas que sean eficaces y atribuya a la Administración las potestades que sean necesarias para exigir y lograr el exacto cumplimiento de sus obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes...»* (STC 76/1990).

## 2. Los recargos por declaración extemporánea

Definidos en el art. 27 de la LGT como *«prestaciones accesorias que deben satisfacer los obligados tributarios como consecuencia de la prestación de autoliquidaciones o declaraciones fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria»*. Su cuantía varía en función del momento en que se presente la declaración o

autoliquidación y sólo en el supuesto de que el retraso supere los doce meses se compatibilizan con los intereses de demora. Los mismos serán analizados pormenorizadamente en otro lugar de esta obra.

### **3. Recargos del período ejecutivo**

Su exigencia procede como consecuencia del inicio del período ejecutivo, tal y como dispone el art. 28 de la LGT. Éstos son de tres tipos, dependiendo del momento en que haya sido abonada en su caso la deuda tributaria: recargo ejecutivo, recargo de apremio reducido y recargo de apremio ordinario (compatible este último con los intereses de demora); son incompatibles entre sí y se calculan sobre la totalidad de la deuda no ingresada en período voluntario. Estos recargos también serán estudiados en otro lugar de esta obra.

## **IV. GARANTÍAS DE LA DEUDA TRIBUTARIA**

Dejando al margen lo acertado o no del término empleado por la LGT, pues tal vez hubiera sido más correcto técnicamente utilizar el de «*garantías del crédito tributario*», pues es en beneficio del acreedor por el que se establece la garantía frente al deudor tributario, podemos considerar garantías de la deuda tributaria, siguiendo la terminología empleada por la LGT, todas las medidas establecidas por la ley tendentes a proteger y asegurar la efectividad de la prestación tributaria. De ahí que en un sentido amplio hubiera que incluir en este epígrafe tanto las prerrogativas administrativas, como las medidas de tipo personal, como la responsabilidad tributaria, así como las exigidas para los aplazamientos o fraccionamientos del pago de la deuda, suspensiones, etc. Ahora bien, la LGT con la finalidad de garantizar el pago del crédito tributario dedica sus arts. 77 a 82 a regular específicamente los siguientes supuestos: derecho de prelación, hipoteca legal tácita, afección de bienes, derecho de retención, medidas cautelares y garantías para el aplazamiento y fraccionamiento de la deuda tributaria.

### **1. Derecho de prelación**

Nos encontramos frente a un privilegio de la Administración cuando concurra con otros acreedores del deudor excepto que el resto de acreedores del deudor lo fueran de dominio, prenda, hipoteca o cualquier otro derecho real debidamente inscrito en el registro correspondiente con anterioridad a la fecha en que se haga constar en el mismo el derecho de la Hacienda Pública (art. 77 LGT). Para que el crédito tributario sea preferente la Administración deberá ejercitar la tercería de mejor derecho, prevaleciendo en caso contrario el orden registral de las anotaciones de embargo (art. 170.2 LGT).



Pero si la Administración se adhiere a un convenio concursal, los créditos tributarios a los que afecte el convenio, incluyendo los derivados de la obligación de realizar pagos a cuenta, estarán sometidos a lo establecido por la Ley Concursal (Ley 22/2003, de 9 de julio), que determina que salvo en el caso de retenciones, la preferencia del crédito tributario sólo podrá ejercerse hasta el 50% de su importe (art. 91).

Para hacer uso de esta garantía se requiere que el crédito tributario se encuentre vencido y no satisfecho, lo cual, entendemos, debe suponer al menos que la deuda se encuentre liquidada o, en el caso de deudas autoliquidables, presentada la autoliquidación por el contribuyente.

En cuanto al alcance de esta garantía, surge la duda de si se refiere al crédito tributario, entendido éste como la simple cuota tributaria, o bien a la totalidad de la deuda tributaria. Consideramos que sólo debería alcanzar a la cuota tributaria pues está claro que esta garantía se reconoce en razón de la naturaleza del crédito y del bien jurídico protegido, pues las consecuencias derivadas del retraso en el pago del crédito tributario (intereses de demora y recargos) no deben ser garantizadas en detrimento del resto de acreedores, máxime cuando estas son consideradas créditos subordinados por la Ley Concursal (art. 91) cuando se exigen en el ámbito de un concurso, e incluso, como ha quedado establecido anteriormente, la preferencia del crédito tributario sólo podrá ejercerse hasta el 50% de su importe.

No obstante, y en relación con los créditos de titularidad de otros Estados o entidades internacionales o supranacionales, no gozarán de prelación alguna cuando concurren con otros créditos de derecho público, ni del resto de las garantías de la deuda tributaria reguladas en los arts. 77 a 82 de la LGT, salvo que la normativa sobre asistencia mutua establezca otra cosa (art. 80 bis LGT).

## 2. Hipoteca legal tácita

Se trata de un privilegio especial (GARCÍA NOVOA, C. 2004. Págs. 348-349) —tal y como prevé la ley concursal— regulado en el art. 78 LGT que actúa de modo automático y, en el caso de concurrencia de créditos, supone su prevalencia frente a los titulares registrales de bienes y derechos reales de garantía sobre los mismos. El acreedor debe serlo de *«tributos que graven periódicamente los bienes o derechos inscribibles en un registro público o sus productos directos, ciertos o presuntos»*. Se establece un límite temporal al garantizarse deudas devengadas y no satisfechas correspondientes al año natural en que se exija el pago y al inmediato anterior.

En la práctica sólo resulta aplicable en relación con el Impuesto sobre Bienes Inmuebles y el Gravamen Especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades No Residentes de los arts. 40 a 45 del Real Decreto Legislativo 5/2004, por el



que se aprueba el TRLIRNR, inclusive si para ejecutar las deudas relativas a estos impuestos es preciso el embargo de los inmuebles, tal vez el precepto que la establece podría considerarse contrario al principio de proporcionalidad — reconocido por la propia LGT en su art. 3.2— que debe presidir toda actuación administrativa, relacionado con la necesaria adecuación de los medios a los fines, al impedir el embargo de bienes de gran valor a efectos del cobro de una deuda tributaria de valor proporcionadamente inferior (SAN de 24 de enero de 1997, FJ. 3º *in fine*). Estos factores hacen pensar en la posible supresión de este medio de garantía para el cobro del crédito tributario. A mayor abundamiento, el art. 64 del Real Decreto Legislativo 2/4004, por el que se aprueba el TRLRHL, establece un derecho de afección real en los supuestos de cambio en la titularidad de los derechos que constituyen el hecho imponible del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, quedando afectos los bienes inmuebles objeto de dichos derechos al pago de la cuota tributaria en régimen de responsabilidad subsidiaria en los términos previstos en la LGT.

### 3. Afección de bienes

Supone someter determinados bienes al pago de determinados tributos. En realidad el art. 79 de la LGT, establece un supuesto de responsabilidad subsidiaria *sui generis* respecto de los adquirentes de bienes afectos por ley al pago de la deuda tributaria, pues, en efecto, el adquirente no responde con la totalidad de su patrimonio sino sólo con los bienes adquiridos afectos legalmente al pago de la deuda tributaria.

Se excluye de esta garantía al tercero adquirente protegido por la fe pública registral o, en el caso de bienes muebles no inscribibles, justifique la adquisición de buena fe y justo título en establecimiento mercantil o industrial.

Por otra parte, en el caso de que por ley se conceda un beneficio fiscal cuya definitiva efectividad dependa del ulterior cumplimiento por el obligado tributario de cualquier requisito por ella exigido, se establece en el mismo precepto la obligación de hacer constar por los titulares de los registros públicos correspondientes, por nota marginal de afección, el importe total de la liquidación que hubiera debido girarse de no mediar el beneficio fiscal (nota que podrá ampliarse en el supuesto de que con posterioridad y como consecuencia de ulteriores actuaciones de comprobación administrativa resulte un importe superior de la eventual liquidación).

### 4. Derecho de retención

Se regula en el art. 80 de la LGT, el cual dispone que «la Administración tributaria tendrá derecho de retención frente a todos sobre las mercancías declaradas en las aduanas para el pago de la pertinente deuda aduanera y fiscal, por el importe de los

*respectivos derechos e impuestos liquidados, de no garantizarse de forma suficiente el pago de la misma».* Nos encontramos por tanto ante una institución propia del Derecho aduanero, de aplicación por tanto a los derechos aduaneros y al IVA que grava la importación que se liquida junto con aquellos.

El problema surge en relación con su configuración como derecho real de garantía, pues no puede instarse la ejecución de los bienes retenidos con la finalidad de satisfacer el crédito tributario, ni se tiene en cuenta la existencia de otros acreedores, por lo que más bien nos encontremos ante una medida cautelar que ante una institución garantizadora del pago del crédito tributario con autonomía propia.

## 5. Medidas cautelares

Establecidas con carácter general en el art. 81 de la LGT, según el cual, y para asegurar el cobro de la deuda tributaria, la Administración podrá adoptar medidas cautelares de carácter provisional cuando existan indicios racionales de que, en otro caso, dicho cobro se vería frustrado o gravemente dificultado.

Las notas características de todas ellas son la presencia de un efecto disuasorio del incumplimiento, ya que el presupuesto de hecho de las mismas lo constituye el indicio racional de incumplimiento (esto es, cuando el deudor realice actos que tiendan a ocultar, gravar o disponer de sus bienes en perjuicio de la Hacienda pública), y su carácter provisional (CORCUERA TORRES, A., 1998. Págs. 61-63), ya que cesarán a los seis meses desde que fueron adoptadas. Este plazo podrá acortarse cuando desaparezcan las circunstancias que motivaron su adopción, cuando a solicitud del interesado se acordase su sustitución por otra garantía que se estime suficiente, cuando el obligado tributario presente aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución que garantice el cobro de la cuantía sujeta a la medida cautelar (si el obligado procede al pago en período voluntario, sin mediar suspensión de ingreso, la Administración tributaria deberá abonar los gastos del aval aportado), o cuando se conviertan en embargos en el procedimiento de apremio o en medidas cautelares judiciales. Pero el plazo de seis meses podrá ampliarse, sin que pueda exceder de otros seis meses más, mediante acuerdo motivado. No obstante, la Ley 34/2015, de modificación parcial de la LGT, añade una letra e) al art.81.6, según la cual, en el caso de que las medidas cautelares se adopten durante la tramitación del procedimiento de inspección en caso de que proceda practicar liquidación, descrito en el art.253 de la LGT (ubicado dentro del Título VI, relativo a las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delito contra la Hacienda Pública) o tras su conclusión, sus efectos cesarán en el plazo de veinticuatro meses desde su adopción, pudiéndose ampliar el plazo, sin que la ampliación total de las medidas adoptadas pueda exceder de dieciocho meses.

En todo caso, las medidas cautelares deberán ser notificadas al afectado con mención expresa de los motivos que justifican su adopción.

Además, deberán ser proporcionadas al daño que se pretende evitar y en la cuantía estrictamente necesaria para asegurar el cobro de la deuda, estando vetada la adopción de aquellas que puedan producir un perjuicio de difícil o imposible reparación.

La LGT establece una lista amplia y abierta, lo cual le dota de cierto grado de indeterminación pero no así de inseguridad jurídica al desprenderse del art. 81.4 de la LGT como requisito necesario su previsión mediante ley. Las medidas concretas previstas son las siguientes:

- Retención del pago de devoluciones tributarias o de otros pagos que deba realizar la Administración tributaria. La retención cautelar total o parcial de una devolución tributaria deberá ser notificada al interesado junto con el acuerdo de devolución.
- Embargo preventivo de bienes y derechos, del que se practicará, en su caso, anotación preventiva.
- Prohibición de enajenar, gravar o disponer de bienes o derechos. El incumplimiento de esta prohibición constituye un presupuesto de responsabilidad solidaria de la deuda tributaria pendiente y, en su caso, del de las sanciones tributarias, incluidos el recargo y el interés de demora del período ejecutivo, cuando procedan, para las personas o entidades que, con conocimiento de la medida cautelar, colaboren o consientan en el levantamiento de aquellos bienes o derechos sobre los que se hubiera constituido la medida cautelar (art. 42.2.c) LGT).
- Retención de un porcentaje de los pagos que las empresas que contraten o subcontraten la ejecución de obras o prestación de servicios correspondientes a su actividad principal, satisfagan a los contratistas o subcontratistas, en garantía de las obligaciones tributarias relativas a tributos que deban repercutirse o cantidades que deban retenerse a trabajadores, profesionales u otros empresarios, en la parte que corresponda a las obras o servicios objeto de la contratación o subcontratación. En relación con las personas o entidades que contraten o subcontraten la ejecución de obras o prestación de servicios, la LGT también establece un supuesto de responsabilidad subsidiaria regulado en la letra f) del art. 43.1.
- Embargo preventivo de dinero y mercancías en cuantía suficiente para asegurar el pago de la deuda tributaria que proceda exigir por actividades lucrativas ejercidas sin establecimiento y que no hubieran sido declaradas.
- Embargo preventivo de los ingresos de los espectáculos públicos que no hayan sido previamente declarados a la Administración tributaria.

Además del régimen general de medidas cautelares expuesto, la Administración tributaria podrá acordar la retención del pago de devoluciones tributarias o de otros pagos que deba realizar a personas contra las que se haya presentado denuncia o querella por delito contra la Hacienda pública o se dirija un proceso judicial por dicho delito, en la cuantía que se estime necesaria para cubrir la responsabilidad civil que pudiera acordarse. Esta retención deberá notificarse al interesado, al Ministerio Fiscal y al órgano judicial competente, y se mantendrá hasta que este último adopte la decisión procedente. La justificación de esta medida concreta estriba en la gravedad de los hechos que han podido dar lugar a la posible comisión de un delito contra la Hacienda pública.

Por último, se plantea la cuestión de si el acto administrativo por el que se adoptan las medidas cautelares es recurrible al guardar silencio la LGT. Por nuestra parte entendemos la recurribilidad del mismo siempre y cuando el obligado tributario considere lesionados derechos o intereses legítimos, con independencia de su calificación o no como acto de trámite, e incluso podría entenderse que estamos ante un acto dictado en el procedimiento de recaudación en sentido amplio (letra f) del art. 227.2 LGT).

## **6. Garantías para el aplazamiento y fraccionamiento de la deuda tributaria**

Dispone el art. 82 de la LGT que para garantizar los aplazamientos o fraccionamientos de la deuda tributaria, la Administración tributaria podrá exigir que se constituya a su favor aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución. Establece el art. 48.2 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el RGR, que la garantía cubrirá el importe de la deuda en período voluntario, de los intereses de demora que genere el aplazamiento y un 25 por ciento de la suma de ambas partidas (si la deuda se encuentra en período ejecutivo según introduce la reforma del RGR operada por el RD 1071/2017, de 29 de diciembre, la garantía deberá cubrir el importe aplazado, incluyendo el recargo del período ejecutivo correspondiente, los intereses de demora que genere el aplazamiento, más un 5 por ciento de la suma de ambas partidas), mientras que en el caso del fraccionamiento, según se determina en el apartado 3 del citado precepto, deberá cubrir el importe de las fracciones a que se refiera, incluyendo el importe que por principal e intereses de demora se incorpore a las fracciones más el 25 por ciento de la suma de ambas partidas.

Pero si el obligado tributario justifica la imposibilidad de obtener dicho aval o certificado o que su aportación compromete gravemente la viabilidad de la actividad económica, la Administración podrá admitir garantías que consistan en hipoteca, prenda, fianza personal y solidaria u otra que se estime suficiente. La LGT se remite al desarrollo reglamentario de la misma a los efectos de deta-

llar la forma en que se llevará a cabo dicha admisión, correspondiéndole al art. 46.4 del RGR, el cual precisa la aportación de una declaración responsable y justificación documental de la imposibilidad de obtener dicho aval o certificado, en la que consten las gestiones efectuadas para su obtención; además se precisa una valoración de los bienes ofrecidos en garantía, efectuada por empresas o profesionales especializados e independientes, así como un balance y cuenta de resultados del último ejercicio cerrado e informe de auditoría, si existe, en caso de empresarios o profesionales obligados por ley a llevar contabilidad.

También permite la LGT al obligado tributario la posibilidad de solicitar a la Administración tributaria que adopte medidas cautelares en sustitución de las garantías anteriormente citadas (si bien en este caso no actuará el límite temporal de los seis meses establecido para aquellas). En este caso también se remite al desarrollo reglamentario a la hora de fijar los requisitos para su concesión, estableciéndose los mismos en el art. 49 del Reglamento General de Recaudación, para lo cual se precisa que la constitución de la garantía resulte excesivamente onerosa en relación con la cuantía y plazo de la deuda, siempre y cuando el obligado tributario tenga solicitadas devoluciones tributarias u otros pagos a su favor o cuando sea titular de bienes o derechos susceptibles de embargo preventivo. Cuando dichos bienes o derechos sean susceptibles de inscripción en un registro público, la concesión estará supeditada a la inscripción previa en el correspondiente registro. En el acuerdo que resuelva el aplazamiento o fraccionamiento, la Administración tributaria tendrá en cuenta, entre otras circunstancias, la situación económico-financiera del deudor o la naturaleza del bien o derecho sobre el que se debiera adoptar la medida cautelar, motivando en todo caso la decisión. Serán a cargo del deudor los costes originados por la adopción de las medidas cautelares en sustitución de las garantías necesarias para el aplazamiento o fraccionamiento.

Incluso podrá dispensarse total o parcialmente la constitución de garantías, entre otros, pues la LGT hace una remisión a «*los demás casos que establezca la normativa tributaria*», en los siguientes supuestos:

- Cuando las deudas tributarias sean de cuantía inferior a la fijada en la normativa tributaria; en este sentido la Orden *HAP/2178/2015, de 9 de octubre, eleva el límite exento de la obligación de aportar garantía en las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento a 30.000 euros.*
- Cuando el obligado al pago carezca de bienes suficientes para garantizar la deuda y la ejecución de su patrimonio pudiera afectar sustancialmente al mantenimiento de la capacidad productiva y del nivel de empleo de la actividad económica respectiva, o pudiera producir graves quebrantos para los intereses de la Hacienda pública en la forma prevista reglamentariamente. A tal efecto el art. 50 del RGR establece que el órgano competente investigará la existencia de bienes o derechos sus-

ceptibles de ser aportados en garantía del aplazamiento o fraccionamiento solicitado.

## BIBLIOGRAFÍA

- CARRASCO PARRILLA, P.J.: *Consecuencias del retraso en el pago de las deudas tributarias*, Ed. Servicio de publicaciones de la Universidad de Castilla-La Mancha, Cuenca, 2000.
- CORCUERA TORRES, A.: *Las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria*, Ed. Marcial Pons-Centro de Estudios Financieros, Madrid, 1998, págs. 61-63.
- CORTÉS DOMÍNGUEZ, M.: *Ordenamiento tributario español*, I, 4ª ed., Ed. Civitas, Madrid, 1985.
- GARCÍA NOVOA, C.: «Elementos de cuantificación de la obligación tributaria», en AA.VV.: *La nueva Ley General Tributaria*, Ed. Civitas, Madrid, 2004.
- PÉREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 6ª ed., Ed. Civitas, Madrid, 1996.
- SANZ DÍAZ-PALACIOS, J.A.: «Las autoliquidaciones y declaraciones extemporáneas sin requerimiento previo, y los recargos de los artículos 27 y 28 de la Ley General Tributaria», *Crónica Tributaria*, núm. 154, 2015.
- SOLER ROCH, M.T.: *Los recargos de prórroga y apremio en los tributos de la Hacienda pública*, Ed. IEF, Madrid, 1974.

# TEMA 15

## EXTINCIÓN DE LA DEUDA TRIBUTARIA

Francisco Risueño Jiménez  
*Profesor asociado de Derecho Financiero y Tributario*  
*Universidad de Castilla-La Mancha*

### SUMARIO:

I. Introducción. II. El pago o cumplimiento. 1. Sujetos afectados por el pago. 2. Objeto del pago. 3. Forma del pago. 4. Lugar del pago. 5. Tiempo del pago. 6. Prueba. Imputación y consignación del pago. III. La prescripción. 1. Introducción. 2. Plazos y cómputo. 3. Interrupción. 4. Extensión y efectos. IV. Otras formas de extinción de la deuda tributaria. 1. Compensación. 2. Condonación. 3. Baja provisional por insolvencia. 4. Confusión y novación. Bibliografía.

### I. INTRODUCCIÓN

La extinción de la obligación tributaria se regula en los arts. 58 a 76 de la LGT y en los arts. 32 a 73 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación RGR.

Antes de comenzar con la exposición de las causas de extinción de la obligación tributaria, debe partirse de las peculiaridades de la misma respecto a la extinción de las obligaciones en general recogidas en el Código Civil (CC), habida cuenta de que la obligación tributaria tiene un carácter específico frente al carácter genérico de la obligación civil, siendo el Derecho Civil supletorio del Derecho Tributario. Así lo establece el art. 7.2 de la LGT.

Hay que decir que la LGT en su art. 59.1 no contiene una enumeración cerrada y exhaustiva de las causas de extinción de la obligación tributaria dejando abierta la relación a los medios previstos en la normativa aduanera y a los medios previstos en las leyes.

Hechas estas consideraciones pasamos a examinar las distintas formas de extinción de la deuda tributaria, las cuales vienen recogidas en el art. 59.1 y que son principalmente el pago, prescripción, compensación o condonación.



## II. EL PAGO O CUMPLIMIENTO

Es el pago o cumplimiento la forma normal de extinción de la deuda tributaria. Se entiende por tal la exacta realización de la prestación debida.

En el ámbito de las obligaciones tributarias el pago de la obligación puede realizarse bien en periodo voluntario o bien exigirse por la Administración cuando, transcurrido el plazo de ingreso en periodo voluntario, la deuda tributaria no se ha pagado. En este caso la Administración goza de un procedimiento especial que tiene como finalidad dar satisfacción, mediante ejecución de los bienes y derechos del deudor, al crédito tributario de que es titular el ente público. De ello nos ocupamos en el capítulo de este manual dedicado al procedimiento de recaudación, al que nos remitimos.

### 1. Sujetos afectados por el pago

El art. 61.1 de la LGT determina: «Se entiende pagada en efectivo una deuda tributaria cuando se haya realizado el ingreso de su importe en las cajas de los órganos competentes, oficinas recaudadoras o entidades autorizadas para su admisión».

A estos efectos, el art. 19.1 RGR –tras la modificación operada por R.D. 1071/2017, de 29 de julio– determina que «los ingresos se realizarán en cuentas restringidas abiertas en las entidades colaboradoras, cuya denominación y funcionamiento serán establecidos mediante orden ministerial». Es el art. 8 del Reglamento el que establece los órganos competentes para recibir el pago. De ambos preceptos se deduce que la competencia recaudatoria está atribuida a la Agencia Estatal de Administración Tributaria tanto en periodo voluntario como en fase ejecutiva, con la salvedad de aquellas tasas o precios públicos que sean gestionados por un ministerio u Organismo autónomo, en cuyo caso la recaudación en periodo voluntario se llevara a cabo por los órganos que tengan atribuida la gestión.

Sobre la posibilidad de realizar el pago ante un órgano incompetente el art. 33.2 del RGR establece: «Los pagos realizados a órganos no competentes para recibir pagos o personas no autorizadas para ello, no liberarán al deudor de su obligación de pago, sin perjuicio de las responsabilidades de cualquier orden en que incurra el perceptor indebido».

Cuando se habla de la actuación de los particulares ante órganos incompetentes y se producen determinados efectos, la Ley se está refiriendo a la posibilidad de que se produzcan, el derecho a la devolución de ingresos indebido, y tal vez, en su caso, la ausencia de culpabilidad.

Respecto a quienes están legitimados para realizar el pago, pueden serlo cualquiera de los obligados a efectuarlo y que vienen recogidos en el art. 10 RGR. Conforme a este precepto pueden estar obligados al pago de las deudas tributarias:

- Como deudores principales: los sujetos pasivos del tributo sean contribuyentes o sustitutos, los retenedores y quienes deban realizar ingresos a cuenta, y los sujetos infractores.
- Como deudores accesorios: los responsables solidarios, los adquirentes de explotaciones y actividades económicas así como los responsables subsidiarios.

También pueden efectuar el pago de las obligaciones tributarias pendientes de las sociedades o entidades disueltas o liquidadas sus socios o partícipes, quienes, además, responderán de ellas solidariamente.

Por último, respecto a los sucesores mortis causa de los obligados al pago de las deudas tributarias enumeradas en los apartados anteriores se establece que estos se subrogan en la posición del obligado a quien sucedan. Por otra parte, se señala, lógicamente que a la muerte del sujeto infractor no se transmiten las sanciones pecuniarias impuestas al mismo.

Cuestión que ha sido objeto siempre de un especial interés es la relativa al pago por tercero en los arts. 1.158 y 1.159 del CC, dada la amplia legitimación que el art. 1.158 reconoce a cualquier persona ajena a la deuda para proceder al pago. Sin embargo, establece unos presupuestos previos necesarios que deben estar presentes en cualquier acto de pago de una deuda. En función de la existencia o no de interés por parte del tercero que paga y conjugando este con la actitud observada por el deudor frente al citado acto solutorio se extraen las consecuencias jurídicas que se pueden derivar del referido pago. Ello, como no podía ser de otra manera, pone de manifiesto el concepto de interés que ostenta el tercero que salda la deuda, así como el alcance que puede adoptar este concepto, siendo clave para establecer unas consecuencias claras y concisas en cuanto a los efectos que produce el pago del tercero.

Las consecuencias apuntadas vendrán determinadas por la forma o método, legalmente previstos, para que el tercero obtenga el resarcimiento de aquella cantidad que entrego para saldar una deuda ajena. Ello constituye las posibles acciones a utilizar por el tercero, acción de reembolso, a repetición y, la subrogación en el crédito.

Del tipo de acción que se dote al tercero para resarcirse del pago realizado, se derivarán importantes consecuencias toda vez que, en función de las circunstancias en las que se produjo dicho pago nacerá un nuevo crédito, carente de las garantías con las que contaba el anterior (acción de reembolso) o por el contrario, pervivirá el crédito anterior con todas sus garantías (subrogación).

El llamado pago del tercero puede provocar la consecuencia de la «subrogación de un tercero en los derechos del acreedor». De ahí que haya que resaltar los distintos supuestos de subrogación contemplados en el CC en el art. 1.210, especialmente el supuesto regulado en el número 2º que regula el

pago de un tercero no interesado en la obligación, que realiza el pago con aprobación expresa o tácita del deudor.

Por ello, se cuestionaba en algunos sectores si estos preceptos eran de aplicación, ante el silencio de la LGT, en el ámbito tributario. Ante ello debe concluirse que el RGR, en su art. 33.1, admite la posibilidad del pago por tercero regulándolo de forma similar al art. 1.158 del CC pero limitando los derechos del que ha pagado exclusivamente a los que deriven a su favor del acto del pago (STS de 3 de diciembre de 2009).

Especial relevancia cobra la Sentencia del Tribunal Constitucional nº 331/06 acerca de la Comisión Liquidadora del patrimonio y la reciente del Tribunal Supremo de 14 de diciembre de 2006 sobre las garantías del crédito.

## **2. Objeto del pago**

El objeto del pago es el cumplimiento de la prestación tributaria debida. Lo normal es que el objeto del pago sea la entrega de una suma de dinero. De manera excepcional podrá consistir en el empleo de efectos timbrados o en especie.

En efecto, el art. 60.1 de la LGT contempla el pago de la deuda en efectivo, o bien mediante el empleo de efectos timbrados. Es el art. 40.1 del RGR el que admite la posibilidad de pago en especie si bien supeditado a que una ley así lo imponga y a ciertas formalidades. El art. 62.3 del RIRPF admite el pago mediante bienes integrantes del patrimonio histórico-artístico; igualmente se autoriza el pago en bienes de interés cultural cuando se trate, por ejemplo del ISD.

En el ámbito civil el pago ha de reunir las condiciones de identidad, integridad e indivisibilidad. Identidad indica que la prestación en la que consiste el pago ha de ser exactamente la que se debía y no otra.

La integridad del pago, consiste en que la prestación que ha de cumplirse se haga de modo completo. A este respecto el art. 1.157 del CC establece que no se considerará pagada una deuda sino cuando completamente se hubiese entregado la cosa o hecho la prestación en que la obligación consiste. Pues bien, y frente a lo que habría sido también en materia tributaria, la LGT (art. 59.2) y el RGR (art. 68.3) admiten el pago parcial que liberaría al deudor en el importe satisfecho efectivamente.

Por lo que respecta a la indivisibilidad del pago, se recoge en el art. 1.169 del CC establece que no podrá compelerse al acreedor a recibir parcialmente las prestaciones en que consista la obligación, a no ser que el contrato así lo prevea expresamente. Lógicamente esta premisa carece de sentido en el ordenamiento tributario desde el momento en que se autoriza el aplazamiento y fraccionamiento de deudas tributarias.

### **3. Formas de pago**

Recogida en el art. 60 de la LGT, establece: «El pago de la deuda tributaria se efectuara en efectivo. Podrá efectuarse mediante efectos timbrados cuando así se disponga reglamentariamente».

Por su parte, el RGR regula los medios de pago en los arts. 34 a 38, distinguiendo:

- Pago en efectivo.
- Pago mediante utilización de efectos timbrados.
- Pago en especie.

Sobre el pago en efectivo, puede establecerse que incluye tanto el dinero como los medios sustitutivos de este. Así aparece previsto en el art. 24 de la LGT, al ennumerar:

- El dinero de curso legal.
- Cheque.
- Cualesquiera otros que se autoricen por el Ministerio de Economía y Hacienda.

Respecto del primero se puede decir que el dinero deberá ser de curso legal con independencia de cuál sea el órgano recaudatorio que haya de recibir el pago, el periodo de recaudación en que se efectúe y la cuantía de la deuda, y deberá realizarse en las cajas de los órganos de recaudación (arts. 13 y 33.2 RGR) o Entidades Colaboradoras según establece los arts. ículos 14 y siguientes del RGR.

En cuanto al pago mediante cheque (art. 35 RGR) deberá efectuarse en la Caja de la Dirección General del Tesoro y Política Financiera y de las Aduanas autorizadas debiendo reunir los requisitos exigidos por la legislación mercantil como:

1. Ser nominativo y cruzado al Banco de España.
2. Nombre o razón social del librador que se expresará debajo de la firma con toda claridad.

En relación al pago mediante efectos timbrados en los casos en los que así lo prevea la normativa reguladora de cada tributo, la LGT en su art. 61.2 aclara que corresponde a las normas reglamentarias la forma, estampación, visado y demás características, regulándose las condiciones en los arts. 116 y 117 del RITPAJD.

Por lo que al pago en especie se refiere, nos remitimos a la posibilidad de pago con bienes de interés cultural y del Patrimonio Histórico Español en determinados tributos que regula su propia normativa y al que ya hemos hecho referencia.

#### 4. Lugar del pago

Recogido en el art. 61.1 de la LGT, determina que «Se entiende pagada en efectivo una deuda tributaria cuando se haya realizado el ingreso de su importe en las cajas de los órganos competentes, oficinas recaudadoras o entidades autorizadas para su admisión».

En términos similares es regulado en el art. 33 del RGR, donde además prevé los efectos de realizar los pagos a órganos no competentes o personas no autorizadas, donde no se liberará al deudor de su obligación de pago, sin perjuicio de las responsabilidades de todo orden en que incurra el preceptor indebido.

#### 5. Tiempo del pago

Toda obligación debe ser pagada a su vencimiento, y una obligación se considera vencida desde que es exigible. A ello se refiere el art. 62.1 de la LGT cuando dispone que las deudas tributarias deberán pagarse en los plazos que establezca la normativa de cada tributo. Tanto la LGT como el RGR establecen que la recaudación de los tributos se realizara mediante el pago voluntario o en periodo ejecutivo. Los plazos en periodo voluntario son variados y la LGT se remite a la ley propia de cada tributo y en su defecto a la normativa recaudatoria constituida por el art. 68 y 69 del RGR. Resumiendo, y con carácter general:

- a) En el caso de deudas tributarias resultantes de liquidaciones practicadas por la Administración, en periodo voluntario dependerá si la notificación de la liquidación se realiza entre los días 1 y 15 de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 20 del mes posterior o, si este no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente; y si la notificación se realizará entre los días 16 y ultimo de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 5 del segundo mes posterior o, si este no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.
- b) Una vez iniciado el periodo ejecutivo y notificada la providencia de apremio, el pago de la deuda tributaria deberá efectuarse si la notificación de la providencia se realiza entre los días 1 y 15 de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 20 de dicho mes o, si este no fuera hábil, hasta el inmediato siguiente y si la notificación de la providencia se realiza entre los días 16 y ultimo de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 5 del mes siguiente o, si este no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente,
- c) El pago en periodo voluntario de las deudas de notificación colectiva y periódica que no tengan establecido otro plazo en sus normas reguladoras deberá efectuarse en el periodo comprendido entre el día 1 de septiembre y el 20 de noviembre o, si este no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.

El art. 8 k) de la LGT recoge, en consonancia con el art. 32 del RGR, que la condonación de deudas y sanciones tributarias y la concesión de moratorias y quitas solo podrá hacerse por Ley.

Mención aparte merece el aplazamiento y fraccionamiento de pago recogidos en el art. 65 de la LGT, que dispone: «Las deudas tributarias que se encuentren en periodo voluntario o ejecutivo podrán aplazarse o fraccionarse en los términos que se fijen reglamentariamente y previa solicitud del obligado tributario, cuando su situación económico-financiera le impida, de forma transitoria, efectuar el pago en los plazos establecidos» debiendo garantizarse en los términos previstos en el art. 82 LGT.

Serán las normas reglamentarias las que deban establecer los supuestos de hecho aplazables. A ello se dedica el art. 44 de RGR que sienta el principio general de que todas las deudas tributarias, e incluso las demás de Derecho Público cuya titularidad corresponda a la Hacienda Pública, son aplazables, salvo las excepciones previstas en las leyes. Pese a que el aplazamiento y el fraccionamiento son incidentes que tienen lugar en el pago de la deuda tributaria, no es menos cierto que dicho lance tiene lugar dentro del procedimiento de recaudación, lo que justifica que su estudio se traslade al encargado de su análisis.

El R.D.-Ley 3/2016, de 2 de diciembre, modifica el apartado 2 del art. 65 LGT, estableciendo aquellas deudas que no pueden ser objeto de aplazamiento o fraccionamiento. A tal efecto, lo serán:

- «a) aquellas cuya exacción se realice por medio de efectos timbrados.
- b) Las correspondientes a obligaciones tributarias que deban cumplir el retenedor o el obligado a realizar ingresos a cuenta.
- c) En caso de concurso del obligado tributario, las que, de acuerdo con la legislación concursal, tengan la consideración de créditos contra la masa.
- d) Las resultantes de la ejecución de decisiones de recuperación de ayudas de Estado reguladas en el título VII de esta Ley.
- e) Las resultantes de la ejecución de resoluciones firmes total o parcialmente desestimatorias dictadas en un recurso o reclamación económico-administrativa o en un recurso contencioso-administrativo que previamente hayan sido objeto de suspensión durante la tramitación de dichos recursos o reclamaciones.
- f) Las derivadas de tributos que deban ser legalmente repercutidos salvo que se justifique debidamente que las cuotas repercutidas no han sido efectivamente pagadas.
- g) Las correspondientes a obligaciones tributarias que deba cumplir el obligado a realizar pagos fraccionados del Impuesto sobre Sociedades. Las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento a que se refieren los distintos párrafos de este apartado serán objeto de inadmisión».

Así las cosas, las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento de deudas afectadas por esta medida se inadmitirán, mientras que el resto de solicitudes se tramitarán en función de su importe, de acuerdo con el procedimiento establecido, que no ha sido modificado por el Real Decreto-Ley. En definitiva, las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento que se refieran a deudas por importe global igual o inferior a 30.000 euros no necesitarán aportar garantías, y se tramitarán mediante un proceso automatizado. Las solicitudes por un importe global superior deberán aportar las garantías adecuadas y se tramitarán mediante un proceso ordinario no automatizado. El límite exento de aportar garantías se elevó en octubre de 2015 desde 18.000 euros a los 30.000 euros actuales. Téngase en cuenta que la AEAT ha publicado la Instrucción 1/2017, de 18 de enero, de la Directora del Departamento de Recaudación de la AEAT, sobre gestión de aplazamientos y fraccionamientos de pago.

Como consecuencia de la transposición de la Directiva 2010/24/UE del Consejo, de 16 de marzo de 2010, sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas, que introduce varios cambios importantes en el ámbito de la asistencia mutua, el art. 62.6 LGT dispone que el plazo para el pago de las deudas de titularidad de otros Estados o entidades internacionales o supranacionales cuya actuación recaudatoria se realice en el marco de la asistencia mutua será requerido al obligado tributario, como regla general, dentro de los siguientes plazos:

- a) Si la notificación del instrumento de ejecución se realiza entre los días uno y 15 de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 20 de dicho mes o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.
- b) Si la notificación del instrumento de ejecución se realiza entre los días 16 y último de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día cinco del mes siguiente o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.

## **6. Prueba. Imputación y consignación del pago**

El RGR establece con carácter general que quien pague una deuda conforme a lo dispuesto en el mismo, tendrá derecho a que se le entregue un justificante del pago realizado, distinguiendo a su vez si el pago ha sido realizado en efectivo o mediante efectos timbrados.

Si el pago es en efectivo los justificantes podrán ser: recibo, carta de pago suscrita o validada por órganos competentes o por entidades autorizadas para recibir el pago, por las patentes, por certificaciones acreditativas del ingreso efectuado o por cualquier documento que otorgue ese carácter justificativo por el Ministerio de Hacienda.



En el caso de utilización de efectos timbrados, los propios efectos, debidamente inutilizados, constituyen el justificante de pago.

Finalmente, el deudor podrá solicitar de la Administración certificación acreditativa del pago efectuado, estando obligada a emitirla.

El art. 63 de la LGT regula lo concerniente a la imputación de pagos, destacando tres cuestiones:

- a) Se establece que las deudas tributarias se presumen autónomas. Consecuencia de ello es que el obligado al pago de varias deudas podrá imputar cada pago a la deuda que libremente determine tal y como deriva del art. 1172 del CC.
- b) En los casos de ejecución forzosa en que se hayan acumulado varias deudas tributarias del mismo sujeto pasivo y no pudieran satisfacerse totalmente, la administración aplicará el pago al crédito más antiguo fijándose la antigüedad de acuerdo con la fecha en que fueron exigibles.
- c) Se determina que cuando las deudas acumuladas correspondan unas a tributos de la administración y otra a tributos a favor de otras entidades tendrán preferencia para su cobro las primeras, excepción hecha de aquellos supuestos en que exista una garantía respecto del pago dentro de las que expresamente determina la Ley.

En relación a los efectos de la imputación de pagos hay que distinguir entre periodo voluntario y periodo ejecutivo, en el voluntario el deudor de varias deudas puede imputar el pago a aquellas que libremente determine. Mientras que en periodo ejecutivo la imputación se hará siguiendo el crédito más antiguo.

Por último, se establece que el cobro de un débito posterior no extinguirá el derecho de la Administración a percibir los anteriores en descubierto. Hay que resaltar la diferencia que hay entre la norma tributaria de la norma del CC que en el art. 1.110 determina que el recibo del último plazo extinguirá la obligación en cuanto los plazos anteriores. En realidad, lo que se pretende es liberar a la Administración de hacer reservas respecto de la subsistencia de los débitos anteriores.

Finalmente, el art. 64 de la LGT recoge la consignación del pago disponiendo al respecto que: «Los obligados tributarios podrán consignar el importe de la deuda tributaria y en su caso de las costas reglamentariamente devengadas en la Caja General de Depósitos u órgano equivalente de las restantes Administraciones Públicas, o en alguna de sus sucursales, con los efectos liberatorios o suspensivos que las disposiciones reglamentarias determinen».

Como puede observarse, la consignación a efectos tributarios varía sustancialmente de la prevista en el CC. Diferencia que afecta, por un lado, al lugar de la consignación; y, por otro, a los efectos.

En cuanto al lugar, la consignación en el procedimiento tributario se lleva a través de operadores administrativos —la Caja General de Depósitos— y no vía judicial. Por otro, y por lo que respecta a los efectos, la consignación de las deudas puede llevarse a cabo con una finalidad liberatoria o extintiva, pero también puede producirse con una finalidad diversa, cual es la de suspender la ejecutoriedad del acto tributario impugnado en el curso de un recurso o procedimiento económico-administrativo (art. 43 RGR), en cuyo caso la consignación tendrá efectos suspensivos desde la fecha en que haya sido efectuada, siempre que se realice de acuerdo con las normas que regulan los recursos o reclamaciones.

Por último cabe plantearse el problema de si el deudor, después de haber consignado el pago, puede retirar la cantidad ingresada, nada establece la normativa tributaria, aunque el CC admite esa posibilidad en determinadas circunstancias.

### III. LA PRESCRIPCIÓN

#### 1. Introducción

La LGT contempla la prescripción en los arts. 66 a 70 dentro del Capítulo de la deuda tributaria y antes de la sección dedicada a otras formas de extinción, con lo que se pone de manifiesto la concepción que tiene la ley de referirse a la prescripción como al propio crédito tributario, analógicamente podemos decir que la prescripción de las obligaciones civiles como forma de extinción de estas.

El art. 66 de la LGT establece: «Prescribirán a los 4 años los siguientes derechos:

- El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.
- El derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas.
- El derecho a solicitar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías.
- El derecho a obtener las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías».

Como puede observarse, existen distintos supuestos de prescripción, lo que origina no poca confusión.

Enmarcado el art. 66 de la LGT en el contexto de la Ley hay que admitir que configura plazos de prescripción para liquidar la deuda y para recaudarla,

aun tratándose de potestades administrativas, lo cierto es que el plazo de cuatro años no es un término absoluto tras el cual no puedan ejercerse estas potestades, sino que iniciados con anterioridad los respectivos procedimientos, podrán seguir desarrollándose mas allá de este límite temporal, desechando así la idea de caducidad. De otra parte el art. 68 LGT prevé la interrupción de estos plazos por actuaciones administrativas tendentes a liquidar y recaudar, admitiendo con ello una posibilidad que no existe en los plazos de caducidad. Sin que ello signifique negar que el régimen de la prescripción en Derecho Tributario se aparta de la regulación general en Derecho Privado.

La Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la LGT introduce un nuevo artículo 66 bis, el cual establece el derecho a comprobar e investigar:

«1. La prescripción de derechos establecida en el artículo 66 de esta Ley no afectará al derecho de la Administración para realizar comprobaciones e investigaciones conforme al art. 115 LGT, salvo lo dispuesto en el apartado siguiente.

2. El derecho de la Administración para iniciar el procedimiento de comprobación de las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o de deducciones aplicadas o pendientes de aplicación, prescribirá a los diez años a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al ejercicio o periodo impositivo en que se generó el derecho a compensar dichas bases o cuotas o a aplicar dichas deducciones».

En los procedimientos de inspección de alcance general a que se refiere el art. 148 LGT, respecto de obligaciones tributarias y periodos cuyo derecho a liquidar no se encuentre prescrito, se entenderá incluida, en todo caso, la comprobación de la totalidad de las bases o cuotas pendientes de compensación o de las deducciones pendientes de aplicación, cuyo derecho a comprobar no haya prescrito de acuerdo con lo dispuesto en el párrafo anterior. En otro caso, deberá hacerse expresa mención a la inclusión, en el objeto del procedimiento, de la comprobación a que se refiere este apartado, con indicación de los ejercicios o periodos impositivos en que se generó el derecho a compensar las bases o cuotas o a aplicar las deducciones que van a ser objeto de comprobación.

La comprobación a que hemos hecho referencia y, en su caso, la corrección o regularización de bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o deducciones aplicadas o pendientes de aplicación respecto de las que no se hubiese producido la prescripción, sólo podrá realizarse en el curso de procedimientos de comprobación relativos a obligaciones tributarias y periodos cuyo derecho a liquidar no se encuentre prescrito.

El nuevo art. 65 bis LGT, finaliza estableciendo que salvo que la normativa propia de cada tributo establezca otra cosa, la limitación del derecho a comprobar no afectará a la obligación de aportación de las liquidaciones o autoli-

quidaciones en que se incluyeron las bases, cuotas o deducciones y la contabilidad con ocasión de procedimientos de comprobación e investigación de ejercicios no prescritos en los que se produjeron las compensaciones o aplicaciones.

## 2. Plazos y cómputo

El art. 66 LGT establece cuatro supuestos diferentes como susceptibles de prescripción, indicando el art. 67 LGT el inicio de plazo de cada uno.

El derecho a liquidar la deuda por la Administración a la que alude la letra a) del art. 66 de la LGT inicia su cómputo el día en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración.

Esta nueva formulación se hace eco de la generalización de la gestión a través de la autoliquidación, puesto que en algún caso media un tiempo considerable desde el devengo hasta el plazo de declaración, durante ese lapso no puede la Administración ni liquidar ni exigir la deuda, siendo incoherente que contara ya para la prescripción frente al criterio anterior de fijar el momento inicial en el devengo del tributo. En consecuencia, una vez finalizado el plazo de declaración y se haya presentado o no por el sujeto, la Administración dispondrá de un plazo de cuatro años para iniciar las correspondientes actuaciones de comprobación e investigación y liquidar la prestación tributaria.

La acción para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas de la letra b) del art. 66 de la LGT no es más que la función recaudatoria que incumbe a la Administración, referida a deudas ya liquidadas, y más concretamente, la recaudación en vía ejecutiva. En efecto, el art. 67 de la LGT fija el inicio del cómputo de la prescripción en este supuesto al finalizar el periodo voluntario de ingreso, por lo que será la vía de apremio la que determine el inicio del cómputo del plazo prescriptivo cuatrienal. Aunque en rigor la exigencia del ingreso se opera con el propio acto de liquidación no es a partir de él cuando se inicia la prescripción.

Así pues, mediando liquidación administrativa será tras el plazo del art. 68 del RGR cuando empiece a computarse el plazo de prescripción. Tratándose de declaraciones-liquidaciones, la solución varía según la Administración conozca o no el importe de la prestación tributaria. Si no lo conoce, al coincidir el periodo voluntario de ingreso con el plazo de declaración, comenzará la prescripción del derecho a liquidar el día siguiente a la finalización de tal periodo, si no se ha presentado por el sujeto la declaración. Si lo conoce, comenzaría la vía de apremio y con ella el plazo de prescripción. En definitiva, este último supuesto se reconduce a los casos en que existe liquidación administrativa.

El derecho a la devolución de ingresos indebidos, recogido en la letra c) y d) de la LGT —según se trate de solicitar u obtener— es, a diferencia de los supuestos anteriores, a favor del obligado tributario, por lo que la prescripción

en este caso jugará en su contra. Según el art. 67 de la LGT se inicia el cómputo a partir del día en que se realizó el ingreso indebido, con lo que la posición del particular queda en peor situación que la de la Administración, ya que desde ese día hasta su reconocimiento como indebido puede transcurrir un tiempo considerable.

De ahí que deba distinguirse un primer plazo de cuatro años para conseguir ese reconocimiento, y cuatro más desde que este se operó para exigir la devolución, tal y como precisa el art. 3 RD 1163/1990, de 21 de septiembre, regulador de la devolución de ingresos indebidos.

Resulta significativa la Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de febrero de 2007 sobre la prescripción y la acción para exigir el pago de las deudas liquidadas.

Téngase en cuenta la nueva redacción otorgada al art. 67.2 LGT por la Ley 7/2012, que contempla los criterios para el cómputo del plazo de prescripción en relación con los responsables. De este modo, en el caso de los responsables subsidiarios el plazo se computa desde la notificación de la última actuación recaudatoria practicada al deudor principal o a cualquiera de los responsables solidarios. Sin embargo, para los responsables solidarios el plazo de prescripción se inicia en paralelo con el del deudor; o lo que es lo mismo: comienza a contarse desde el día siguiente a la finalización del plazo de pago en período voluntario del deudor principal.

La Ley 34/2015, de 21 de septiembre, introduce una precisión en el apartado 1 del art. 67 LGT en relación a los tributos de cobro periódico, disponiendo al efecto que “cuando para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación no sea necesaria la presentación de declaración o autoliquidación, el plazo de prescripción comenzará el día de devengo del tributo”.

### **3. Interrupción**

La interrupción de la prescripción se aborda en el art. 68 de la LGT, que prevé tres causas interruptivas cuando juega a favor del obligado tributario, y otra más para el derecho a la devolución de los ingresos indebidos.

El primer motivo de interrupción es cualquier acción administrativa, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria.

Cabe hacer dos precisiones. Por un lado, no basta que se efectúe la actuación administrativa sino que ha de ser notificada en la forma que se prevea o puesta en conocimiento del sujeto, como exige el propio precepto, por lo que será la notificación la que habrá de producirse antes de finalizar el periodo de prescripción para tener virtualidad interruptiva. La segunda precisión, consiste en que no cualquier acto tendrá esa eficacia, sino solo los ordenados a ini-

ciar o proseguir los respectivos procedimientos y que no respondan a la mera finalidad de interrumpir la prescripción, sino que efectivamente contribuyan a la liquidación o recaudación.

Acorde con este precepto de la LGT, el RGGIT atribuye en su art. 87.3.d) eficacia interruptiva de la prescripción al inicio de las actuaciones inspectoras, eliminándolas si después son interrumpidas injustificadamente.

El segundo motivo de interrupción fijado es la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, por las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado tributario en el curso de dichas reclamaciones o recursos, por la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal o por la presentación de denuncia ante el Ministerio Fiscal, así como por la recepción de la comunicación de un órgano jurisdiccional en la que se ordene la paralización del procedimiento administrativo en curso.

Por último, hay que decir que una vez interpuesto el recurso o reclamación, todo el tiempo que dure su sustanciación no debe ser computable para la prescripción, por tanto, solo tras la finalización del procedimiento correspondiente volverá a iniciarse el cómputo del plazo. Ahora bien, si el procedimiento finaliza mediante una resolución contra la que no reacciona el sujeto, el plazo de prescripción debe contarse no desde dicha resolución, sino desde la última actuación llevada a cabo en el procedimiento revisor, porque la resolución presunta no es más que una ficción a la que no se le puede dar eficacia interruptiva, primando así a la Administración.

El tercer motivo de interrupción viene determinado por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente a la liquidación o autoliquidación de la deuda tributaria. Obviamente debe entenderse que hace referencia a una actuación conducente al pago o liquidación de la deuda.

En este sentido cobra especial importancia cuando se entiende que el obligado tributario tiene conocimiento formal de tales acciones. Normalmente será en la fecha en que se produzca la notificación por parte de Hacienda, ya sea el día en que hemos recibido el requerimiento postal, a los 15 días desde que se publicó el aviso en el Boletín Oficial del Estado por no haberse podido entregar la notificación por correos, en el momento de acceder al contenido del acto notificado en la Dirección Electrónica Habilitada o a los 10 días desde su puesta a disposición en la Dirección Electrónica habilitada si no se accede a su contenido.

En cualquier caso, cuando se entiende recibida una notificación de hacienda, automáticamente se produce la interrupción del plazo de prescripción. Además, en el caso de notificación de inicio de un procedimiento de inspección, el plazo de prescripción se amplía en cuatro años más.

Para resolver los procedimientos iniciados, la Agencia Tributaria tiene un plazo máximo de 6 meses, excepto en el procedimiento de inspección, cuyo plazo máximo de resolución es de 12 meses. Transcurridos estos plazos se

producirá su caducidad, sin incluir los periodos de interrupción justificados y las dilaciones por causas no imputables a la Administración como, por ejemplo, el plazo dado al obligado tributario para presentar alegaciones. Lo más importante es que la caducidad de los procedimientos conlleva la no interrupción del plazo de prescripción (art. 104.5 LGT), es decir, como si no se hubieran realizado.

Este punto es el de más difícil interpretación teniendo en cuenta las últimas sentencias sobre el tema del Tribunal Económico-Administrativo Central o del Tribunal Supremo. Es recomendable en este sentido la lectura de las STS de 23/05/2016 (recurso 789/2014) y STS de 21/06/2016 (recurso 1591/2015) o las resoluciones 00035/2013 del 05/07/2016 y 04872/2012 del 13/01/2016 del TEAC.

Por último, como es lógico, una vez producida la interrupción, se iniciará de nuevo el cómputo del plazo de prescripción.

En caso de tributos gestionados mediante autoliquidación, la presentación de la declaración tiene efectos interruptivos, pues aunque no suponga aceptar la procedencia del gravamen sí conduce a su liquidación, manteniendo abierta esa potestad de la Administración.

Cabe señalar que cuando el plazo de prescripción se hubiera interrumpido por la interposición del recurso ante la jurisdicción contenciosa-administrativa, por el ejercicio de acciones civiles o penales, por la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción competente o la presentación de denuncia ante el Ministerio fiscal o por la recepción de una comunicación judicial de paralización del procedimiento, el cómputo del plazo de prescripción se iniciara de nuevo cuando la Administración tributaria reciba la notificación de la resolución firme que ponga fin al proceso judicial o que levante la paralización, o cuando se reciba la notificación del Ministerio Fiscal devolviendo el expediente.

Cuando el plazo de prescripción se hubiera interrumpido por la declaración del concurso del deudor, el cómputo del plazo de prescripción se iniciara de nuevo en el momento de aprobación del convenio concursal para las deudas tributarias no sometidas al mismo. Respecto a las deudas tributarias sometidas al convenio concursal, el cómputo del plazo de prescripción se iniciara de nuevo cuando aquellas resulten exigibles al deudor. Si el convenio no fuera aprobado, el plazo se reiniciara cuando se reciba la resolución judicial firme que señale dicha circunstancia. Esto no será aplicable al plazo de prescripción del derecho de la Administración Tributaria para exigir el pago cuando no se hubiera acordado la suspensión en vía contenciosa-administrativa.

Finalmente, una vez interrumpido el plazo de prescripción para un obligado tributario, dicho efecto se extiende a todos los demás obligados, incluidos los responsables. No obstante si la obligación es mancomunada y solo se reclama a uno de los obligados tributarios la parte que le corresponde, el plazo no se interrumpe para los demás.



Si existieran varias deudas liquidadas a cargo de un mismo obligado al pago, la interrupción de la prescripción solo afectará a la deuda a que se refiera.

Téngase en cuenta que como consecuencia del nuevo marco de la asistencia mutua entre Estados, las actuaciones a las que se refieren los apartados anteriores y las de naturaleza análoga producirán los mismos efectos interruptivos de la prescripción cuando se realicen en otro Estado, aun cuando dichos actos no produzcan efectos interruptivos semejantes en el Estado en el que materialmente se realicen.

Se introduce un nuevo apartado 9 en el art. 68 LGT tras la aprobación de la ley 34/2015 de 21 de septiembre, el cual establece:

«La interrupción del plazo de prescripción del derecho a que se refiere la letra a) del artículo 66 de esta Ley relativa a una obligación tributaria determinará, asimismo, la interrupción del plazo de prescripción de los derechos a que se refieren las letras a) y c) del citado artículo relativas a las obligaciones tributarias conexas del propio obligado tributario cuando en éstas se produzca o haya de producirse una tributación distinta como consecuencia de la aplicación, ya sea por la Administración Tributaria o por los obligados tributarios, de los criterios o elementos en los que se fundamente la regularización de la obligación con la que estén relacionadas las obligaciones tributarias conexas.

A efectos de lo dispuesto en este apartado, se entenderá por obligaciones tributarias conexas aquellas en las que alguno de sus elementos resulten afectados o se determinen en función de los correspondientes a otra obligación o período distinto.»

#### 4. Extensión y efectos

El tratamiento de la prescripción se cierra en el art. 69.2 de la LGT, que dispone que se aplicará de oficio, incluso en los casos en que se haya pagado la deuda tributaria, sin necesidad de que la invoque o excepcione el obligado tributario y aprovecha por igual a todos los obligados al pago de la deuda tributaria.

Constituye este aspecto una diferencia sustancial de régimen jurídico con el Derecho privado, donde actúa como excepción a la pretensión de la contraparte. Ante esta previsión será la Administración la que deberá apreciar la prescripción y en su caso dar de baja el crédito afectado, igualmente los órganos decisorios de recursos podrán y deberán apreciarla de oficio, dada su potestad para revisar cuestiones no planteadas por las partes.

El principal problema es si una vez transcurridos los plazos de prescripción puede o no el sujeto renunciar a la prescripción ganada. Tanto la LGT en su art. 69.3 LGT, como el RGR rechazan esta posibilidad y la declaran extinguida.

Por último señalar los efectos de la prescripción en relación con las obligaciones formales, cuando estas están vinculadas a otras obligaciones tributarias

del propio obligado, entonces solo podrán exigirse mientras no haya expirado el plazo de prescripción del derecho para determinar estas últimas.

Habría que tener en cuenta la última modificación de la LGT por la Ley 34/2015, y que modifica el art. 70.3 LGT disponiendo que la obligación de justificar la procedencia de los datos que tengan su origen en operaciones realizadas en períodos impositivos prescritos se mantendrá durante el plazo de prescripción del derecho para determinar las deudas tributarias afectadas por la operación correspondiente y, en todo caso, en los supuestos a que se refiere el art. 66.bis.2 y 3 LGT.

#### **IV. OTRAS FORMAS DE EXTINCIÓN DE LA DEUDA TRIBUTARIA**

##### **1. Compensación**

La compensación tradicionalmente ha sido objeto de importantes modificaciones, ya que es una forma de extinción de las deudas tributarias que debería tener una gran aplicación dada la existencia de frecuentes prestaciones a cargo no solo de los ciudadanos, sino también de la Administración Pública. La Ley de derechos y garantías del contribuyente reconoció esta importancia, ordenando al Gobierno que elaborara una regulación de un sistema de cuenta corriente tributaria, con el objeto de conseguir una mayor eficacia en la compensación de deudas y créditos tributarios, de la normativa reguladora de la compensación se desprende una cierta desconfianza de la Administración respecto de la compensación.

Se encuentra regulada en los arts. 71 a 74 de la LGT y distingue tres tipos de compensación:

- a) Las deudas tributarias de un obligado tributario podrán extinguirse total o parcialmente por compensación con créditos reconocidos por acto administrativo a favor del mismo obligado, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan.
- b) La cuenta corriente tributaria, aunque su aplicación es restringida a algunos sujetos y tributos.
- c) La compensación prevista en el IRPE, que fue introducida por la Ley 24/2001 de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.

Es el RGGIT aprobado por el RD. 1065/2007, en su art. 132 el que regula el pago o las compensaciones de las devoluciones tributarias remitiéndose respecto al procedimiento y plazos al RGR y su normativa de desarrollo, estableciendo el devengo del interés de demora a favor del obligado tributario hasta la fecha en que se produzca la extinción del crédito como consecuencia de la compensación.

En el primer tipo son compensables, total o parcialmente, las deudas de los particulares tanto en periodo voluntario como ejecutivo, ya sean liquidadas por la Administración o exigibles mediante autoliquidación. Asimismo, podrán compensarse las deudas tributarias de Entidades Públicas no regidas por el Derecho privado una vez finalizado el periodo voluntario de ingreso, junto a ello cualquier otra deuda por tributos u otros recursos de derecho público será compensable cuando lo prevea su norma reguladora.

El obligado tributario podrá solicitar la compensación de las deudas tributarias que se encuentren tanto en periodo voluntario de pago como en periodo ejecutivo. El hecho de presentar una solicitud de compensación en periodo voluntario impedirá el inicio del periodo ejecutivo de la deuda concurrente con el crédito ofrecido, pero no el devengo de interés de demora que pueda proceder, en su caso, hasta la fecha de reconocimiento del crédito.

La extinción de la deuda tributaria se producirá en el momento de la presentación de la solicitud o cuando se cumplan los requisitos exigidos para las deudas y los créditos, si este momento fuera posterior a dicha presentación, el acuerdo de compensación declarará dicha extinción.

Los requisitos de la compensación no afectan ya tanto a la deuda, dada la ampliación con que se admite, como al crédito, que deberá estar reconocido por acto administrativo firme. Esta condición afecta a las actas de Inspección que permite la compensación entre los créditos y deudas que deriven de las diversas actas, una vez que sean estas firmes.

Las modalidades de compensación son variadas, pudiendo clasificarse en cuatro grupos:

- a) Compensación de oficio. Conforme al art. 73 LGT:
  - La Administración Tributaria compensará de oficio las deudas tributarias que se encuentren en período ejecutivo.
  - Se compensarán de oficio durante el plazo de ingreso en período voluntario las cantidades a ingresar y a devolver que resulten de un mismo procedimiento de comprobación limitada o inspección o de la práctica de una nueva liquidación por haber sido anulada otra anterior de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 5 del art. 26 LGT.
  - Asimismo, se compensarán de oficio durante el plazo de ingreso en periodo voluntario las cantidades a ingresar y a devolver que resulten de la ejecución de la resolución a la que se refieren los arts. 225.3 y 239.7 LGT. La Administración tributaria compensará de oficio las deudas tributarias que se encuentren en periodo ejecutivo, asimismo se compensará de oficio durante el plazo de ingreso en periodo voluntario las cantidades a ingresar y a devolver que resulten de un mismo procedimiento de comprobación limitada o inspección o de la práctica de una nueva liquidación por haber sido anulada otra anterior de acuerdo a la normativa de la LGT.

- b) Compensación de oficio de deudas de otros acreedores (art. 58 del RGR), transcurrido el periodo voluntario, se compensará de oficio con el crédito reconocido a favor del deudor tributario, la deuda y los recargos del período ejecutivo del que procedan.
- c) Compensación a instancia del obligado al pago, la solicitud de compensación se dirigirá al órgano competente de la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, identificando el sujeto la deuda con la fecha de vencimiento del periodo voluntario, y el crédito reconocido, indicando que no se ha transmitido a tercero. Si se deniega la compensación se dará como plazo para el ingreso (el previsto en el art. 62 LGT) o continuará el procedimiento de apremio. También es a instancia del interesado, durante el periodo voluntario, la compensación de las deudas u los créditos derivados de actas de Inspección firmes, a que se ha hecho referencia, pero en este supuesto la compensación se acordara en todo caso.
- d) Compensación automática, esta se producirá cuando se anule una liquidación y se sustituya por otra, compensando esta última con lo ingresado por la anterior. Sus efectos se recogen el art. 68 del RGR, centrándose en la extinción de créditos y deudas en la cantidad concurrente, entregando justificante al obligado de la extinción de la deuda, en todo o en parte compensada. Si restara deuda, seguirá su régimen ordinario, debiendo ingresarse a su vencimiento o continuando el procedimiento de apremio si ya estaba apremiada.
- e) Por último, también se compensarán de oficio durante el plazo de ingreso en periodo voluntario las cantidades a ingresar y a devolver relativas a obligaciones tributarias conexas que resulten de la ejecución de la resolución del recurso o reclamación económico-administrativa a la que se refieren los arts. 225.3 y 239.7 LGT, debiéndose producir el ingreso o la devolución del importe diferencial que proceda. En este supuesto, procederá igualmente la liquidación de los intereses de demora devenidos según lo dispuesto en el art. 26 LGT, intereses que serán objeto de compensación en el mismo acuerdo (R.D. 1071/2017, de 29 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento General de Recaudación, aprobado por el R.D. 939/2005, de 29 de julio).

El segundo tipo de compensación, es de carácter específico en contraposición al anterior que podemos denominarlo general, llamado de cuenta corriente tributaria. La cuenta corriente tributaria es regulada en los arts. 138 y siguientes del Real Decreto 1065/2007, por el que se establece:

- Aquellos obligados tributarios que pueden acogerse a dicho sistema.
- Los créditos y deudas que son objeto de anotación.
- El procedimiento para la inclusión en el sistema de cuenta corriente.

- Efectos sobre los créditos y débitos tributarios.
- Determinación del saldo y exigibilidad del mismo.
- Finalización del sistema.

Son necesarios unos requisitos formales, como son que deben corresponder al mismo periodo la deuda y la cantidad a devolver, que las declaraciones se presenten de forma simultanea por ambos cónyuges, estando estos al corriente de sus obligaciones tributarias y no estén acogidos al sistema de cuenta corriente tributaria.

El procedimiento es muy simple, ya que la solicitud expresa de la compensación suspende el plazo para ingresar la deuda tributaria y una vez hechas las comprobaciones pertinentes se acuerda, bien la compensación total o parcial de la deuda, o bien su denegación. Si esta se produce se deberá ingresar junto los intereses de demora calculados desde la fecha de finalización del plazo de declaración del impuesto.

## **2. Condonación**

El perdón de la deuda tributaria es algo extraordinario y, en principio, pugna con la indisponibilidad por parte de la administración de los créditos tributarios de que es acreedora.

Recogida en el art. 75 de la LGT determina que: «Las deudas tributarias solo podrán condonarse en virtud de ley, en la cuantía y con los requisitos que en la misma se determinen».

En idénticos términos se manifiesta el RGR. La Ley General Presupuestaria en su art. 7.2 es mucho más rotunda, impidiendo las exenciones, perdones, rebajas y moratorias de cualquier derecho de la Hacienda Pública que no venga determinado por la Ley. Con ello se pretende guardar el origen y carácter legal del tributo, respetándose el principio de indisponibilidad de la prestación.

La propia LGT prevé dos supuestos de condonación parcial de la deuda tributaria, referidos a las sanciones, no a la prestación principal. En primer lugar, la LGT admitía la condonación graciable de sanciones por el Ministerio de Economía cuando su ejecución afectare grave y sustancialmente al mantenimiento de la capacidad productiva y nivel de empleo de un sector de la industria o de la economía nacional, o bien produjese grave quebranto pasa los intereses generales del Estado. Aunque el art. 190.1 LGT mantiene la posibilidad de que las sanciones tributarias se extingan por condonación, sine embargo su apartado 2 dispone que será de aplicación a las sanciones tributarias lo dispuesto en el capítulo IV del T II de la LGT. Por tanto, en el caso de sanciones tributarias son de aplicación las normas sobre condonación aplicables a las deudas tributarias en general, y en concreto, el art. 75 de la LGT

según el cual, las deudas tributarias sólo podrán condonarse en virtud de ley, en la cuantía y con los requisitos que en la misma se determine.

En segundo lugar, la condonación prevista en la LGT se trata de la conformidad del contribuyente a la propuesta de regularización, en este caso opera automáticamente una condonación parcial en un 30%. Por otro lado, la Hacienda Pública tiene la posibilidad de que se condone total o parcialmente la deuda en los procesos concursales cuando el representante de la Administración tributaria acepta una quita en las deudas del suspenso o quebrado, esta práctica habitual en nuestro sistema tributario tiene escasa cobertura legal. Asimismo, el Ministro de Hacienda está autorizado a anular y dar la baja a liquidaciones que por su cuantía no cubrieran el coste de su exacción.

Por último, señalar que debe solicitarse dentro de los plazos establecidos, pero la condonación solicitada antes de que alcance firmeza la sanción debe entenderse extemporánea. Las solicitudes de condonación de sanciones han de tramitarse, pues la discrecionalidad debe predicarse de su concesión y no de los actos de trámite, que son reglados.

Finalmente, señalar que no es necesaria una motivación específica de la denegación de la condonación, porque no existe un hipotético derecho del peticionario a su concesión, en todo caso, los motivos de la condonación deben ser distintos de los tenidos en cuenta para graduar las sanciones.

### **3. Baja provisional por insolvencia**

Recogida en el art. 76 de la LGT establece: «Las deudas tributarias que no hayan podido hacerse efectivas en los respectivos procedimientos de recaudación por insolvencia probada, total o parcial, de los obligados tributarios se darán de baja en la cuantía procedente. Mediante la declaración del crédito como incobrable, total o parcial, en tanto no se rehabiliten dentro del plazo de prescripción de acuerdo la normativa tributaria. La deuda tributaria se extinguirá si, vencido el plazo de prescripción, no se hubiera rehabilitado».

En puridad, no debe hablarse de una verdadera causa de extinción porque la extinción de las obligaciones no puede tener carácter provisional, por lo que habría que entenderlo más como un supuesto de suspensión. Sólo cuando ha transcurrido el plazo de prescripción sin haberse rehabilitado al deudor, es cuando se produciría la extinción de la obligación.

Realmente el problema sería saber la verdadera causa de extinción, si la prescripción o la imposibilidad del cumplimiento de la obligación. La opinión mayoritaria se inclina por estimar que la verdadera causa de la extinción es la imposibilidad de que el deudor satisfaga la deuda en un determinado plazo, ya que no es posible aceptar que la causa de la extinción sea la prescripción, porque si la deuda se extinguiera por prescripción, carecería de sentido el art. 76 de la LGT.

El art. 63 del RGR establece que la Dependencia de recaudación vigilará la posible solvencia sobrevenida a los obligados a los obligados y responsables declarados fallidos. En caso de sobrevenir esta circunstancia, y de no mediar prescripción, procederá la rehabilitación de los créditos incobrados. Como consecuencia, se reabrirá el procedimiento ejecutivo comunicando simultáneamente la determinación adoptada a la correspondiente oficina gestora para que practique nueva liquidación de los créditos dados de baja, a fin de que sean expedidos los correspondientes títulos ejecutivos en la misma situación de cobro en que se encontraban en el momento de la declaración de fallido.

#### 4. Confusión y novación

El art. 1.192 del CC dice que quedara extinguida una obligación desde que se reúnen en una misma persona los conceptos de acreedor y deudor, el problema que se plantea es si cabe en el ámbito tributario la confusión.

En principio, no debe rechazarse la confusión como forma de extinción de la obligación tributaria, pues si bien es cierto la extrañeza y dificultad de su aplicación, ya que únicamente sería posible cuando la deuda se transmita inter vivos por obra de la ley.

El art. 1.202 del CC dice que las obligaciones pueden modificarse por cambio de la persona del deudor, variando su objeto o sus condiciones principales y subrogando a un tercero en los derechos del acreedor.

La principal característica de la novación es que se trata de un negocio jurídico dispositivo y dado que la obligación tributaria es una obligación legal de derecho público y por lo tanto indisponible por las partes, no parece que pueda aceptarse la novación como causa de extinción de la obligación tributaria.

#### BIBLIOGRAFÍA

CORTÉS DOMÍNGUEZ, M.: *Ordenamiento Tributario Español*. Ed. Civitas, Madrid, 1985.

DÍEZ ALEGRÍA-FRAX, M.: «La extinción de la obligación tributaria». *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 68 marzo-abril, 1967.

DÍEZ PICAZO, L.: *Fundamentos de Derecho Civil Patrimonial*. Ed. Civitas, Madrid, 2007.



# TEMA 16

## LOS SUJETOS DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA. SUJETOS ACTIVOS Y OBLIGADOS TRIBUTARIOS

María Esther Sánchez López  
*Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario*  
*Universidad de Castilla-La Mancha*  
*Centro Internacional de Estudios Fiscales*

### SUMARIO:

I. Introducción. II. El sujeto activo de la obligación tributaria. III. Los sujetos obligados frente a la Administración tributaria. 1. Consideraciones generales sobre la subjetividad tributaria. El concepto de *obligado tributario* en la Ley General Tributaria. 2. Los deudores principales. 2.1. El sujeto pasivo. 2.2. El contribuyente. 2.3. El sustituto del contribuyente. 2.4. La repercusión. 2.5. Retención, pagos a cuenta y pagos fraccionados. IV. Los sucesores en la deuda tributaria. a) La sucesión de personas físicas. b) La sucesión de personas jurídicas y de entes sin personalidad. V. Los responsables tributarios. a) La responsabilidad solidaria. b) La responsabilidad subsidiaria. VI. La solidaridad del artículo 35.6 de la LGT. VII. Obligados tributarios cuya prestación carece de contenido pecuniario. VIII. Los entes sin personalidad jurídica. IX. La representación. a) Representación legal. b) Representación voluntaria. c) Representación de personas o entidades no residentes. X. El domicilio fiscal. Bibliografía.

### I. INTRODUCCIÓN

El estudio de las distintas categorías de sujetos que, de un modo u otro, pueden entrar a relacionarse con la Administración tributaria debe partir de la toma en consideración de *tres órdenes de cuestiones* intrínsecamente relacionadas entre ellas y que, en buena medida, aparecen reflejadas en el art. 17 de la LGT. Precepto destinado a describir la relación jurídico-tributaria, esto es, la pluralidad de

vínculos jurídicos que, con motivo de la aplicación de los tributos, pueden crearse entre los entes públicos acreedores y las distintas categorías de obligados.

De la norma reseñada cabe destacar, en primer lugar, la pluralidad de prestaciones que integran el instituto jurídico del tributo, encuadrables, fundamentalmente, en «*materiales y formales para el obligado tributario y para la Administración, así como la imposición de sanciones tributarias en caso de su incumplimiento*», siendo posible incluir dentro de la primera categoría las siguientes: la obligación tributaria principal, las obligaciones de realizar pagos a cuenta, las obligaciones entre particulares resultantes del tributo y las obligaciones tributarias accesorias (art. 17.2 y 3 de la LGT), señalando, por otra parte, el inciso último del art. 17.3 de la LGT que «son obligaciones tributarias formales las definidas en el apartado 1 del artículo 29» de dicha Norma.

Distinción entre prestaciones materiales y formales que, a pesar del carácter «didáctico» que le atribuye la Exposición de Motivos de la Ley 58/2003, reformada por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, posee, un alcance más profundo que se manifiesta en el contenido y naturaleza de las prestaciones atribuidas a cada una de dichas categorías de sujetos, debiendo ser ello entendido *sin perjuicio* de que la totalidad de las posiciones jurídico-subjetivas que surgen con motivo de la aplicación de los tributos así como las prestaciones a ellas impuestas, tienen como *objetivo último* la satisfacción del interés fiscal contenido en el artículo 31.1 de la Constitución Española. Reforma de 2015, de otro lado, que prevé escasas modificaciones en relación con el tema objeto de estudio en el presente capítulo.

Pluralidad de prestaciones, en segundo término, que es determinante de la diversidad de sujetos que pueden intervenir en la realización de las mismas así como en referencia a una misma prestación tributaria abarcando no solamente a los distintos obligados sino también a la Administración tributaria, según precisa acertadamente el mencionado apartado segundo del art. 17 de la LGT.

Situación, en fin, que justifica, en último lugar, la posibilidad de poner en marcha el conjunto de procedimientos y potestades previstos para asegurar en cada caso el cumplimiento de las diversas obligaciones y deberes y, en definitiva, y como se ha señalado, la realización del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos constitucionalmente consagrado en el artículo 31 de nuestra Carta Magna.

Debe aludirse, en último lugar, al *Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos*, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, que regula algunas cuestiones relacionadas con el tema de estudio, y que ha sido reformado por el Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre, *por el que se modifican el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comu-*

*nes de los procedimientos de aplicación de los tributos*, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, y el Real Decreto 1676/2009, de 13 de noviembre, por el que se regula el Consejo para la Defensa del Contribuyente. Norma que introduce algunos cambios en nuestro ámbito de estudio, según se irá analizando, y cuya entrada en vigor tuvo lugar el 1 de enero de 2018.

## **II. EL SUJETO ACTIVO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA**

Antes de adentrarnos en el examen de los diversos sujetos que pueden entrar en contacto con la Administración tributaria, parece conveniente hacer referencia, en primer lugar, al *sujeto activo* de dicha relación, que suele identificarse con el acreedor de la deuda tributaria.

Dicho lo cual, sin embargo, debe añadirse inmediatamente la necesidad de distinguir entre el ente público, en cuanto titular de la potestad normativa de creación de los tributos, esto es, el titular del poder tributario, el ente público, en cuanto titular de la potestad de gestión, con independencia de quién sea el titular de la recaudación y, finalmente, los entes de carácter público titulares del rendimiento o recaudación, siendo a los segundos a los que, en puridad, y según parte de la doctrina, cabe definir como *sujeto activo* del tributo, siguiendo así el tenor del art. 4.3 de la LGT. Sentido en que se ha señalado que únicamente cabe entender como sujeto activo al ente que puede exigir su cumplimiento y que se encarga de la gestión y recaudación del tributo (MENENDEZ MORENO, A., (Dir.) 2013. Pág. 227), esto es, que desarrolla los procedimientos de aplicación del mismo (MARTIN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LOPEZ, J.M., CASADO OLLERO, G., 2017. Pág. 287). A lo que debe añadirse, además, la imposibilidad de identificar las posiciones del acreedor tributario con la del normal acreedor en una relación jurídica privada.

Cuestión esta última que se encuentra relacionada íntimamente con el tema que en la presente obra se ocupa del reparto del poder financiero y, en definitiva, de los distintos órganos con competencia para recibir el pago de la prestación tributaria, dentro de los cuales, y a nivel estatal, debe destacarse por su importancia a la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

## **III. LOS SUJETOS OBLIGADOS FRENTE A LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA**

### **1. Consideraciones generales sobre la subjetividad tributaria. El concepto de *obligado tributario* en la Ley General Tributaria**

La definición genérica de *obligados tributarios*, que sustituye a la de *sujeto pasivo* en el encabezamiento del Capítulo que en la LGT se dedica a los sujetos que

pueden relacionarse con la Administración tributaria, importada del Derecho alemán, no era ajena a nuestro ordenamiento-jurídico tributario al ser utilizada esta denominación por normas como el Reglamento General de la Inspección de los Tributos de 1986 o el Reglamento General de Recaudación de 1990.

Término, en efecto, que, a pesar de que incluye un concepto *excesivamente genérico* incapaz de caracterizar, desde el punto de vista jurídico, con unas *notas comunes* a las distintas clases de sujetos que pueden incluirse en el mismo dado que las titularidades de las situaciones jurídico-subjetivas son de contenido y naturaleza muy variada (razón, entre otras, por las que ha merecido numerosas críticas por parte de la doctrina), posee, sin embargo, la ventaja de su *carácter didáctico*, en el sentido de incluir bajo un mismo término *a buena parte* de los sujetos obligados a realizar prestaciones tributarias, sean éstas de carácter material o formal, lo que conduce a que el círculo de los obligados tributarios se amplíe extraordinariamente (CALVO ORTEGA, R., 2017. Pág. 133). Decimos buena parte porque el concepto de *sujeto pasivo* no desaparece debido a que aparece incluido en el contenido del art. 36 de la LGT, circunstancia que añade complejidad en este campo encontrando su mantenimiento posible justificación en el hecho de que las leyes reguladoras de los distintos tributos continúan utilizando dicha denominación, constituyendo, además, en algunos impuestos (como en el IVA o el Impuesto sobre el Patrimonio) una categoría autónoma.

Afirmación que, una vez realizada, debe ser objeto de algunas matizaciones.

En primer término, la consideración de que la lista de obligados que aparece en el número 2 del art. 35 de la LGT, tras la definición de dicha categoría de sujetos en el apartado 1 de dicho precepto como «*las personas físicas o jurídicas y las entidades a las que la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias*», no se presenta en absoluto cerrada, según se infiere de la dicción «entre otros» con que se abre el mencionado apartado.

En segundo lugar, la importancia fundamental de que las distintas denominaciones utilizadas por la Ley 58/2003, (esto es, contribuyente, sustituto, responsable, repercutido, sucesor y obligado a realizar prestaciones de hacer) permita diferenciar, en el plano jurídico (amén de en el didáctico), a cada uno de estos grupos. Pretensión que no siempre se ha conseguido si observamos la heterogeneidad existente entre las denominaciones otorgadas en algunos casos por parte de la LGT y la utilizada por algunas de las normas reguladoras de los distintos tributos, a las que más adelante se hará referencia.

En cualquier caso, lo que es cierto es que el Derecho Tributario, y concretamente la LGT, lo que pretenden, a partir de la configuración de cada una de las posiciones jurídico-subjetivas, es *garantizar* el cumplimiento de la norma tributaria y, en definitiva (y aunque ello en algún caso pueda ser discutible), la justicia en el cumplimiento del deber de contribuir constitucionalmente consagrado.

A partir de lo anterior, y a efectos sistemáticos, cabría dividir los sujetos obligados frente a la Hacienda Pública en obligados principales, responsables, sucesores y obligados a la realización de prestaciones de carácter formal.

De este modo, cabría aludir, en primer lugar, a aquellos sujetos obligados o *deudores principales u originarios*, llamados a satisfacer la deuda tributaria en primer lugar así como los deberes accesorios a la misma, entre los que cabría incluir al sujeto pasivo y a sus modalidades de contribuyente y sustituto del contribuyente. Sujetos, junto a los cuales, también cabe aludir a las figuras de la retención y la repercusión, debido a su *particular relación o vinculación con la realización del hecho imponible* (MENENDEZ MORENO, A., (Dir.) 2013. Pág. 207).

En segundo lugar, se abordará el análisis de la *responsabilidad tributaria*, que el art. 35 de la LGT sitúa en un apartado distinto a aquél en que se incluye el listado de deudores principales frente a la Administración tributaria, debido al hecho de que no se trata de deudores originarios o llamados en primer lugar al pago de la deuda tributaria naciendo su obligación de pago de un *presupuesto de hecho diverso* al que da lugar a la obligación principal.

A continuación, será objeto de análisis la figura de la *sucesión tributaria*. Obligado tributario que la LGT contempla en la letra j) del art. 35.2, no tratándose tampoco de un obligado tributario «originario» sino llamado al cumplimiento de la obligación tributaria en defecto del deudor principal teniendo origen su obligación en un presupuesto de hecho distinto al que da lugar a la obligación de pago de este último.

En cuarto lugar, se encuentran los sujetos obligados a realizar *prestaciones de carácter únicamente formal*, según el contenido del art. 35.3 de la LGT, consistentes normalmente en la imposición de deberes de información tributaria. Razón tal vez por la cual el legislador de la LGT/2003 los ha incluido en un apartado diferente sin que ello sea óbice para tener en cuenta que, por una parte, los sujetos obligados al pago de la deuda tributaria también se encuentran sometidos en la mayoría de las ocasiones a la realización de prestaciones de carácter formal y, por otra, que esta última clase de prestaciones tiene *también una finalidad o alcance material*, en el sentido de que el fundamento de cada una de ellas reside en la realización del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos consagrado en el art. 31.1 de la CE.

Finalmente, se hará referencia a los *entes sin personalidad jurídica*, a los que la Ley también otorga la condición de obligados tributarios, remitiéndose a lo dispuesto en las distintas normas tributarias (art. 35.4 de la LGT).

## 2. Los deudores principales

Se ha hecho referencia ya, más arriba, al criterio de sistematización por el que se ha optado en este estudio de las posiciones jurídico-subjetivas que pueden entrar en relación con la Administración tributaria.

Criterio que ha tomado como referencia la *relación* de cada uno de los obligados bien con el hecho imponible, bien con la obligación tributaria que nace de la realización del mismo y que determina, en consecuencia, tanto su contenido (deberes y obligaciones) como su específica naturaleza jurídica.

Hechos *delimitadores* del contenido y alcance de las diversas *posiciones jurídico-subjetivas* que, en todo caso, y como reiteradamente se dispone en diversos preceptos de la LGT, y en particular en el art. 8.c) de la LGT, deberán establecerse mediante *ley*. Precepto, en efecto, que establece lo siguiente: «*Se regularán en todo caso por ley: (...) la determinación de los obligados tributarios previstos en el apartado 2 del art. 35 de esta Ley y de los responsables*», infiriéndose del tenor del mismo la intención de «excluir» de dicho ámbito los denominados deberes formales, siendo esta una cuestión que dejamos apuntada para volver sobre ella más adelante.

## 2.1. El sujeto pasivo

Aunque la Ley General Tributaria no incluye al sujeto pasivo en el catálogo de los *obligados tributarios* del art. 35.2 de la LGT, continúa conservando y definiendo dicha figura en el art. 36.1 de la LGT, no sabemos si con la intención de dotarla de cierta autonomía respecto de las demás clases de sujetos, lo cual carece de cierta lógica desde el momento en que el último precepto mencionado lo califica como un «obligado tributario» o debido, más probablemente, a la circunstancia de que las leyes de los distintos tributos utilizan dicha denominación sin diferenciar, en ocasiones, entre contribuyente y sustituto, tal como sucede con la vigente Ley del IVA.

En cualquier caso, y con una redacción más acertada que la contenida en la Ley de 1963, el sujeto pasivo aparece definido como aquél obligado que, «según la *ley*», se encuentra sujeto al cumplimiento tanto de «*la obligación tributaria principal como las obligaciones formales inherentes a la misma*». Es decir, *protagoniza* el hecho imponible, lo que no significa, siempre y en todo caso, que tenga que ser el *realizador* del mismo y se configura como deudor principal frente a la Administración tributaria, lo que deja entrever que se atiende a la *vinculación* de dicho sujeto con la Hacienda Pública, independientemente de la causa de la misma (MARTIN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LOPEZ, J.M., CASADO OLLERO, G., 2017. Pág. 289), viniendo obligado, tal como señala el art. 36.1 de la LGT, al cumplimiento tanto de la *obligación tributaria principal* como de las *formales* que tengan carácter instrumental o accesorio respecto de la misma pudiendo, además, ser o no titular de la capacidad económica gravada.

Punto, en relación con el cual, la LGT señala que el sujeto pasivo puede adoptar las modalidades de *contribuyente* o *sustituto* del contribuyente.

De otro lado, la LGT atiende también a las peculiaridades del *ámbito aduanero*, especificándose que será sujeto pasivo «*el obligado al pago del importe de la deuda aduanera, conforme a lo que en cada caso establezca la normativa aduane-*



ra». Aclaración que resulta oportuna dado que el Reglamento (CEE) 2913/1992, del Consejo, de 12 de octubre de 1992, por el que se aprueba el Código aduanero comunitario denomina *deudor* al obligado al pago de la deuda.

## 2.2. El contribuyente

Según se infiere del contenido del art. 36.2 de la LGT, ésta conecta la condición de contribuyente a la obligación tributaria principal que nace de la realización del hecho imponible, siendo las *notas* que se exponen a continuación las que caracterizan a este sujeto.

En primer lugar, su condición de «*realizador*» o protagonista del hecho imponible como *titular de la capacidad económica* gravada por el tributo. Y, en segundo término, su participación, en cuanto *modalidad de sujeto pasivo*, de las características que definen al mismo, según el número 1 del art. 36 de la LGT, esto es, la sujeción del contribuyente al cumplimiento de la «obligación tributaria principal —que, en este caso, nace de la realización *por parte de dicho sujeto* del hecho imponible— así como las obligaciones inherentes a la misma». Carga tributaria que debe venir impuesta siempre *en virtud de ley*, según establece el art. 36.1 de la LGT, así como el art. 8.c) de dicho Texto normativo.

Notas que, como se ha afirmado, convierten al contribuyente «*en el obligado tributario básico*» y «*en el eje de todo el mecanismo complejo de subjetividad pasiva*», girando alrededor del mismo, como veremos, la gran mayoría de los sujetos obligados (CALVO ORTEGA, R., 2004. Págs. 137 y 142).

Características del contribuyente, por otro lado, que deben ser entendidas de este modo *siempre que* no aparezca contemplada junto al mismo la figura del sustituto, a la que se hace referencia a continuación.

## 2.3. El sustituto del contribuyente

Definido el sustituto como el *sujeto pasivo* que, por imposición legal, se coloca *en lugar* del contribuyente quedando obligado tanto al cumplimiento de la obligación tributaria principal como a la de las obligaciones formales inherentes a la misma (art. 36.3 de la LGT), vamos a indicar a continuación las notas caracterizadoras del mismo desde la premisa de la *función de garantía* con que es concebida esta figura en la LGT (junto a la que debe destacarse también la importante función de información que cumple dicho sujeto en relación con los elementos esenciales de la obligación tributaria).

Así, en primer lugar, debe indicarse que el sustituto lo es del contribuyente *a todos los efectos*, esto es, lo *desplaza* de su posición pasiva frente a la Administración tributaria desde el momento en que se produce el *presupuesto de hecho* de la sustitución «por imposición de la ley», según reza el número 3 del art. 36 de la LGT. En otras palabras, la norma prevé un hecho imponible del que surge la



obligación para su realizador, el contribuyente, y un segundo hecho, el supuesto de la sustitución, a partir de cuya realización por parte del sustituto el contribuyente queda desplazado (aunque no totalmente) de su posición pasiva.

Por otro lado, y como *sujeto pasivo* que es, el sustituto «participa en sentido amplio en la realización del supuesto de hecho que da lugar al nacimiento de la obligación tributaria» *garantizando* al ente público acreedor un cumplimiento más ágil y seguro de las prestaciones tributarias (MENENDEZ MORENO, A. y TEJERIZO LOPEZ, J.M., 1997. Págs. 128 y 129), trasladándose, asimismo, a esta figura las características del *sujeto pasivo*, a las que más arriba se ha aludido, esto es, la sujeción al cumplimiento de la obligación tributaria principal así como las obligaciones inherentes a la misma.

En tercer lugar, la LGT se refiere a la posibilidad de *reembolso* por parte del contribuyente del importe de las obligaciones tributarias satisfechas, tal como venía siendo ampliamente reclamado por parte de la doctrina indicándose, en concreto, que «*el sustituto podrá exigir del contribuyente el importe de las obligaciones tributarias satisfechas, salvo que la Ley señale otra cosa*» (art. 36.3 pfo. 2º de la LGT). Previsión a la que cabría achacar el hecho de haber utilizado la expresión «*podrá*» que, a nuestro juicio, debería sustituirse por la de *deberá* y que se apoya en el argumento fundamental de la realización del principio de justicia tributaria a partir de la *efectiva* satisfacción del tributo por parte de aquel sujeto que manifiesta la *capacidad económica gravada* por el tributo correspondiente y que no es otro que el contribuyente, al que el sustituto ha desplazado. De ahí que se haya afirmado con razón que «en ningún caso, la sustitución por completa que sea, supone la salida del círculo tributario del contribuyente», debido que «este queda obligado a reintegrar al sustituto la cantidad pagada en concepto de obligación tributaria» (CALVO ORTEGA, R., 2017. Pág. 138).

De este modo, y según la posición defendida, en el supuesto previsto, por ejemplo, en el artículo 23.2.a) de la Ley de Haciendas Locales, en el que se configura como sustituto del contribuyente al propietario de viviendas arrendadas, estableciéndose que éstos «podrán repercutir, en su caso, las cuotas sobre los respectivos beneficiarios», pensamos que dicha *facultad* debería entenderse, más bien, como una *obligación* configurándose, en consecuencia, dos relaciones, una, entre la Administración tributaria y el sustituto y, otra, entre este último y el contribuyente. Relación esta última que, tal como dispone el art. 227.4.d) de la LGT, podrá ser objeto de reclamación en la vía económico-administrativa.

## 2.4. La repercusión

La figura de la repercusión ha venido siendo utilizada con la finalidad de facilitar la gestión de algunos tributos, sobre todo, en el ámbito de los impuestos indirectos, debiendo diferenciarla de aquellos supuestos en que tiene lugar

la traslación del tributo con una finalidad meramente económica. Objetivo que ha venido a tratar de afianzar el contenido del art. 3 de la Ley 36/2006, de 28 de noviembre, de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal.

Figura que debe ponerse en conexión con el inciso final del art. 36.1 de la LGT, que dispone que *«no perderá la condición de sujeto pasivo quien deba repercutir la cuota tributaria a otros obligados, salvo que la ley de cada tributo disponga otra cosa»*, así como con los números 1 y 2 del art. 38 de la LGT, dedicados a regular los rasgos tanto del sujeto obligado a repercutir como de aquél que debe soportar la repercusión del tributo, constituyendo ello una novedad en la LGT de 2003 que hasta este momento no había recogido, al menos de forma expresa, la figura de la repercusión de los tributos.

Preceptos, por tanto, de los que es posible extraer las notas que caracterizan a la figura objeto de estudio.

Así, en primer lugar, y en referencia al *obligado a repercutir*, debe señalarse que éste, sujeto pasivo o no, *«coincidirá»*, tal como se indica en el art. 38.1 de la LGT, *«con aquel que realiza las operaciones gravadas»*, esto es, con el realizador del hecho imponible, lo que *no significa*, en este caso, que sea el titular de la capacidad económica gravada por el tributo.

Sujeto obligado a repercutir, por otra parte, al cual la *ley* impone la *obligación* de llevar a cabo la repercusión de la «cuota tributaria», lo que *excluye* la traslación de los denominados deberes formales derivados del pago de la misma así como el interés de demora y aquellos recargos que surgen del incumplimiento en período voluntario tanto de las prestaciones materiales como formales, que únicamente son responsabilidad del sujeto llamado a llevar a cabo la repercusión.

Obligación, además, de cuyo cumplimiento depende que la figura de la repercusión, inserta en la estructura de determinados tributos, cumpla la finalidad para la que se encuentra prevista, que no es otra que la de *gravar al titular de la capacidad económica llamada a contribuir en impuestos concretos*, tal como sucede en el caso del IVA, paradigma de la figura que estamos estudiando tanto en España como fuera de nuestras fronteras. En segundo lugar, y en relación con los sujetos *obligados a soportar la repercusión* de la carga tributaria, debe indicarse, como dispone el art. 38.2 de la LGT, que éste *«coincidirá con el destinatario de las operaciones gravadas»*, *no estando obligado al pago frente a la Administración tributaria* pero debiendo satisfacer al sujeto pasivo el importe de la cuota repercutida. Sujetos que, como se ha señalado ya, son los *titulares de la capacidad económica* que quiere gravar el respectivo tributo guardando conexión, en este sentido, con el hecho imponible del tributo en cuestión.

Notas, pues, de las que se deduce la existencia de *dos relaciones jurídicas*, una entablada entre la Administración tributaria y el obligado a repercutir y, otra, entre el sujeto obligado a soportar la repercusión y el obligado a repercutir, habiéndose referido, en relación a ello, el Tribunal Supremo, en su Sentencia de 22 de septiembre de 1990, a la existencia de *«dos relaciones distintas, una propiamente*

*tributaria, entre el sujeto pasivo y la Hacienda Pública y otra cuya naturaleza es distinta, entre el contribuyente y el destinatario último del gravamen; relación que se asimila artificialmente, por mandato expreso de la Ley, a la tributaria, pero sólo a los efectos de encauzar las controversias que puedan surgir de ella dentro de la vía económico-administrativa*». Esto es, y como ha destacado la doctrina, aunque la relación entre el sujeto obligado a repercutir y el obligado a soportar la repercusión no es propiamente una relación tributaria, es cierto, sin embargo, que se trata de una obligación *ex lege*, que no es intrascendente para el Derecho Tributario, ya que no solo entra en juego el interés privado de las partes “pues de su correcto desarrollo depende que el tributo recaiga sobre quien ha manifestado una capacidad económica susceptible de imposición” (MARTIN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LOPEZ, J.M., CASADO OLLERO, G., 2017. Pág. 286).

Línea jurisprudencial que aparece refrendada por el contenido del art. 227.a) de la LGT, al disponer este precepto que serán reclamables, por una parte, las actuaciones de los particulares relativas a la obligación de repercutir y, por otra, la de «soportar la repercusión legalmente prevista». Precepto, en consecuencia, cuya redacción nos lleva a indicar que la Ley 58/2003 regula *dos procedimientos especiales*, en relación con la impugnación de los actos de repercusión tributaria y que obedecen a la existencia de dos relaciones jurídicas distintas: la entablada entre el sujeto pasivo frente al repercutido, («actos tendentes a hacer efectivos actos de repercusión»), y la reclamación mediante la que se ejerce la oposición del sujeto repercutido frente al sujeto pasivo («actos tendentes a oponerse a los actos de repercusión»).

## 2.5. Retención, pagos a cuenta y pagos fraccionados

El art. 37 de la LGT define, bajo un mismo precepto, las tres categorías de sujetos tributarios obligados a realizar pagos a cuenta de entre las que destaca, por su importancia, esto es, tanto por su capacidad recaudatoria como por la información que facilita a la Administración tributaria, la figura del retenedor (CALVO ORTEGA, R., 2004. Pág. 147). Figuras cuyo *nexo común* radica en que la exigencia de realizar los pagos a cuenta es anterior a que resulte exigible la obligación tributaria principal, siendo, además, *independiente* de ella en el sentido de que dicha obligación nace o tiene su origen en un *presupuesto de hecho distinto* a aquel que da lugar al nacimiento de la obligación principal de pago.

Pues bien, comenzando por la figura del *retenedor*, es preciso señalar que éste es definido, en el art. 37.2, como «*la persona o entidad a quien la Ley de cada tributo impone la obligación de detraer e ingresar en la Administración tributaria, con ocasión de los pagos que deba realizar a otros obligados tributarios, una parte de su importe a cuenta del tributo que corresponda a éstos*». Definición que, presentándose como una novedad en la Ley 58/2003 (debido a que la Norma anterior no preveía ninguna), adopta la terminología recogida en el IRPF y en el IS, a partir de la cual y,

sobre todo, teniendo en cuenta el régimen jurídico que se establece en dichos Impuestos, cabe afirmar la importante función de esta figura en el ámbito de la *gestión* tributaria así como indicar las *notas* más importantes de la misma.

En primer lugar, el retenedor es un deudor en *nombre propio* frente a la Hacienda Pública por unos ingresos parciales que realiza por cuenta del contribuyente. Así lo confirma el art. 58.1 de la LGT, que configura el ingreso anticipado como «deuda tributaria», aunque distinta de la cuota del tributo que corresponde ingresar, en este caso, al sujeto a quien se practica la retención. Esto es, la deuda derivada de la retención se configura como *autónoma* respecto a la del sujeto retenido.

En segundo término, y en relación con lo anterior, el instituto de la retención supone la *descomposición del tributo en dos obligaciones diferentes*. Por un lado, y en referencia al retenedor, la correspondiente a la retención e ingreso, habiendo quedado pendiente en la LGT/2003 ciertas cuestiones relacionadas con el hecho de que la retención no se efectúe o no fuese realizada oportunamente (CALVO ORTEGA, R., 2004. Pág. 147). Por otra parte, y en relación con el sujeto retenido, la obligación de ingresar la diferencia entre la cuota líquida del tributo y el importe de las retenciones realizadas y que no surge (sino un derecho a la devolución del exceso retenido) en el caso de que el importe de las cantidades retenidas fuera superior a la cuota líquida, obedeciendo ello a que la capacidad económica que se quiere gravar es, precisamente, la del sujeto retenido. Obligación de ingreso o derecho a la devolución que *nacen* con ocasión de la realización del hecho imponible.

En otros términos, ambas clases de obligaciones *nacen de presupuestos diferentes*, esto es, el presupuesto de hecho de la retención, en relación con el retenedor, y el hecho imponible, para el caso del sujeto retenido siguiendo, además, caminos diferentes, en el sentido de que pueden devengar recargos, intereses de demora o generar infracciones con total independencia una de otra.

Retención, finalmente, que cumple una importante función de allegar periódicamente recursos al Tesoro Público, además de constituir un medio fundamental de transmisión de información con trascendencia tributaria a la Hacienda Pública.

Figura, en relación con la cual, y para finalizar, el art. 227.4.b) de la LGT reconoce la posibilidad de impugnar ante los Tribunales Económico-Administrativos las controversias que surjan entre retenedor y retenido, desde la consideración de que el *vínculo* entre ambos, y pese a ser sujetos privados, genera efectos jurídicos que trascienden del ámbito de las relaciones privadas para situarse en la esfera del Derecho Público encontrándose regidas, en consecuencia, por normas de dicha naturaleza. Impugnabilidad de esta clase de actos que viene avallada tanto por la doctrina como por las posiciones de los distintos Tribunales.

Por otra parte, el número 3 del art. 37 de la LGT define el *ingreso a cuenta* como la obligación impuesta «a la persona o entidad que satisface rentas en especie

*o dinerarias y a quien la ley impone la obligación de realizar ingresos a cuenta de cualquier tributo»* (se trataría, por ejemplo, del supuesto de la realización de una imposición bancaria a cambio de un obsequio percibido de dicha entidad).

Se trata de una figura *paralela* a la retención, a la que son aplicables, por tanto, las consideraciones que se acaban de realizar en referencia a dicha figura.

En este sentido, la LGT, del mismo modo que en relación con la figura del retenido, dispone también la obligación de las personas o entidades *«de soportar los ingresos a cuenta de cualquier tributo practicados con ocasión de las rentas en especie o dinerarias que perciban y, en su caso, la repercusión de su importe por el pagador de dichas rentas»* (art. 38.4 de la LGT). Esto es, el sujeto perceptor de los rendimientos sometidos a ingreso a cuenta, una vez finalizado el período impositivo, debe realizar una declaración en la que calcule el importe de la cuota correspondiente a la totalidad de los rendimientos percibidos durante dicho período del que deducirá, entre otros conceptos, el importe de las cantidades ingresadas a cuenta.

Finalmente, el art. 37.1 de la LGT define la obligación de realizar *pagos fraccionados*, señalando que *«es obligado a realizar pagos fraccionados el contribuyente a quien la ley de cada tributo impone la obligación de ingresar cantidades a cuenta de la obligación tributaria principal con anterioridad a que ésta resulte exigible»*.

Pagos, cuya finalidad, al igual que en el caso de las retenciones y los ingresos a cuenta, es la de aportar a la Administración tributaria flujos monetarios así como de carácter informativo con carácter periódico facilitando, asimismo, la gestión de los tributos en que se inserta.

Ingresos fraccionados, por otra parte, que, en orden a conocer su concreto *régimen jurídico*, habrá que estar a la normativa propia del impuesto en que se ubican, diferenciándose, fundamentalmente, de la retención y del ingreso a cuenta por el hecho de que quien los lleva a cabo es el *propio contribuyente* a cuenta de su obligación tributaria principal, la cual surgirá cuando nazca el hecho imponible al que los pagos fraccionados se encuentran conectados. De este modo, dichos pagos deberán ser deducidos a la hora de practicar la liquidación del tributo.

#### IV. LOS SUCESORES EN LA DEUDA TRIBUTARIA

A la hora de abordar la sucesión en el tributo la Ley 58/2003 distingue entre sucesores de las *personas físicas* fallecidas y sucesores de las *personas jurídicas o entidades*, en los arts. 39 y 40 de la LGT, respectivamente.

Regulación que pretende que la modificación subjetiva producida en uno y otro caso afecte lo menos posible a la continuidad de la actividad administrativa (AAVV., CISS, 2004. Pág. 104). Modificación subjetiva que se produce por la entrada de un sujeto en lugar de otro que sale de la relación jurídica, continuando inalterados los demás elementos de ésta (CALVO ORTEGA, R., 2004. Pág. 159). Normativa, además, que, con acierto, eleva a rango legal buena parte de las

previsiones que, en relación con la sucesión, aparecían contenidas en el Reglamento General de Recaudación integrando esta figura dentro del Capítulo dedicado a los obligados tributarios, en lugar de en el dedicado a la regulación de las infracciones y sanciones tributarias, tal como sucedía en la LGT de 1963.

*a) La sucesión de personas físicas*

El art. 39 de la LGT comienza disponiendo, con carácter general, en su número 1, que *«a la muerte de los obligados tributarios, las obligaciones tributarias pendientes se transmitirán a los herederos, sin perjuicio de lo que establece la legislación civil en cuanto a la adquisición de la herencia»*.

Por tanto, el *ámbito subjetivo* de la sucesión se extiende a todos los herederos que, salvo aceptación a beneficio de inventario, responderán, tal como dispone el art. 1.003 del CC, de las obligaciones tributarias del causante con todos sus bienes y derechos. En relación con los legatarios, el párrafo segundo del art. 39.1 de la LGT establece una «regla antielusión» (AAVV., CISS, 2004, Pág. 104) previendo que cuando toda la herencia se distribuya en legados o cuando se instituyan legados de parte alícuota, las obligaciones tributarias se transmitirán a los legatarios *«en las mismas condiciones que las establecidas para los herederos»*.

En cuanto al *ámbito objetivo* de la sucesión, será en toda la deuda y tanto si al fallecimiento estaban liquidadas como si estuvieran pendientes de cuantificación. Ambito, en relación con el cual, la Ley prevé *dos exclusiones*. La primera, aparece prevista en el tercer párrafo del art. 39.1 de la LGT al establecer que *«en ningún caso se transmitirán las sanciones»*, consecuencia, como no podía ser de otra manera, del principio de personalidad de las penas. La segunda afecta a las obligaciones que tuviera el causante a título de responsable, que sólo se transmitirán a los herederos cuando se hubiera notificado el acto derivativo de responsabilidad con anterioridad al fallecimiento. Con ello se pretende reforzar la seguridad jurídica de los sucesores cuando las deudas del causante se encuentren ocultas, al provenir de un supuesto de responsabilidad.

El art. 39, en su número 2, establece que *«no impedirá la transmisión a los sucesores de las obligaciones tributarias devengadas el hecho de que a la fecha de la muerte del causante la deuda tributaria no estuviera liquidada»*. Supuesto en que las actuaciones se entenderán con cualquiera de ellos debiendo notificarse la liquidación que resulte de las mismas a todos los interesados que consten en el expediente.

Finalmente, el art. 39.3 de la LGT señala que mientras la herencia se encuentre *yacente*, el cumplimiento de las obligaciones tributarias del causante corresponderá al representante de la misma. Sujeto con quien deberán iniciarse o continuarse las actuaciones administrativas que tengan por objeto la cuantificación, determinación y liquidación de las obligaciones tributarias del causante. Si al término de dichos procedimientos aún no se conocieran los herederos y, por tanto, no se hubiera dividido la herencia, las liquidaciones se realizarán a nombre de la herencia yacente.



Atribución de personalidad jurídica a estas entidades que encuentra su fundamento, además de en la capacidad económica que manifiestan, en el hecho de contribuir a facilitar la gestión tributaria (CALVO ORTEGA, R., 2004. Pág. 158) y que serán objeto de examen en un apartado posterior.

*b) La sucesión de las personas jurídicas y de entes sin personalidad*

Cabe comenzar indicando que no todos los supuestos regulados en el art. 40 de la LGT pueden considerarse como de *auténtica* sucesión pues, su análisis en profundidad, conduce a la conclusión de que no siempre se avienen bien el origen y carácter legal del tributo con la posibilidad de transmisión *inter vivos* de las obligaciones y deberes que los integran, debido al carácter indisponible de la obligación tributaria (MARTIN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LOPEZ, J.M., CASADO OLLERO, G., 2015. Pág. 297). Supuestos, asimismo, que han sido objeto de reforma a través de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude. Reforma que, como se deduce del mismo título de la Ley, pretende un mayor control de los supuestos de fraude fiscal.

A ello responde, en efecto, la nueva redacción otorgada en virtud de la Ley mencionada al número 1 el art. 40 de la LGT, en el que se regula la responsabilidad patrimonial de los socios, partícipes o cotitulares por las obligaciones pendientes de las sociedades y entidades con personalidad jurídica disueltas y liquidadas «*hasta el límite de la cuota de liquidación que les corresponda*» extendiéndose, como novedad, a «*las demás percepciones patrimoniales recibidas por los mismos en los dos años anteriores a la fecha de disolución*» y que minoren el patrimonio social que debiera responder de dichas liquidaciones. Reforma que se justifica en la propia EM de la Ley 7/2012 en la *finalidad de evitar el vaciamiento patrimonial de las sociedades que van a ser liquidadas* (SANCHEZ LOPEZ, M.E., 2013. Pág. 13).

En segundo lugar, el art. 40.2 de la LGT prevé, de modo semejante a como sucede en relación con las personas físicas, el supuesto de que la deuda tributaria «*no estuviera liquidada en el momento de producirse la extinción de la personalidad jurídica de la sociedad o entidad*», lo que no impedirá la transmisión a los sucesores de las obligaciones tributarias devengadas, pudiéndose entender, además, las actuaciones con cualquiera de ellos.

En tercer lugar, el número 3 del art. 40 de la LGT ha sido otro de los preceptos afectados por la reforma llevada a cabo por la Ley citada disponiendo que, en los supuestos de extinción o disolución sin liquidación de sociedades mercantiles, las obligaciones tributarias pendientes se transmitirán a las personas o entidades que sucedan o sean beneficiarias de la correspondiente operación. Norma que, hasta ahora, el legislador refería únicamente a «*la cesión global del activo y pasivo de las sociedades mercantiles*» habiéndose suprimido dicha mención por la alusión a cualquier «*sociedad o entidad con personalidad jurídica*».



Supuesto de reestructuración empresarial respecto del cual el mismo art. 40 de la LGT, en su número 4, establece una *regla especial* para el caso de la disolución de fundaciones o entidades del artículo 35.4 de dicha Norma, respecto de las cuales las obligaciones tributarias pendientes se transmitirán a los destinatarios de los bienes y derechos de las fundaciones o a los partícipes o cotitulares de dichas entidades.

Finalmente, y separándose en este punto de lo previsto en relación con la sucesión de las personas físicas, el art. 40.5 de la LGT, también objeto de reforma en virtud de la Ley 7/2012, se refiere a la exigibilidad de las sanciones, en todos los supuestos previstos por dicha norma, a los sucesores de las sociedades y entidades por las infracciones cometidas por las mismas, dentro de los límites establecidos en los apartados anteriores y, en su caso, y guardado coherencia con lo previsto en el art. 40.1 de la LGT, hasta el límite fijado por dicho precepto, según se ha indicado más arriba.

Disposición que ha planteado dudas acerca de su adecuación a la Constitución desde el punto de vista de la infracción del principio de personalidad de la pena, dando lugar a posiciones encontradas en el seno de nuestra doctrina. De este modo, y mientras algún sector entiende que, en virtud de dicha disposición, se podrían estar imponiendo sanciones a los socios o partícipes de una entidad extinguida en cuya comisión nada tuvieron que ver (MARTIN QUE-RALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LOPEZ, J.M., CASADO OLLERO, G., 2017. Pág. 309), otra parte afirma que, en el caso de las personas jurídicas (a diferencia de lo que sucede con las físicas) la sucesión «es decidida voluntaria y separadamente por las entidades sucesoras y sucedidas»; de aquí que cese el principio de intransmisibilidad de las sanciones en cuanto norma de protección del sucesor, ya que éste ha cuidado y protegido sus intereses dentro del marco de una negociación global prevista en una ley (CALVO ORTEGA, 2004. Pág. 159). Línea en que parece situarse la mayoría de la jurisprudencia al afirmar que la imputación al socio de la culpa lo es, al menos, por la existencia de culpa in vigilando, aunque ni siquiera le sea imputable la adopción del acuerdo (entre otras, STSJ de la Comunidad Valenciana, de 11 de enero de 2008).

## V. LOS RESPONSABLES TRIBUTARIOS

La regulación de la responsabilidad en la LGT/2003, establecida con una finalidad especialmente *garantista*, además de algunos aspectos problemáticos, introduce *reformas relevantes* en relación con el contenido de la Ley de 1963, según se expone en la EM de la Ley 58/2003, y que se han *acentuado* a partir de distintas modificaciones normativas acaecidas durante los últimos años con el objetivo de conseguir, a través de dicha figura, *también* la finalidad de lucha contra el fraude fiscal. Así, en primer lugar, cabe aludir a la Ley 36/2006 que

introdujo reformas en el instituto de la responsabilidad tributaria con el objetivo de llevar a cabo un mayor control del cumplimiento de la obligación de pago. Finalidad, en segundo término, a la que responde fundamentalmente la modificación llevada a cabo, particularmente en el art. 41 de la LGT, por parte de la Ley 7/2012, ya mencionada. Instituto en que también ha introducido algunas reformas el Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre, de modificación del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

Así pues, debemos comenzar analizando los *aspectos generales* de la responsabilidad tributaria según se deduce, esencialmente, del contenido del art. 41 de la LGT siendo éstos los siguientes:

- El responsable *no es un deudor principal*, sino que la *ley* (tal como contempla el art. 8.c) de la LGT) lo sitúa *junto al* mismo, esto es, *no lo desplaza*, como sucedía en el supuesto de la sustitución, entendiendo el número 1 del art. 41 de la LGT que tienen la consideración de «deudores principales» todos los obligados tributarios recogidos en el art. 35.2 de la LGT. En consecuencia, existen dos obligados frente a la Administración Pública lo que supone, por ejemplo, que si el responsable no paga, la Administración tributaria podrá exigirle la deuda al deudor principal en el caso de que éste venga a mejor fortuna.
- Responsable, por otro lado, que lo puede ser bien con carácter *solidario* o bien *subsidiario* (art. 41.1 LGT).
- Posición deudora de los responsables tributarios que deriva de la realización de un presupuesto de hecho específico, *el presupuesto de la responsabilidad*, fijado por la ley.
- *Salvo precepto legal en contrario*, la responsabilidad será siempre subsidiaria, según dispone el art. 41.2 de la LGT.
- Las *condiciones o presupuestos* para la declaración de la responsabilidad son, por una parte, la falta de pago por parte del deudor principal y, por otra, la necesidad de un acto administrativo en el que, previa audiencia del interesado, se declare la responsabilidad y se determine su alcance y extensión (art. 41.5 de la LGT). En cuanto al procedimiento, se produce una remisión a lo dispuesto en los arts. 174 a 176 de la LGT. Asimismo, se prevé, en el art. 41.4 de la LGT, la posibilidad de adoptar *medidas cautelares* antes de la declaración de la responsabilidad recogiendo también la posibilidad de realizar actuaciones de investigación sobre los presuntos responsables, con las facultades previstas en los arts. 142 y 162 de la LGT.
- La responsabilidad se extiende a la *deuda tributaria ya liquidada*, esto es, que el responsable no ha tenido obligación de hacer líquida, lo que da

muestra de su desvinculación del hecho imponible que ha dado origen a la misma (MENENDEZ MORENO, A. y TEJERIZO LOPEZ, J.M., 1997. Pág. 136) no extendiéndose, por otra parte, y como regla general, a las sanciones «*salvo las excepciones que en esta u otra ley se establezcan*», según dispone el número 4 del art. 41 de la LGT. Precepto que ha sido objeto de crítica por parte de la doctrina con motivo de la presunta transgresión que el mismo supone en relación con el principio de personalidad de la pena (CALVO ORTEGA, R., 2004. Pág. 169) debido a que el responsable lo es de un tributo, de una obligación tributaria, «y no de cantidades debidas por acciones u omisiones imputables exclusivamente al contribuyente» (CALVO ORTEGA, R., 2017. Pág. 142) habiendo sido, asimismo, objeto de modificación por parte de la Ley 7/2012, que ha añadido a la mención anterior, a través de una confusa redacción, la previsión de la posibilidad de aplicar la reducción por conformidad del responsable, según lo previsto en el art. 188.1.b) de la LGT, con la que se pretende, tal como señala la EM de dicha Ley, identificar al responsable tributario «como un obligado tributario en sentido estricto».

- Dispone, además, el art. 41.3 de la LGT, tras su modificación por la Ley 36/2006, que «*la responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria exigida en período voluntario*», a salvo de lo dispuesto en el apartado segundo del art. 42 de la LGT. De este modo, y tal como venía estableciéndose hasta el momento, el responsable responde de la deuda tributaria en los mismos términos en que lo hizo el deudor principal en período voluntario de ingreso, siéndole exigibles los recargos e intereses que procedan en el caso de que, iniciado el período ejecutivo, el responsable no haya satisfecho la deuda, tal como indica el párrafo segundo del art. 41.3 de la LGT. Dicho en otros términos, el responsable lo es únicamente de los intereses y recargos derivados del *incumplimiento de su obligación de pago* y no de los que resulten del incumplimiento del deudor principal (SAN de 9 de septiembre de 2008), con excepción de lo dispuesto en el art. 42.2 de la LGT, del que más adelante nos ocuparemos. A ello hay que añadir que, como deudor no principal, no responde del resto de prestaciones de carácter no formal.
- Finalmente, y entrando también en el terreno de las *modificaciones* introducidas por la Ley 58/2003, se reconoce el *derecho de reembolso* de los responsables frente al deudor principal «*en los términos establecidos en la legislación civil*», esto es, no es una acción reclamable en vía económico-administrativa. Previsión que, a todas luces, se ha quedado corta a la hora de establecer una protección adecuada de la figura del responsable, dado que se está negando al mismo la utilización de las potestades públicas para la puesta en práctica de la acción de regreso. Sentido en que se ha afirmado que la existencia de una acción de regreso constituye

«una exigencia lógica y constitucional ya que la capacidad económica en relación con el hecho imponible de que se trate hay que atribuírsela al contribuyente y no al responsable» (CALVO ORTEGA, R., 2017. Pág. 141).

- La LGT/2003 *elimina* la referencia, contenida en el párrafo segundo del art. 37.4 de la Ley 230/1963, según la cual la notificación del acuerdo de derivación de la responsabilidad confiere al responsable todos los derechos del deudor principal, otorgándose, sin embargo, en el artículo 174 de la LGT/2003 (tras su reforma por la Ley 36/2006), y como efecto de la declaración de responsabilidad, la posibilidad de utilizar todas las acciones que el contribuyente tuviese frente a la Administración.

Indicados, por tanto, los rasgos generales de la responsabilidad tributaria y remarcando la necesidad de manejar con prudencia una figura, como la del responsable objeto de estudio, en la que puede resultar definitivamente incido un sujeto que no es el titular de la capacidad económica gravada, pasamos a abordar el *estudio del régimen jurídico específico de cada una de las clases de responsabilidad* recogidas en la LGT, debiendo hacer alusión, previamente, a la nueva estructura que se ha otorgado en la Ley 58/2003 a la regulación de los responsables, ya que las cuestiones generales y los supuestos de hecho que dan lugar a la misma se regulan en el Título II, mientras que las normas de carácter procedimental se han incluido en el Título III, relativo a la aplicación de los tributos (regulándose, asimismo, de forma separada los procedimientos de declaración de la responsabilidad solidaria y subsidiaria). Aspectos, ambos, a los que se hará referencia con motivo del examen de cada una de las clases de responsabilidad debiendo dejar apuntado desde estos momentos que la Ley 58/2003, del mismo modo que la de 1963, adopta *dos criterios de clasificación* de la responsabilidad. Uno, que atiende al *alcance patrimonial* de la responsabilidad y, un segundo parámetro, que toma como referencia el criterio de *imputación de la responsabilidad* observándose, en este sentido, una responsabilidad culposa, esto es, derivada de una actuación antijurídica del responsable, y una responsabilidad objetiva, difícilmente admisible, «derivada, sin más, de la especial relación del responsable con el obligado principal» (MENENDEZ MORENO, A. y TEJERIZO LOPEZ, J.M., 1997. Págs. 136 y 137).

#### a) Responsabilidad solidaria

Comenzando por la *responsabilidad solidaria*, debe señalarse que en Derecho Tributario rige, en este campo, la regla general de las obligaciones, en virtud de la cual el acreedor puede dirigirse *indistintamente* contra cualquiera de los deudores solidarios o simultáneamente contra todos ellos.

Se trata, como se puede apreciar, del *supuesto más gravoso* de responsabilidad y que, como la subsidiaria, puede adquirirse por acto lícito o ilícito.

Los *supuestos* de responsabilidad solidaria se encuentran recogidos en el art. 42 de la LGT, precepto objeto de modificación por parte de la Ley 7/2012. Y ello sin perjuicio de que las leyes puedan establecer otros supuestos de responsabilidad solidaria distintos a los aquí previstos (art. 42.3 de la LGT).

Son tres los supuestos de responsabilidad solidaria contenidos en el art. 42.1 de la LGT.

El primero [letra a)] recoge un supuesto típico de responsabilidad, ya contenido en el art. 38 de la anterior Ley codificadora, estableciéndose la responsabilidad en la medida en que el sujeto sea «*causante o colabore activamente en la realización de una infracción tributaria*». Apartado del que se deducen dos notas: por una parte, la necesidad de una participación *activa*, que, amén de ser un concepto jurídico indeterminado, tal vez sirva para dotar de una mayor seguridad jurídica al supuesto señalado, y, por otra, la mención expresa a que la responsabilidad se extenderá también a la sanción.

El segundo caso [letra b)] regula la responsabilidad solidaria de los partícipes o cotitulares de las entidades a que se refiere el apartado 4 del art. 35 de la LGT, con la característica de que cada copartícipe, en lugar de responder por la totalidad de la deuda correspondiente al ente sin personalidad, lo hará «*en proporción a sus respectivas participaciones respecto a las obligaciones tributarias materiales*» de la misma.

El último supuesto del art. 42.1 [letra c)], establece la responsabilidad de los que «*sucedan por cualquier concepto en la titularidad o ejercicio de explotaciones o actividades económicas*», por las deudas contraídas por el anterior titular y derivadas de su ejercicio, el cual presenta varias novedades respecto a lo establecido en la regulación anterior, que había sido objeto de diversos pronunciamientos judiciales. En primer lugar, su consideración como responsabilidad solidaria, en lugar de subsidiaria; en segundo término, la alusión a la sucesión también en el *ejercicio* (y no sólo en la titularidad), que sale al paso de situaciones fraudulentas en las que lo que se persigue es la elusión del pago de tributos, como es la sucesión de hecho, *excluyéndose* de este supuesto, por otro lado, la adquisición de elementos aislados de la explotación, salvo que permitan continuar la actividad, la sucesión *mortis causa* y la adquisición de explotaciones o actividades económicas mediante procedimiento concursal.

Finalmente, y en cuanto al *alcance o contenido* de la responsabilidad, ésta se extiende, como se ha señalado ya, a las deudas del anterior titular derivadas de la explotación, abarcando *también* las retenciones e ingresos a cuenta derivados del ejercicio de la actividad. Responsabilidad, además, que incluirá las sanciones impuestas o que pudieran imponerse al anterior titular siempre que no se hubiera solicitado a la Administración, antes de la adquisición y previa conformidad del anterior titular, el certificado detallado de las deudas, sanciones y responsabilidades tributarias derivadas del ejercicio de la actividad. Supuesto en que las deudas recogidas en dicho certificado serán las únicas de las que respon-

derá el adquirente pudiendo eximirse totalmente de ellas en el caso de que, en el plazo de seis meses, no se hubiese expedido el mencionado certificado.

Por otro lado, el número 2 del art. 42 de la LGT, modificado por la ley 36/2006, establece varios supuestos de responsabilidad solidaria que pueden tener lugar en el seno del procedimiento de recaudación, declarándose responsables solidarios a quienes traten de impedir el embargo o la enajenación de los bienes en perjuicio de la Administración tributaria, en los casos que se especifican en el art. 42.2 de la LGT y a los que caracterizan las siguientes *particularidades*. En primer lugar, los responsables lo serán del pago de la deuda pendiente y, «*en su caso, de las sanciones, incluidos el recargo y el interés de demora del período ejecutivo*» cuando sean exigibles; responsabilidad, en segundo lugar, que no alcanza a todos los bienes del responsable sino solo «hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar».

De otra parte, la Ley 7/2012 ha modificado el contenido del art. 40.1 de la LGT estableciendo que «*las obligaciones tributarias pendientes de las sociedades y entidades con personalidad jurídica disueltas y liquidadas en las que la Ley limita la responsabilidad patrimonial de los socios, partícipes o cotitulares (...) se transmitirán a éstos que quedarán obligados solidariamente hasta el límite del valor de la cuota de liquidación que les corresponda*». Precepto que añade como «novedad», y con un evidente carácter garantista (si bien no ausente de crítica), que a dicho valor se sumarán «*las demás percepciones patrimoniales recibidas por los mismos en los dos años anteriores a la fecha de disolución que minoren el patrimonio social que debiera responder de tales obligaciones...*».

La D.A. 7<sup>a</sup> de la LGT contempla, en último lugar, dos supuestos más de responsabilidad solidaria referidos tanto a las CCAA como a las CCLL en relación con determinados supuestos previstos en la misma.

En referencia, finalmente, al *procedimiento* para declarar y exigir la responsabilidad habrá que estar a lo dispuesto, esencialmente, en el art. 175 de la LGT, según dispone el apartado 4 del art. 42 de dicha Norma. Ello, sin perjuicio de lo establecido en el artículo 174 de la LGT, que contiene las disposiciones comunes a las dos clases de responsabilidad, solidaria y subsidiaria.

Procedimiento, en efecto, que se diferencia fundamentalmente, como veremos, del dirigido a declarar la responsabilidad subsidiaria por el *momento* en que se dicta el acto declarativo de la responsabilidad así como por el hecho que da lugar a la misma. De este modo, y para el caso de la responsabilidad solidaria, dispone el art. 175.1 de la LGT que el acto declarativo de la responsabilidad podrá ser dictado y notificado *antes o después* del vencimiento del período de pago voluntario correspondiente al deudor principal. Si se notificó antes «*bastará con requerirle el pago una vez transcurrido dicho período*» [art. 175.1.a) de la LGT] concediendo al responsable un nuevo período voluntario de pago. En los demás casos, tras el vencimiento del período voluntario se dictará y notificará al responsable el acto declarativo de la responsabilidad concediéndole, igualmente,



un nuevo período de pago voluntario. Todo ello sin perjuicio de que, con anterioridad a dicha declaración de responsabilidad, la Administración pueda adoptar las medidas cautelares del art. 81 de la LGT así como realizar actuaciones de investigación con las facultades previstas en los arts. 142 y 162 de la LGT.

Acto declarativo de la responsabilidad, por otra parte, que, tanto en relación con la responsabilidad solidaria como subsidiaria, se dictará *previa audiencia* de los responsables por un plazo de 15 días (art. 41.5 de la LGT), quienes, con anterioridad a dicho trámite, podrán también efectuar las *alegaciones* que estimen pertinentes y aportar la documentación que consideren necesaria [art. 174.3 de la LGT y 124 del RGR, redacc. RD 1071/2017].

Acto a cuyo contenido se refiere el número 4 del art. 174 de la LGT siendo este el texto íntegro del acuerdo de declaración de responsabilidad, con indicación del presupuesto de hecho habilitante así como de la liquidaciones a que alcanza dicho presupuesto, los medios de impugnación y su plazo así como el plazo, lugar y forma en que debe ser satisfecha la deuda exigida al responsable. Recurso o reclamación que podrá interponerse a partir de la notificación de la declaración de responsabilidad y en cuya virtud podrán impugnarse el presupuesto de hecho habilitante así como las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto, sin que puedan revisarse, no obstante, las liquidaciones que hubieran ganado firmeza sino únicamente el importe de la obligación exigida al responsable [art. 174.5 de la LGT].

Precepto que, en su último párrafo, establece que «*en los supuestos previstos en el apartado 2 del artículo 42 de esta Ley no podrán impugnarse las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto, sino el alcance global de la responsabilidad*». Inciso que, al margen de su escasa claridad, parece excluir la posibilidad de que el responsable se oponga a la liquidación o de que cuestione la concurrencia del presupuesto determinante de la misma, lo que no creemos que pueda merecer un juicio positivo (CHECA GONZALEZ, C., 2006. Pág. 55).

#### ***b) La responsabilidad subsidiaria***

En relación con la responsabilidad subsidiaria, deben estudiarse, del mismo modo que en el apartado anterior, tanto los *supuestos* que dan lugar a dicha clase de responsabilidad, previstos en el art. 43 de la LGT, como el *procedimiento* normativamente diseñado para exigir la misma, a tenor de lo dispuesto en el art. 176 de la LGT.

Así pues, en cuanto a los *supuestos* de responsabilidad subsidiaria, éstos aparecen recogidos en el art. 43.1 de la LGT sin perjuicio de que las leyes puedan establecer otros supuestos distintos a los previstos en dicho apartado (art. 43.2 de la LGT).

De este modo, la letra a) del precepto mencionado recoge, con alguna modificación, un supuesto que ya se contemplaba en la Ley 230/1963, en el que se declara la responsabilidad subsidiaria de los administradores *de hecho* o de



derecho de las personas jurídicas que incurran en infracciones tributarias *siempre que* no hubiesen realizado los actos necesarios para el cumplimiento de las obligaciones tributarias o hubiesen consentido el incumplimiento por quienes dependen de ellos o bien hubiesen adoptado acuerdos que hicieran posibles las infracciones (esto es, que hubiesen omitido su deber de vigilancia). Responsabilidad que se extiende a las sanciones. Supuesto que recoge, como novedad, en relación con la normativa anterior, la extensión de la responsabilidad a los administradores de hecho, siendo éstos aquellos que llevan a cabo la gestión efectiva de la entidad.

El art. 43.1, en su letra b), se refiere a los administradores de las personas jurídicas, quienes responderán subsidiariamente de las obligaciones tributarias pendientes en el momento de cese de la actividad por parte de aquéllas. Supuesto, en relación con el cual, debe destacarse la referencia a los administradores de hecho así como la circunstancia de que las sanciones no aparecen incluidas en el alcance de la responsabilidad.

La letra c) declara la responsabilidad subsidiaria de los administradores concursales y liquidadores de entidades, por las deudas tributarias anteriores a dichas situaciones siempre que no hubieran realizado las gestiones necesarias para el íntegro cumplimiento de las mismas. Responden también, según el presente apartado, de las obligaciones y sanciones posteriores a dichas situaciones siempre que tengan atribuidas funciones de administración.

La letra d) del art. 43.1 de la LGT indica que son responsables subsidiarios «los adquirentes de bienes afectos por ley al pago de la deuda tributaria», según lo dispuesto en el art. 79 de dicha Norma. Precepto este último que, en sus dos primeros apartados, dispone que dichos sujetos responderán con los bienes afectos, limitándose al valor de los mismos el pago de la deuda tributaria.

El art. 43.1.e) incluye un supuesto más de responsabilidad subsidiaria en relación con los agentes y comisionistas de aduanas, cuando éstos actúen en nombre y por cuenta de sus comitentes. Precepto reformado tras la modificación de la LGT por la Ley 34/2015, que añade a lo ya previsto que «esta responsabilidad subsidiaria no alcanzará a la deuda aduanera».

En último lugar, la letra f) del precepto objeto de comentario introduce un supuesto *novedoso* de responsabilidad tributaria según el cual las personas o entidades que contraten o subcontraten la ejecución de obras o la prestación de servicios correspondientes a su actividad deberán responder de las obligaciones tributarias relativas a los tributos que *deban repercutirse* o de las cantidades que *deban retenerse* a trabajadores, profesionales u otros empresarios en la parte correspondiente a las obras o servicios objeto de la contratación o subcontratación.

Responsabilidad que podrá evitarse mediante la exigencia al contratista por parte del pagador de certificación administrativa, expedida durante el año anterior al pago de cada factura, de hallarse al corriente de sus obligaciones tributa-

rias. Responsabilidad que la Ley limita, no obstante, al importe de los pagos que se realicen sin que el contratista o subcontratista haya aportado al pagador la certificación correspondiente, la cual deberá ser emitida o denegada por la Administración en el plazo de tres días a partir de su solicitud con ocasión de la presentación de la declaración del IRPF o del IS. Previsión que, como se indica en el Informe 2003, trata de *«salir al paso de ciertas prácticas actuales donde la contratación o subcontratación sólo se realiza por motivos de elusión fiscal»*.

Debe indicarse, además, que la Ley 36/2006 añadió a los supuestos expuestos dos presupuestos más de responsabilidad subsidiaria respecto de los cuales se establece expresamente que «en estos casos la responsabilidad se extenderá también a las sanciones».

Se trata de las letras g) y h) del art. 43.1 de la LGT, que se refieren, respectivamente, a *«la responsabilidad de las personas o entidades que tengan el control efectivo, total o parcial, directo o indirecto, de las personas jurídicas o en las que concurren una voluntad rectora común con estas»* así como a *«las personas o entidades de las que los obligados tributarios tengan el control efectivo, total o parcial, o en las que concurren una voluntad rectora común con dichos obligado, por la obligaciones tributarias de éstos»*. Y, en ambos casos, cuando resulten acreditado que las personas jurídicas han sido creadas o utilizadas de forma abusiva o fraudulenta como medio para eludir la responsabilidad universal frente a la Hacienda Pública.

Supuestos que, tal como reconoce la EM de la Ley 36/2006, fueron introducidos como *«medida antiabuso basada en la construcción jurisprudencial del levantamiento del velo»*, lo que *«permitirá a la Hacienda Pública reaccionar contra determinadas estrategias fraudulentas enquistadas en nuestro sistema y tendentes a conseguir, cuando no la exoneración de facto de las obligaciones contributivas, un retardo elevadísimo en su cumplimiento al tener que acudir a la tutela judicial en fase declarativa»*, y en los que se encuentra presente, de un modo más acentuado si cabe que en el resto de supuestos de responsabilidad normativamente previstos, un *«aspecto sancionador»*, por lo que la declaración de dicha responsabilidad deberá realizarse de conformidad con los criterios que presiden el procedimiento sancionador (CHECA GONZALEZ, C., 2006. Pág. 49).

Junto a lo anterior, y para finalizar, debemos aludir a la reforma llevada a cabo en el art. 43 de la LGT por parte de la Ley 7/2012, que introduce un nuevo apartado 2 (modificándose, en consecuencia, el apartado 2, que se numera como 3) con la finalidad de introducir un *nuevo supuesto* de responsabilidad subsidiaria. De este modo, se declaran responsables subsidiarios de las deudas que *deban repercutirse o de las deudas que deban retenerse* a los trabajadores, profesionales u otros empresarios, a *«los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas obligadas a efectuar la declaración e ingreso de tales deudas cuando se den determinados requisitos»*. A saber, «continuidad en el ejercicio de la actividad», la presentación «reiterativa» de autoliquidaciones sin ingreso por tales conceptos tributarios, así como la acreditación de que dicha presentación

no obedece a una «intención real» de eludir la obligación tributaria objeto de liquidación. Precepto que, como cabe apreciar, se encuentra repleto de conceptos jurídicos indeterminados que, si bien el legislador intenta aclarar en el párrafo siguiente, son fuente indiscutible de controversias (SANCHEZ LOPEZ, M.E., 2013. Págs. 9 y ss).

En relación al *procedimiento*, y según se prevé en el artículo 176 de la LGT, éste se ciñe a la *declaración de fallido* del deudor principal y, en su caso, de los responsables solidarios y a la emisión por parte de la Administración tributaria de un acto de declaración de responsabilidad que se notificará al responsable a partir de dicho momento, desde el que cuenta con un nuevo plazo de pago voluntario para el ingreso de la deuda tributaria.

Procedimiento, por lo demás, al que es aplicable, tal como se ha expuesto más arriba con motivo del estudio de la responsabilidad solidaria, lo dispuesto con carácter general en el art. 174 de la LGT en relación con el contenido del acto, la competencia para dictar el mismo, la existencia de un trámite de audiencia así como los medios de impugnación ejercitables contra el acto de declaración de la responsabilidad por parte del responsable.

Finalmente, y si la declaración de responsabilidad tuviera lugar dentro del *procedimiento inspector* debe tenerse en cuenta la reforma operada en el art. 196 del RGGIT por parte del R.D. 1070/2017 aplicable tanto a la responsabilidad solidaria como subsidiaria.

## VI. LA SOLIDARIDAD DEL ARTICULO 35.6 DE LA LGT

El art. 35.6 de la LGT dispone lo siguiente: «*La concurrencia de varios obligados en un mismo presupuesto determinará que queden solidariamente obligados frente a la Administración tributaria al cumplimiento de todas las prestaciones, salvo que por ley se disponga expresamente otra cosa*».

Precepto que, en relación a lo dispuesto en la Ley 230/1963, presenta como *novedad esencial* la sustitución del concepto de hecho imponible (a que aludía el art. 34 de la derogada LGT) por el de «presupuesto» de hecho. Modificación que, como se verá, conlleva consecuencias sustanciales a la hora de determinar el régimen jurídico aplicable al supuesto de concurrencia de obligados, contenido en el art. 35.6 de la LGT. Supuesto, por lo demás, que se distingue del de responsabilidad, anteriormente analizado, por el hecho fundamental de que se trata de una *pluralidad de deudores por un mismo título*, a diferencia de la responsabilidad solidaria en que el responsable lo es en base a un presupuesto de hecho distinto del que es titular el deudor u obligado principal.

Pues bien, antes de entrar en el análisis de los aspectos más relevantes del régimen jurídico de la solidaridad que plantea este precepto, debe señalarse que el legislador tributario, a la hora de regular la concurrencia de deudores, opta

por la solidaridad, frente a la mancomunidad, apartándose, de este modo, de lo previsto en el artículo 1137 del CC que, para el supuesto comentado, establece, como regla general, la mancomunidad. Regla esta última que permite una justicia más perfecta que la solidaridad, ya que supone la división de la obligación en la forma acordada por los deudores o presumida por la ley, si bien la solidaridad «garantiza en mayor medida el cumplimiento de la obligación así como la agilidad del tráfico jurídico» (CALVO ORTEGA, R., 2017. Pág. 135).

En relación con las *notas* que caracterizan esencialmente el régimen de la solidaridad prevista en el artículo 35.6 de la LGT, debe partirse de la mención a la concurrencia de varios obligados en un mismo *presupuesto*, lo que parece extender el régimen de la solidaridad, no solamente a la obligación tributaria material que derive del mismo sino también a los deberes de carácter formal, pudiendo plantear algunos problemas el cumplimiento de estos últimos.

En segundo lugar, y en referencia al *alcance* de la solidaridad, la Administración puede dirigirse indistintamente frente a cualquiera de los obligados que concurren en el presupuesto de hecho a efectos de exigir el cumplimiento de las prestaciones que de ellos deriven, con exclusión de las sanciones, exigibles de acuerdo con el criterio de personalidad de las penas.

Relacionado directamente con lo anterior, y en tercer lugar, cabe señalar, como efecto típico de la solidaridad, que las actuaciones de cualquiera de los copartícipes *surten efectos* para los restantes planteándose, en relación con ello, dos cuestiones. La primera, relacionada con el cumplimiento de los deberes formales y, la segunda, con el establecimiento de una acción de regreso por parte del obligado que haya pagado efectivamente la deuda. Así pues, y en referencia a la primera cuestión, suscita algunas dudas la aplicación, al menos, a algunos deberes de carácter formal, de las consecuencias derivadas de la solidaridad teniendo en cuenta que algunas de estas prestaciones tienen su origen en la sujeción a determinadas potestades administrativas de gestión del tributo. Por otro lado, y en lo que concierne a la segunda cuestión esbozada, debe señalarse que el ejercicio de la mencionada acción de regreso se llevará a cabo en el ámbito de las relaciones privadas.

Cuestión que tiene que ver, finalmente, con lo previsto en el párrafo último del art. 35.6 de la LGT, al señalar este precepto que cuando la Administración tributaria únicamente conozca la identidad de un titular de la prestación tributaria practicará y notificará las liquidaciones a nombre del mismo, «*quien vendrá obligado a satisfacerlas si no solicita su división*». A tal efecto, continúa señalando dicho apartado que «*para que proceda la división será indispensable que el solicitante facilite los datos personales y el domicilio de los restantes obligados al pago, así como la proporción en que cada uno de ellos participe en el dominio o derecho transmitido*».

## VII. OBLIGADOS TRIBUTARIOS CUYA PRESTACIÓN CARECE DE CONTENIDO PECUNIARIO

Dispone el número 3 del art. 35 de la LGT que «*también tendrán el carácter de obligados tributarios aquellos a quienes la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias formales*». Precepto cuyo alcance se inserta dentro del marco actual de gestión de los tributos basado cada vez más en la colaboración prestada por los distintos obligados a través del cumplimiento de deberes de información o suministro de datos con trascendencia tributaria así como, y como contrapartida, en el carácter esencialmente controlador de los distintos órganos de la Administración tributaria.

Deberes formales que, viniendo definidos por la LGT en el art. 29.1, y a cuyo contenido nos referiremos más adelante, alcanzan, de uno u otro modo, a la totalidad de los sujetos obligados frente a la Hacienda Pública pudiendo agruparse, a efectos expositivos, en dos grandes bloques, según se desprende del contenido de los arts. 29 y 93 de la LGT.

Así, en primer lugar, cabe hacer referencia a todos aquellos deberes que el sujeto debe cumplir por encontrarse ya obligado «por otro hecho jurídico», en expresión de CALVO ORTEGA (Cit., 2004. Pág. 194). Deberes, en relación a los cuales, cabría distinguir entre aquéllos consistentes en llevar y conservar durante determinado período de tiempo ciertos datos económicos, relativos a la contabilidad y registros (art. 29.2.d) de la LGT) y los que se materializan en la puesta en conocimiento de la Administración tributaria de ciertos datos entre los que se encontrarían los deberes de presentar declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones, de solicitar y utilizar el número de identificación fiscal, de expedir y entregar facturas así como conservarlas, etc.

En segundo término, debe aludirse a los deberes de información que se imponen a todas aquellas «*personas físicas o jurídicas, públicas o privadas*» deducidos de las «*relaciones económicas, profesionales o financieras*» de estos obligados con otras personas, a que se refiere fundamentalmente el art. 93 de la LGT y que se encuentran ampliamente desarrollados por el RGGIT. Se trata, en definitiva, de lo que se ha venido a denominar por buena parte de la doctrina como aportación de información sobre terceros.

Deberes estos últimos cuyo cumplimiento puede imponerse de dos modos, bien con *carácter general*, como sucede con todos aquellos deberes de información que se deben suministrar periódicamente a la Administración (siendo este el caso, por ejemplo, de los pagos realizados por retenedores u obligados a ingresar a cuenta así como el de las asociaciones, sociedades, colegios profesionales o entidades que, entre sus funciones, realicen la del cobro de honorarios profesionales [art. 93.1, letras a) y b)]), bien mediante *requerimiento individualizado* de los órganos competentes de la Administración tributaria. Supuesto este último en que se plantean los mayores conflictos relacionados, fundamentalmente, tanto

con la apreciación del requisito de la *trascendencia tributaria*, en cuanto presupuesto requerido por el propio art. 93.1 de la LGT para la solicitud de información, como por la *posible colisión* del deber de informar con otros derechos o garantías protegidos constitucionalmente, tales como el derecho a la intimidad o el secreto profesional. Situación que ha dado lugar a una amplia jurisprudencia relacionada especialmente con el tema de la pertenencia de los datos de carácter económico al ámbito del derecho a la intimidad y en cuyo origen se sitúa la conocida Sentencia del Tribunal Constitucional 110/1984.

Ideas, en relación con las cuales debe señalarse, por otra parte, la ausencia en nuestro ordenamiento de *secreto bancario*, tal como recoge expresamente el art. 93.3 de la LGT, aunque el conocimiento de los datos en poder de dichas entidades por parte de la Administración tributaria se encuentra sometido a un *procedimiento especial*, regulado en el precepto mencionado así como en el art. 57 del RGGIT.

De la definición de *obligaciones tributarias formales*, contenida en el número 1 del art. 29 de la LGT, cabe destacar al menos dos notas o características. En primer lugar, el hecho de señalarse expresamente, pensamos que con una finalidad didáctica, la ausencia de contenido pecuniario que caracteriza a las mismas, en contraste con las obligaciones materiales, y, en segundo término, la relación del cumplimiento de dichos deberes formales «*con el desarrollo de actuaciones o procedimientos tributarios o aduaneros*».

Característica esta última en la que nos parece importante detenernos para hacer hincapié en dos cuestiones. En primer lugar, en la *garantía* que dicha previsión supone para el obligado tributario en el sentido en que los mencionados deberes deben guardar *conexión directa* con el desarrollo de una actuación o procedimiento que se esté llevando a cabo (o aún en el caso de que el mismo todavía no se haya iniciado). Y, en segundo lugar, y en conexión con la idea anterior, el entendimiento de los deberes u obligaciones formales como una *manifestación del deber de contribuir* al sostenimiento de los gastos públicos al suponer su cumplimiento una garantía de la efectividad de dicho deber; dicho con otras palabras, «*al gasto se contribuye no solamente realizando prestaciones dinerarias, sino además, mediante la ordenación de las conductas ciudadanas conforme a las exigencias del ordenamiento tributario y que no deben ser otras que aquellas que permitan la más eficaz aplicación de los tributos*» (ESEVERRI MARTINEZ, E., 1987, Pág. 862).

Afirmación esta última desde la cual debe entenderse necesario el sometimiento de las obligaciones de carácter formal al *principio de reserva de ley tributaria* que, sin embargo, y según se deduce del contenido del art. 8.c) de la LGT, parece reservarse únicamente a la determinación de los obligados tributarios previstos en el artículo 35.2 de la LGT y a los responsables, lo que ha merecido las críticas de parte de la doctrina, habiéndose señalado que «*llama la atención negativamente (...) que el nuevo texto haya excluido de la que él denomina como "reserva de ley tributaria" a este tipo de obligados incluyendo únicamente a los previstos*



en el apartado 2 del art. 35 y a los responsables» (CALVO ORTEGA, R., 2004, Pág. 193), añadiendo en relación con ello que nos encontramos ante «una obligación de hacer (no una obligación de dar) cuyo único requisito es que haya sido establecida por una ley de acuerdo con la exigencia de una norma de este rango para el establecimiento de prestaciones personales» (CALVO ORTEGA, R., 2010. Págs. 196 y 197). Sometimiento a la reserva de ley que debe entenderse necesario, además, en orden al logro de un adecuado equilibrio entre el cumplimiento del deber de información, como obligación dirigida a la realización del deber de contribuir, y la posible vulneración de derechos protegidos constitucionalmente, que no solamente afecta a los *sujetos* obligados al cumplimiento de los deberes tributarios formales, sino también a la concreción de *cuáles* sean dichos deberes (SANCHEZ LOPEZ, M.E, 2018. Págs.).

Finalmente, debe hacerse una breve referencia a la *utilización* de la información que, según dispone el artículo 95.1 de la LGT, tiene carácter reservado y sólo podrá ser utilizada «para la efectiva aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada» la Administración tributaria. Carácter reservado, no obstante, que se proclama a salvo de una serie de excepciones que recoge el precepto señalado.

## VIII. LOS ENTES SIN PERSONALIDAD JURIDICA

La consideración de los entes sin personalidad jurídica como sujetos que pueden entrar en relación con la Administración tributaria, *según lo que disponga la normativa de las leyes tributarias en que se reconozca dicha posibilidad*, aparecía recogida en la LGT de 1963 en los mismos términos en que se lleva a cabo en el art. 35.4 de la Ley de 2003, con la única diferencia de la sustitución de la alusión al sujeto pasivo por la de *obligado tributario*.

Precepto, a cuyo tenor se establece que «Tendrán la consideración de obligados tributarios, en las leyes en que así se establezca, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición», optando, por tanto, este precepto por un *sistema mixto* consistente en la enumeración, por una parte, de las herencias yacentes y comunidades de bienes, y la introducción, por otra, de ciertos criterios genéricos, esto es, que constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición. Previsión que no hubiera impedido el sometimiento a gravamen por parte de las distintas normas reguladoras de los tributos, con las especialidades que, en su caso, hubieran sido precisas, de la capacidad económica de la que son titulares dichos entes. Atribución de personalidad jurídica que, como veremos, la LGT remite a lo que establezcan otras leyes, no atribuyendo la misma por tanto dicha personalidad.



Pues bien, ha sido la ausencia de modificaciones en relación con la regulación anterior lo que ha motivado las críticas de la doctrina que achacan a la nueva normativa, de una parte, que el legislador ha dejado escapar la oportunidad (nuevamente perdida tras la reforma de 2015) de *acercar* la regulación de esta cuestión a los avances que en materia de capacidad han ido teniendo lugar en el ámbito de la Teoría General del Derecho, sin que exista ninguna razón que justifique el alejamiento de ambas ramas jurídicas en la materia que nos ocupa (BLAZQUEZ LIDOY, A., 2005. Págs. 115 y 116) siendo cierto, en este sentido, que tales entes no solamente son sujetos de relaciones tributarias sino también de relaciones de Derecho privado. Y, de otra, el hecho de haber perdido la ocasión de dar mayor actualidad y precisión al contenido del art. 35.4 de la LGT, cuya existencia se justifica por motivos de gestión tributaria que conducen a la ampliación del ámbito de la legitimación procedimental y procesal a grupos de personas o intereses resultantes de masas patrimoniales de homogeneidad diferenciada (AAVV., Ed. Thomson-Aranzadi, 2004, Págs. 253-254). Opinión esta última que, en referencia al *fundamento* de la imposición de dicha clase de entes, habría que matizar, a nuestro juicio, desde el entendimiento de que la sujeción a gravamen de los entes sin personalidad jurídica se justifica por la existencia de una capacidad contributiva «*susceptible de imposición*», según reza el contenido del art. 35.4 de la LGT sin que obste a ello la falta de capacidad jurídica de sus titulares (ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, C., 1991. Págs. 568 y 569).

Pues bien, el análisis del *régimen jurídico* de los entes sin personalidad diseñado en la LGT exige el estudio de, al menos, tres preceptos, además del mencionado art. 35.4 de la LGT, siendo éstos los arts. 42.1.b) y 4 de la LGT y los arts. 40.4 y 45.3 de la LGT.

Así, debe señalarse, en primer lugar, que la entidad obligada a satisfacer la deuda tributaria es el propio ente sin personalidad. Característica esta que implica, tal como se ha señalado por parte de la doctrina, el reconocimiento definitivo de la capacidad de los entes sin personalidad jurídica de satisfacer obligaciones materiales dejando de lado aquellas teorías que identificaban capacidad con personalidad jurídica donde un ente sin personalidad no podía satisfacer deudas tributarias siendo los partícipes quienes lo hacían (BLAZQUEZ LIDOY, A., 2004, Pág. 117).

En segundo término, el art. 42.1.b) de la LGT les otorga la condición de responsables solidarios respondiendo «*en proporción a sus respectivas participaciones respecto de las obligaciones tributarias materiales de dichas entidades*», en lugar de hacerlo por la totalidad de la deuda correspondiente al ente sin personalidad.

Es el art. 40.4 de la LGT el que, en tercer lugar, regula, la *sucesión* de dichos entes disponiendo que «*las obligaciones tributarias pendientes de las mismas se transmitirán a los (...) partícipes o cotitulares de dichas entidades*».

Finalmente,, dispone el art. 45.3 de la LGT/2003 que por los entes sin personalidad «*actuará en su representación el que la ostente, siempre que resulte*

*acreditada en forma fehaciente*». En caso de no haberse designado representante, se considerará como tal el que ejerza aparentemente la gestión o dirección «y, en su defecto, cualquiera de sus miembros o partícipes». Precepto que, al reproducir lo dispuesto en la LGT/1963, continúa suscitando los mismos problemas que se planteaban en relación con la misma siendo quizá el más importante el de la *naturaleza* de la representación, esto es, si nos hallamos ante un supuesto de representación legal o voluntaria. Cuestión importante por las incuestionables consecuencias prácticas que la misma conlleva y que aún parece que no ha encontrado solución unánime en el seno de nuestra doctrina (MUÑOZ DEL CASTILLO, J.L., 1991, Pág. 735).

## IX. LA REPRESENTACION

El art. 44 de la LGT, comienza diseñando el *marco subjetivo* de la capacidad de obrar en el ámbito tributario, distinguiendo la LGT/2003, y desde el punto de vista del *origen* de la misma, entre *representación legal* y *voluntaria* siendo, precisamente, la existencia o no de capacidad de obrar en el representado, lo que determina la diferencia entre una y otra.

De este modo, y si la representación tiene una importancia fundamental en el Derecho privado también la ostenta en el ámbito del Derecho público y, concretamente, del Derecho Tributario debido al incremento, en número e importancia, de las relaciones de las distintas clases de obligados con la Administración tributaria, así como por la propia complejidad técnica de las normas tributarias debido a que, como ha indicado el Profesor DE CASTRO, la representación consiste en «*confiar en una persona (representante) la facultad de actuar y decidir (dentro de ciertos límites) en interés y por cuenta de otra (representado)*».

### a) Representación legal

El art. 45 de la LGT comienza reiterando la declaración general que ya recogiera la Ley de 1963 al indicar que «*por las personas que carezcan de capacidad de obrar actuarán sus representantes legales*». Representación legal que se presenta similar a la existente en el ámbito del Derecho privado suponiendo la ausencia de capacidad de obrar en el representado y designando la *ley*, por tanto, a las personas que deben ostentar la representación. Afirmación, sin embargo, que debe matizarse desde la consideración de que, a la hora de determinar las personas que carecen de capacidad de obrar en el ámbito tributario, debe acudirse a este sector del ordenamiento que, en este punto concreto, presenta algunas características peculiares respecto a lo previsto en el ámbito del Derecho privado.

En el número 2 de dicho precepto se hace referencia a las *personas jurídicas*, por las que actuarán las personas que, en el momento en que se produzcan las actuaciones tributarias correspondientes, ostenten la titularidad de los órga-

nos a quienes corresponda su representación, por disposición de la ley o por acuerdo adoptado válidamente. Representación a la que se ha achacado el hecho de no tratarse de una representación de carácter legal, sino orgánica (BLAZQUEZ LIDOY, A., 2004. Pág. 173).

En último lugar, el art. 45.3 de la LGT se refiere al supuesto de la representación de los entes sin personalidad jurídica, regulados en la LGT/2003 en el art. 35.4, al que ya se ha hecho referencia más arriba y al que, en consecuencia, nos remitimos.

#### ***b) Representación voluntaria***

La representación voluntaria aparece regulada en el art. 46 de la LGT, precepto que presenta escasas modificaciones respecto a lo dispuesto por el art. 43 de la derogada LGT y que a continuación nos disponemos a analizar.

Dispone, en efecto, el apartado primero de dicho precepto, la posibilidad de que los obligados tributarios (expresión que sustituye a la de sujeto pasivo de la LGT/1963) puedan actuar por medio de representante, «*que podrá ser un asesor fiscal*». Alusión al *asesor fiscal* que ha sido objeto de opiniones variadas en el seno de la doctrina, viniendo calificado por unos como «obviada» el hecho de que la condición de representante pueda concurrir con la de asesor fiscal, habiéndose introducido esta alusión probablemente para eliminar algunas confusiones que se produjeron bajo la normativa anterior (AAVV., Thomson-Aranzadi, 2004. Pág. 340), afirmándose, por otro lado, que la referencia al asesor fiscal, al carecer dicha profesión de regulación, debería haber sido obviada, básicamente por los problemas que ello acarrea (BLAZQUEZ LIDOY, R., 2004. Pág. 173).

Figura, no obstante, que sin perjuicio de su función en el ámbito de la representación tributaria, ha querido ser *reforzada* por la Ley 34/2015, de modificación parcial de la Ley 58/2003, con el objetivo, según se indica en la EM de aquélla, de «instrumentar nuevas líneas de colaboración para fomentar el cumplimiento cooperativo de las obligaciones tributarias», plasmándose ello en la modificación del art. 92.2 de la LGT.

Cuestión que conecta directamente con la de determinar si al representante se le exigen requisitos específicos en orden a ejercer dicha función y a la que, desde lo dispuesto en la LGT, debe contestarse negativamente quizá, como ha señalado MUÑOZ DEL CASTILLO, no porque ello obedezca a una falta de previsión por parte del legislador sino, más bien, debido a la *flexibilidad* con que se configura la regulación de la representación en la LGT/2003 desde la idea de que dicho instrumento sirva para agilizar al máximo los distintos procedimientos administrativos sin detrimento de los derechos de los administrados siendo, por tanto, una institución que beneficia tanto a Administración como a administrados (MUÑOZ DEL CASTILLO, J.L., 1991, Pág. 719).

Flexibilidad que se muestra también en la *forma* en que habrá de acreditarse la representación, a lo que se refiere el contenido del apartado segundo del

art. 46 de la LGT, indicando, en este sentido, que *«la representación habrá de acreditarse por cualquier medio válido en Derecho que deje constancia fidedigna o mediante declaración en comparecencia personal del interesado ante el órgano administrativo competente»*, añadiendo que, *«a estos efectos, serán válidos los documentos normalizados de representación que apruebe la Administración tributaria para determinados procedimientos»*. Acreditado el poder, los efectos de este gozan de presunción de continuidad, que no cesa hasta que el representado o el representante realicen *«manifestación expresa en contrario»*, según prevé el art. 46.1 de la LGT. Revocación de la representación a que se refieren los números 5 y 6 del art. 11 RGGIT, indicándose en los mismos que dicha revocación *«no supondrá la nulidad de las actuaciones practicadas con el representante»* antes de acreditarse esta circunstancia al órgano actuante. Momento a partir del cual *«se considerará que el obligado tributario no comparece ante la Administración tributaria ni atiende los requerimientos de ésta hasta que nombre un nuevo representante o lo atienda personalmente»*.

También hace referencia el apartado indicado a los *actos* para los que *debe acreditarse la representación*, siendo éstos los de interposición de recursos o reclamaciones o desistir de ellos, renunciar a derechos, asumir o reconocer obligaciones en nombre del obligado tributario, solicitar devoluciones de ingresos indebidos o reembolsos y restantes supuestos en que sea necesaria la firma del obligado tributario en los procedimientos de aplicación de los tributos, de revisión en vía administrativa y de carácter sancionador. Actos para los que el poder debe ser *concreto*, con expresión específica de su objeto, sin que sea suficiente un poder genérico, siendo ello así por las consecuencias singularmente relevantes que se derivan de dichos actos para el representado.

Para actuaciones distintas a las contempladas en dicho apartado, el número 5 del art. 46 de la LGT establece que *reglamentariamente* podrá determinarse la forma de acreditarse la representación.

Dispone, en tercer lugar, el apartado 3 del precepto objeto de análisis que, en relación con los *actos de trámite*, *«se presumirá concedida la representación»*. Disposición que plantea como problema principal, no solamente la distinción entre actos de trámite y actos resolutorios sino, sobre todo, la determinación de aquellos *actos de trámite susceptibles de incidir* sobre derechos, intereses legítimos u obligaciones del representado, asimilando, en este sentido, sus efectos, a los de los actos de naturaleza resolutoria, pudiendo entenderse, siguiendo la jurisprudencia del Tribunal Supremo, que entran dentro de aquella categoría, por ejemplo, la formulación de consultas o la asistencia a una comprobación ante la Inspección en nombre de un sujeto pasivo investigado (Sentencias del Tribunal Supremo de 7 y 21 de mayo de 1994). Supuestos, en relación con los cuales, es preciso acreditar la representación de forma expresa.

El apartado cuarto del art. 46 de la LGT flexibiliza la exigencia de acreditar la representación *«cuando en el marco de la colaboración social en la gestión tributaria,*

o en los supuestos que se prevean reglamentariamente, se presente por medios telemáticos cualquier documento ante la Administración tributaria», supuesto en que «el presentador actuará con la representación que sea necesaria en cada caso». Y ello, sin perjuicio de que la Administración tributaria pueda requerir, en cualquier momento, la acreditación de dicha representación, de conformidad con lo dispuesto en el apartado segundo del artículo 46 de la LGT.

Para el supuesto de que concurran varios titulares en una misma obligación tributaria, el apartado sexto del art. 46 de la LGT establece que «se presumirá otorgada la representación a cualquiera de ellos», salvo manifestación expresa en contrario. Se indica, además, que la liquidación que resulte de dichas actuaciones deberá notificarse a todos los titulares de la obligación.

Finalmente, el último apartado del precepto objeto de examen se refiere a que la insuficiencia o falta de poder «no impedirá que se tenga por realizado el acto de que se trate», y ello «siempre que se acompañe aquél o se subsane el defecto dentro del plazo de 10 días», que, al efecto, deberá conceder el órgano administrativo competente.

Señalado lo anterior, debe aclararse que cada procedimiento tributario puede establecer reglas específicas en relación con la representación, tal como hace la propia LGT, en su art. 142.3, respecto al procedimiento inspector. Previsión que conducirá a atenerse a dichas peculiaridades específicas no siendo así, sin embargo, cuando las particularidades mencionadas aparezcan previstas en normas reglamentarias, frente a las que debe prevalecer la regulación general del art. 46 de la LGT (MARTIN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LOPEZ, J.M., CASADO OLLERO, G., 2017. Pág. 313).

### c) La representación de personas o entidades no residentes

El art. 47 de la LGT impone la obligación de nombrar representante a los obligados tributarios que no residan fiscalmente en España ubicándose dicho deber en un precepto distinto a aquellos que, como se acaba de ver, regulan la representación voluntaria y legal pudiendo quizá entenderse, por ello, que nos encontramos ante un caso distinto de representación.

Representante que deberá contar con *domicilio* en territorio español teniendo por *objeto específico* la representación de no residentes tanto la vinculación de estos sujetos con la Administración tributaria española como la función de garantía del cumplimiento de las obligaciones tributarias de que son titulares los mismos.

Los supuestos en que el art. 47 de la LGT impone la obligación de nombrar representante son, en primer lugar, cuando se opere mediante establecimiento permanente en España, en segundo lugar, cuando así se establezca por la normativa tributaria, previsión que creemos que debe ser entendida como remisión a la *ley*, y finalmente, cuando así lo requiera la Administración tributaria por las características de la operación o actividad realizada o por la cuantía de la renta obtenida, siendo objeto de desarrollo por el art. 109 del RGGIT. Previsiones que reproduce, además, el art.10.1 del Texto Refundido del IRNR.

La designación de representante deberá comunicarse a la Administración en los términos en que señale la normativa del tributo correspondiente. No obstante, y en caso de incumplimiento de dicho deber, se considerará como tal a quien figure en el Registro Mercantil o, en caso de discordancia, al sujeto que se encuentre facultado para contratar por cuenta del no residente

## X. EL DOMICILIO FISCAL

La relevancia del domicilio fiscal, no solamente se manifiesta a lo largo de las diversas normas que conforman el ordenamiento tributario sino también en la numerosa jurisprudencia recaída en relación con este tema. El domicilio ejerce su importancia conceptual en un doble plano: por una parte, inserto entre los principios reguladores de la LGT y, por otra, en la normativa concreta de las principales figuras del sistema tributario (ALONSO FERNANDEZ, F., 1991, Pág. 743), siendo muestra de ello tanto su importancia como punto de conexión en determinados impuestos (IRPF e IP) como su consideración, a lo largo de la LGT, como uno de los criterios determinantes de la competencia territorial de los órganos de la Administración tributaria a la hora de poner en marcha los procedimientos de aplicación de los tributos (art. 84 de la LGT), su designación como lugar de práctica de las notificaciones (art. 110 de la LGT) o su importancia a la hora de determinar la competencia de los Tribunales Económico-Administrativos (art. 229.3 de la LGT).

Es el art. 48 de la LGT el precepto encargado de diseñar el régimen jurídico del domicilio fiscal en nuestro ordenamiento tributario (precepto que ha introducido algunas modificaciones en relación con lo previsto en la LGT de 1963).

De este modo, el art. 48.1 de la LGT nos ofrece una *definición general* de domicilio, siendo éste «*el lugar de localización del obligado tributario en sus relaciones con la Administración tributaria*».

A continuación, el número 2 del precepto mencionado lleva a cabo la determinación del domicilio fiscal de las personas físicas, las personas jurídicas, los entes sin personalidad del art. 35.4 de la LGT y las personas o entidades no residentes en España.

En relación con las *personas físicas*, el art. 48.2.a) de la LGT considera, con carácter general como domicilio la *residencia habitual*, debiendo acudir para la concreción de dicho concepto a las diversas normas tributarias y, en particular, a lo dispuesto en el IRPF, que define la vivienda habitual como la utilizada durante, al menos, tres años sucesivos. Se establece, además, en relación con las personas físicas que «*desarrollen principalmente actividades económicas, en los términos que reglamentariamente se determinen*», que la Administración podrá considerar como domicilio fiscal el lugar donde esté centralizada la gestión administrativa y la gestión de dichas actividades, prevaleciendo, en caso de no



poder determinarse dicho lugar, aquél en que radique el mayor valor del inmovilizado (previsión desarrollada por el art. 113 RGGIT).

La letra b) del art. 48.2 de la LGT, en referencia a las *personas jurídicas*, incorpora el contenido del art. 45.1.b) de la Ley 230/1963, disponiendo que el domicilio fiscal será el *domicilio social*, siempre que en él se encuentre efectivamente centralizada la gestión administrativa y la gestión de sus negocios, debiendo atender, en otro caso, al lugar donde se lleve a cabo dicha gestión o dirección. Apartado, no obstante, que añade como *novedad* que, en el caso de que no pueda determinarse el domicilio de conformidad con los criterios anteriores, prevalecerá el lugar donde radique el mayor valor del inmovilizado.

Reglas que, según dispone la letra c) del art. 48.2 de la LGT también son aplicables a los entes sin personalidad del art. 35.4 de la LGT.

En último lugar, el art. 48.2.d) de la LGT se refiere al domicilio de los *no residentes* en España, disponiendo, como regla general, que éste se determinará de conformidad con lo establecido en la normativa reguladora de cada tributo, introduciéndose modificaciones, en relación con lo que disponía el art. 46.2 de la Ley 230/1963, más adaptadas a la realidad de nuestro sistema tributario. Se establece, de este modo, que en defecto de regulación el domicilio fiscal será el del representante del no residente que le obliga a designar el art. 47 de la LGT. Ello en el caso de que no opere mediante establecimiento permanente, supuesto en que el domicilio fiscal se determinará según las reglas, ya examinadas, previstas para las personas físicas y jurídicas.

En otro orden de cosas, el art. 48.3 de la LGT regula los efectos del *cambio* del domicilio, siendo esta una cuestión de relevancia fundamental en orden a la determinación del lugar en que deben realizarse las *notificaciones* administrativas a los interesados. Precepto, pues, que establece que deberá comunicarse el cambio de domicilio a la Administración tributaria en los términos que reglamentariamente se establezcan, no produciendo efectos el cambio hasta que no se cumpla dicho *deber*. Apartado en que se dispone, asimismo, que los *procedimientos iniciados con anterioridad a la comunicación* de dicho cambio podrán continuar tramitándose por el órgano correspondiente al domicilio inicial. Disposición que responde a la aplicación del principio de economía procesal pero que *no excluye* que en aquellos casos en que, en base a la aplicación de los principios de razonabilidad y proporcionalidad, pueda continuarse en el nuevo domicilio la tramitación de dicho procedimiento, siempre que ello suponga perjuicio para las partes, deba ser así realizado.

El incumplimiento por parte del interesado del deber de comunicación del cambio de domicilio tendrá como consecuencia que las comunicaciones y notificaciones realizadas en el domicilio anterior sean válidas y produzcan todos sus efectos. Obligación que desarrolla el art. 17 RGGIT estableciendo que «las personas físicas que deban estar en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores, así como las personas jurídicas y demás entidades», deberán cumplir dicha obli-



gación en el plazo de un mes a partir de que se produzca dicho cambio disponiéndose, por otro lado, que para las personas físicas que no deban figurar en los Censos fiscales, dicha comunicación contará con un plazo de tres meses desde el momento en que tenga lugar el cambio. Plazo que, tal como se infiere del párrafo 2º del art. 17.2 RGGIT, y «dentro de las competencias del Estado», se ceñirá al del vencimiento del de presentación de la autoliquidación o comunicación de datos correspondiente a la imposición personal que el obligado tributario tuviere que presentar después del cambio de domicilio.

Finalmente, el art. 48.4 de la LGT, habilita a la Administración para *comprobar y rectificar* el domicilio declarado en relación con los tributos cuya gestión le compete y, de conformidad con el procedimiento que se fije reglamentariamente. Cambio de domicilio, en relación con el cual, se planteó, durante la vigencia de la normativa anterior, la cuestión de si producía efectos la comunicación llevada a cabo con motivo de la presentación de una declaración o autoliquidación o si era necesario comunicarlo a todas las Administraciones, afirmando, en relación con ello, el Tribunal Supremo, en Sentencia de 9 de octubre de 2001, que la declaración del cambio de domicilio a efectos del padrón municipal o de otros registros administrativos no sustituye a la declaración expresa de cambio de domicilio.

No debe perderse de vista, en último lugar, las repercusiones que, concretamente, en la esfera tributaria, presenta la *dimensión constitucional* del domicilio, que la Carta Magna configura como derecho fundamental, debiendo obtenerse la preceptiva autorización judicial cuando se pretenda la entrada en el mismo en ausencia de consentimiento del obligado tributario (artículo 18.2 de la LGT) y debiendo llevar a cabo, en todo caso, una adecuada ponderación de los intereses en juego.

## BIBLIOGRAFIA

- AAVV., *Guía de la Ley General Tributaria*, Ed. CISS, Madrid, 2004.
- AAVV., *Comentarios a la Nueva Ley General Tributaria*, coordinado por Huesca Bohadilla, R., Ed. Thomson-Aranzadi, Navarra, 2004.
- AAVV., *Derecho Financiero y Tributario. Parte General. Lecciones de Cátedra*, MENENDEZ MORENO, A. (Dir.), Ed. Lex Nova, Valladolid, 2013.
- ARNAIZ ARNAIZ, T., «Sucesores y Responsables tributarios», en *Visión práctica de la Nueva Ley General Tributaria*, Ed. Lex Nova, Valladolid, 2004.
- ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, C., «Las entidades colectivas sin personalidad jurídica», en *Comentarios a la Ley General Tributaria y Líneas para su Reforma*. Homenaje a F. Sáinz de Bujanda, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991.

- ALONSO FERNANDEZ., F., «El domicilio fiscal», en *Comentarios a la Ley General Tributaria y Líneas para su Reforma*. Homenaje a F. Sáinz de Bujanda, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991.
- BLAZQUEZ LIDOY, A., «Obligados Tributarios», en AAVV., *Comentario sistemático a la Nueva Ley General Tributaria*, obra colectiva coordinada por Palao Taboada, C., Ediciones del Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2004.
- CALVO ORTEGA, R., «Obligados tributarios», en *La Nueva Ley General Tributaria*, obra colectiva dirigida por Calvo Ortega, R. y coordinada por Tejerizo López, J.M., Ed. Thomson, Civitas, Madrid, 2004.
- CALVO ORTEGA, R. y CALVO VERGEZ, J., *Curso de Derecho Financiero.*, Ed. Civitas, Ed. Thomson Reuters, Cizur Menor, Navarra, 2017.
- CHECA GONZALEZ, C., *Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal*, Ed. Thomson Aranzadi, Cizur Menor, Navarra, 2006.
- ESEVERRI MARTINEZ, E., «Las posiciones subjetivas derivadas de la aplicación del tributo», en *Estudios de Derecho y Hacienda*. Homenaje al Profesor C. Albiñana-García Quintana, Vol. II, Madrid, 1987.
- LAGO MONTERO, J.M., *La sujeción a los diversos deberes y obligaciones tributarios*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1998.
- LUCHENA MOZO, G.M., *Retenciones e ingresos a cuenta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Servicio de Publicaciones de la Universidad de Castilla-La Mancha, Cuenca, 1997.
- MARTIN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LOPEZ, J.M., CASADO OLLERO, G., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Ed. Tecnos, Madrid, 2015 y 2017.
- MENENDEZ MORENO, A. y TEJERIZO LOPEZ, J.M., «Los obligados tributarios en el ordenamiento español», en *Sujetos Pasivos y Responsables Tributarios*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1997.
- MUÑOZ DEL CASTILLO, J.L., «Notas sobre la representación en la Ley General Tributaria», en *Comentarios a la Ley General Tributaria y Líneas para su Reforma*. Homenaje a F. Sáinz de Bujanda, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991.
- PITA GRANDAL, A.M., «La posición subjetiva pasiva en la información tributaria sobre terceros», en *Sujetos Pasivos y Responsables Tributarios*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1997.
- SANCHEZ LOPEZ, M.E., *Los deberes de información tributaria desde la perspectiva constitucional*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2001.
- SANCHEZ LOPEZ, M.E., «Los supuestos de responsabilidad incluidos en la Ley 7/2012, de 29 de octubre», *Gaceta Fiscal*, núm. 329, 2013.
- SANCHEZ LOPEZ, M.E., «Algunas cuestiones controvertidas en relación con los requerimientos de información de terceros. Un análisis jurisprudencial», *Quincena Fiscal*, núm. 8/2018.



# TEMA 17

## APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS

Antonio José Jiménez Ibáñez  
*Ex-Jefe de Servicio de Gestión Tributaria en los SS.PP.  
de la Consejería de Economía y Hacienda de Albacete  
Abogado Tributarista*

### SUMARIO:

I. Introducción. II. Obligaciones tributarias formales. III. Derechos de los obligados tributarios. IV. Información y asistencia a los obligados tributarios. 1. Las consultas tributarias. 2. La colaboración social. V. Obligación de resolver y plazos de resolución. VI. La caducidad del procedimiento tributario. VII. La prueba. VIII. Las notificaciones. IX. Breve referencia a los procedimientos de gestión, inspección y recaudación. 1. El procedimiento de gestión tributaria. 2. El procedimiento de recaudación. 3. El procedimiento inspector. Bibliografía.

### I. INTRODUCCIÓN

*«La aplicación de los tributos encuentra su raíz y su identificación en el deber general de contribuir que nuestra Constitución impone en el artículo 31, y sólo a partir de él puede entenderse cabalmente la singular posición que ocupan el Estado y los demás entes públicos como titulares del poder tributario, y los ciudadanos en cuanto sujetos de ese deber constitucional» (STC 182/1997, FJ 6º)*

Ahora bien, dicha aplicación de los tributos, no ha sido pacífica, ni administrativa ni jurisprudencialmente y, ello es así, por la aplicación de dos principios fundamentales del ordenamiento tributario: el de tutela judicial efectiva del contribuyente y el de autotutela ejecutiva de la Administración Tributaria, perturbando lo que conocemos como “paz jurídica” y que siguiendo a los profesores GARCÍA DE ENTERRÍA y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, según los cuales (1) *«Cualquier sujeto que pretenda alterar frente a otro la situación de hecho existente (statu quo) no puede hacerlo por propia autoridad; si el otro sujeto no aceptase de grado esa alteración,*

*tiene la carga de someter su pretensión a un Tribunal, el cual la valorará desde la perspectiva del Derecho y la declarará conforme o no con éste, dándole en el primer caso fuerza ejecutoria, esto es, una virtud especial que la hace indiscutible y de cumplimiento forzoso para la parte obligada. A su vez, si esta resolución ejecutoria no fuese cumplida de grado, tampoco el sujeto beneficiado con la misma podrá imponerla a la otra parte por su propia coacción privada, sino que deberá imperar el respaldo coactivo mediante una segunda pretensión dirigida al Tribunal, el cual dispondrá la asistencia de la coacción pública (única legítima) si se acredita que, en efecto, la resolución que trata de imponerse goza de fuerza ejecutoria. La primera carga de sometimiento a un Tribunal es la carga de juicio declarativo; la segunda, la de un juicio ejecutivo»; así las cosas, nos encontramos con que cualquier actuación del contribuyente en el ejercicio de sus derechos, siempre encontrará una situación opuesta y privilegiada que ostenta la Administración Tributaria (no precisa del consentimiento de ninguna autoridad judicial para alterar las situaciones de hecho y de derecho de los contribuyentes).*

Conforme al art. 17 de la LGT, entendemos por relación jurídico tributaria el conjunto de obligaciones y deberes, derechos y potestades originados por la aplicación de los tributos y que van a dar lugar a obligaciones formales y materiales para ambas partes de la relación, es decir, tanto para el obligado tributario, como para la Administración.

En la aplicación de los tributos, es necesario el determinar la cuantía de la obligación tributaria y quién la determinará; así, unas veces será el obligado tributario el que a través de la confección de la autoliquidación referida a un hecho imponible concreto, determinará la cuantificación de la obligación ingresando su importe en el erario público dentro de los plazos reglamentariamente establecidos; otras veces, será la Administración la que sobre la base del procedimiento de inspección, determinará la obligación. En otras ocasiones, será consecuencia de la actuación de ambas partes, es decir, cuantificada la deuda por el obligado tributario, posteriormente la Administración (utilizando el procedimiento de comprobación) determinará la procedencia o improcedencia de la misma.

Como vemos, la aplicación de los tributos se lleva a cabo a través de una serie de procedimientos tributarios (gestión, inspección y recaudación) en los que, también están insertas las actuaciones del obligado tributario.

En la aplicación de los tributos, también pueden concurrir el ejercicio de dos potestades:

- a) La potestad sancionadora de la Administración tributaria, que aparecerá cuando la actuación del sujeto pasivo pueda ser calificada como susceptible de ser sancionada, lo que se llevará a cabo a través de un procedimiento específico, fuera de los de gestión e inspección.
- b) La potestad revisora, bien en vía administrativa (que en materia tributaria tiene como especificidad las reclamaciones económico administra-

tivas), bien en vía jurisdiccional (a través de la jurisdicción contencioso administrativa).

El Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria (modificado por el Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre), incluye dos precisiones en la regulación de la aplicación de los tributos:

- a) la primera, estableciendo que también debe aplicarse a la gestión recaudatoria en lo relativo al desarrollo de las normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios no contemplados en su desarrollo reglamentario específico, es decir, aumentando su campo de aplicación a la totalidad de la gestión recaudatoria y no solo, en lo referido a la recaudación de tributos.
- b) por la segunda, reduciendo el campo de aplicación de este reglamento, al dar preferencia a la norma especial sobre la norma general relativa a la aplicación de los tributos, que pueda ser regulada por la normativa propia de cada tributo.

Como ha dicho el TS en Sentencia de 16/02/2009 «en principio, tanto el pago de una liquidación tributaria como la prestación de una garantía para la suspensión son opciones del contribuyente, y que normalmente las sentencias estimatorias en materia tributaria contra los actos de aplicación de los tributos vienen a reconocer una situación jurídica individualizada, esto es, el derecho del sujeto a no ser gravado por razón del acto que es anulado.

## II. OBLIGACIONES TRIBUTARIAS FORMALES

Establece el art. 29 de la Ley 58/2003, que *«son obligaciones tributarias formales las que, sin tener carácter pecuniario, son impuestas por la normativa tributaria o aduanera a los obligados tributarios, deudores o no del tributo, y cuyo cumplimiento está relacionado con el desarrollo de actuaciones o procedimientos tributarios o aduaneros»*. Como vemos, se define por su carácter no pecuniario y su relación con la aplicación de los tributos.

El citado art. presenta una relación exhaustiva de las mismas; a saber:

- obligación de presentar declaraciones censales,
- solicitar y utilizar el número de identificación fiscal (NIF),
- presentar declaraciones y autoliquidaciones,
- llevar y conservar sus libros de contabilidad,

- expedir y entregar facturas y conservar copia durante un plazo determinado,
- aportar a la Administración tributaria sus libros de contabilidad y demás documentos cuando sea requerido para ello,
- facilitar la práctica de inspecciones y comprobaciones,
- entregar un certificado de las retenciones practicadas a los perceptores de rentas que haya abonado; y,
- cualquier otra de esta naturaleza que exija la normativa fiscal; así, en la nueva redacción de la Ley General Tributaria introducida por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, se prevé que incluso la llevanza de libros registro se haga de forma periódica y por medios telemáticos, si bien, su entrada en vigor se retrasa hasta el 1 de enero del año 2017.

Así mismo, el Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre, por el que se modifican el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos amplía la obligación de declaración censal en caso de fallecimiento de la persona física, o extinción de persona jurídica al sucesor a partir del 1 de julio de 2018.

Ahora bien, la mejor forma de que los sujetos pasivos puedan cumplir con todos y cada uno de sus deberes y obligaciones, es que exista una total concordancia entre el censo oficial de sujetos pasivos con los que realmente realizan el hecho imponible fijado en la norma tributaria. Para ello, es necesario que exista realmente una regulación uniforme y coordinada de todas y cada una de las obligaciones formales que se le exigen al sujeto pasivo, es decir, que se adapte la exigencia de su cumplimiento a todas y cada una de las continuas modificaciones que se vienen introduciendo en materia tributaria.

No podemos desconocer que la exigencia de obligaciones formales que afectan al hecho imponible surgen al margen de que éste pueda estar afectado por una determinada exención; es decir, con independencia de que exista obligación pecuniaria, siempre existirá obligación formal, ahora bien, puede ocurrir que una vez cumplida una determinada obligación censal —por ejemplo, presentación de la declaración censal de alta en la actividad a realizar—, puede exonerarse a ese mismo sujeto pasivo de la obligación de presentar otras declaraciones de contenido censal establecida por la normativa propia de cada tributo.

Los obligados tributarios que tengan su domicilio fiscal en territorio común, deberán de cumplir sus obligaciones formales ante el órgano competente de la Administración tributaria a la que corresponda dicho domicilio fiscal y que les exija el impuesto de que se trate.

Pero no sólo antes de ejercer la actividad empresarial o profesional, se exige la obligación formal de alta, sino que incluso cuando deja de ejercerse la actividad, también existe otra obligación formal: la presentación del cese en la



actividad. En el supuesto de que el obligado tributario falleciese, esta obligación de cese incumbe a sus herederos que deberán presentar la declaración de baja correspondiente.

Esta obligación de facilitar a la Administración tributaria información sobre las distintas relaciones económicas, profesionales, o financieras con terceras personas, son cada día una mayor necesidad; no podemos olvidar que dicha información resulta imprescindible para que la Inspección tributaria pueda realizar con eficacia su cometido, verificando el adecuado cumplimiento por parte de los distintos sujetos pasivos, de sus deberes tributarios.

Nuevamente es el Real Decreto 1065/2007 el que en su Título II ordena y sistematiza la pluralidad de normas reglamentarias, aplicables hasta este momento, generalizando la aplicación de las normas que sobre determinadas obligaciones se incluían de forma específica en algunos tributos, dándoles en su consecuencia un alcance general. Además, regula una serie de obligaciones formales que carecían de regulación reglamentaria dada la novedad de las mismas, cuya aplicación se sustenta en la norma legal que establece la obligación.

Por otro lado, en su Título IV, Sección 7ª relativa a las actuaciones y procedimientos de comprobación de las obligaciones formales del sujeto pasivo, este Real Decreto, regula tres procedimientos específicos:

- a) el primero, dedicado al control censal (documental presentado por el sujeto pasivo, cruce de datos existentes en la Administración y, examen físico y documental del establecimiento donde se realiza la actividad empresarial o profesional) y, prevé la rectificación censal «de oficio» cuando concurren los supuestos regulados en el artículo 131.1 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.
- b) el segundo, dedicado a la comprobación del domicilio fiscal del sujeto pasivo, se iniciará bien de oficio por acuerdo del órgano competente, bien a instancia de otra Administración tributaria afectada. Si la comprobación originase un cambio de domicilio fiscal de una Comunidad Autónoma a otra, se notificará a las CC.AA. afectadas y,
- c) el tercero, al control de otras obligaciones; estableciendo además que la comprobación de las obligaciones formales del sujeto pasivo, siempre terminarán mediante la confección del correspondiente informe o diligencia, excepto que la normativa tributaria estableciese otra cosa en contrario.

### **III. DERECHOS DE LOS OBLIGADOS TRIBUTARIOS**

El Capítulo primero del Título II de la Ley 58/2003 termina con el art. 34, en el que se expone un catálogo abierto de derechos y garantías que tienen los obligados tributarios, y que se integra en el contexto general de derechos que

establecía la Ley 30/1992 de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común y la actual Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

Algunos de estos derechos, están ligados a las obligaciones que tiene la Administración tributaria, entre otras: realizar devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, es decir, aquellas que en un principio resultan debidas pero que posteriormente han resultado excesivas; a la devolución de ingresos indebidos en su caso con el abono del interés de demora procedente; al reembolso de los costes de las garantías aportadas por los sujetos pasivos en el caso, no solo de anulación de liquidaciones que fueron garantizadas, sino también en los supuestos de aplazamiento o fraccionamiento cuya deuda también fue declarada improcedente posteriormente, al igual que en los procedimientos de apremio, o embargos declarados no ajustados a derecho. En estos supuestos será procedente el abono del interés legal, en su caso, sin que se tenga que efectuar requerimiento alguno por parte del sujeto pasivo con derecho al reembolso. En materia tributaria, el interés que cobra y abona la Hacienda Pública, en su caso, es siempre el interés de demora.

Otros derechos tienen que ver con la posibilidad de utilizar la lengua oficial en el territorio de la Comunidad Autónoma respectiva; el de obtener copia sellada de los documentos que haya de presentar ante la Administración tributaria, siempre y cuando aporte los originales para su cotejo y devolución, cuando éstos últimos, no hayan de formar parte del expediente que se está instruyendo. También puede mencionarse el ya conocido de no presentar documentos aportados anteriormente o que ya obren en poder de esa concreta Administración; si bien en este supuesto, es necesario que los citados documentos, ya hubieren sido presentados por el mismo sujeto pasivo y debiendo indicar al órgano que tramita el procedimiento, el número de expediente y fecha en que se aportó.

Son de gran trascendencia los derechos que se refieren a que las manifestaciones hechas por los obligados tributarios, deban extender mediante diligencia de constancia de hechos, a petición de éstos. Asimismo, se consideran de gran trascendencia y relevancia para el órgano que ha de resolver sobre el procedimiento y que está tramitando, que se puedan presentar todos y cada uno de los documentos precisos. Finalmente, cabe mencionar el derecho a obtener copia, a su costa, de los documentos que integran el expediente administrativo, en el trámite de audiencia o puesta de manifiesto, como también en cualquier momento de la tramitación del procedimiento de apremio, dado que el Reglamento General de Recaudación no prevé nada al respecto del trámite de audiencia.

Por último, aun cuando no está regulado en la Ley 58/2003, es preciso incluir en este apartado —dada la gran importancia que tiene cara al administrado—, al Consejo para la Defensa del Contribuyente, como órgano auxiliar de la

Secretaría de Estado de Hacienda y adscrito directamente al Secretario de Estado, siendo su naturaleza asesora y al que cada vez se dirigen más contribuyentes exponiendo sus quejas e iniciativas. Fue creado por el Real Decreto 2458/1996, de 2 de diciembre (su regulación se llevó a cabo por Real Decreto 1676/2009, de 13 de noviembre); sus componentes en número de dieciséis son nombrados por Orden del Ministerio de Hacienda entre funcionarios y representantes de sectores profesionales relacionados con el ámbito tributario y la sociedad en general. Su novedad estriba en que con su creación desaparece el antiguo *«recurso de queja»*, que es sustituido por las reclamaciones y quejas (si bien, su actuación se ha de limitar a los procedimientos sobre materia tributaria) presentadas por los sujetos pasivos. Estos también podrán presentar sugerencias e iniciativas relativas a cualquier mejora que piensen pueda redundar en una mejor prestación del servicio público en esta materia.

Entre sus funciones también destacan la obligación de asesorar a los contribuyentes sobre el ejercicio del derecho de petición regulado en los arts. 29 y 77 CE, así como, las propuestas e informes sobre modificaciones normativas y de procedimiento que puedan ampliar los supuestos de defensa del contribuyente.

Su regulación ha sido modificada por el Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre, estableciendo que el régimen de funcionamiento del Consejo, ya sea en pleno o en comisiones o grupos de trabajo, así como las causas de abstención y la recusación, se regirán conforme a lo establecido en el capítulo II del título preliminar de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público.

Con la entrada en vigor del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de Gestión e Inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, se intentan reforzar más todavía los derechos de los obligados tributarios en especial, la seguridad jurídica y las obligaciones de la Administración tributaria, todo ello, en aras de «conseguir una mayor celeridad en sus resoluciones».

#### IV. INFORMACIÓN Y ASISTENCIA A LOS OBLIGADOS TRIBUTARIOS

Los deberes de asistencia e información exigidos a la Administración tributaria, persiguen facilitar el cumplimiento correcto de la norma por parte de los obligados tributarios y así lo exige el art. 85 de la Ley 58/2003. Su cumplimiento puede llevarse a cabo a través de distintas actuaciones. Veamos:

- Publicando los textos actualizados y sistematizados, mediante cualquier medio, y siempre en el primer trimestre del año, tanto de las Leyes

como de los Reales Decretos referidos a la materia tributaria que haya variado a lo largo del anterior ejercicio fiscal y la que se haya aprobado en el corriente.

- Dando publicidad a las consultas tributarias resueltas y a cualquier otra doctrina administrativa fijada por los Tribunales Económico-Administrativos de mayor relevancia y repercusión sobre la materia.
- Creando servicios destinados a informar a los contribuyentes de los distintos criterios administrativos que existen en la aplicación de la norma tributaria; igualmente, pondrá a disposición de los mismos, de forma gratuita, y por los medios telemáticos que considere oportuno, las bases de datos donde se fijan esos criterios, si bien, velará porque se suprima cualquier dato que pueda identificar a quién en su día realizó la consulta tributaria. También remitirá comunicaciones dirigidas a grupos sociales representativos (colegios oficiales, asociaciones, fundaciones... etc.) sobre la tributación correspondiente a sus actividades y rentas.
- Informando a petición del interesado, del valor de un determinado bien inmueble que se encuentre situado dentro del territorio de su competencia y que pueda ser objeto de enajenación o adquisición, siempre que la petición se haya realizado antes del término de plazo de presentación de la autoliquidación o declaración tributaria y se haya aportado documentación suficiente que demuestre la certeza e identificación correcta del bien sobre el que se solicitó la valoración. Esta información tendrá un plazo de validez de tres meses y contra la misma no se podrá interponer recurso alguno; recurso que podrá interponerse contra el acuerdo posterior de comprobación de valores o liquidación si proceden. En caso de silencio administrativo, la Administración no aceptará el valor que en su caso hubiese podido reseñar el solicitante. Con ello, se da una mayor seguridad jurídica en la relación obligado tributario-Administración.
- Informando con carácter previo y vinculante, a petición del sujeto pasivo, sobre la valoración a efectos fiscales de los gastos deducibles, las rentas, los productos y demás bienes que sean determinantes para el hecho imponible y sobre la obtención de la deuda tributaria. También podrán referirse a deducciones y bonificaciones, cuando así sea previsto por la normativa propia de cada tributo. Se exigen una serie de requisitos formales, como presentación por escrito, previo o no al nacimiento del hecho imponible, si así lo prevé la normativa del tributo al que se refiere la petición, que también regulará el plazo de resolución y vigencia de la vinculación y, finalmente deberá acompañarse de una valoración efectuada por el obligado tributario. En caso de silencio administrativo, se aplicará el carácter positivo; es decir, a falta de contestación expresa se acepta el valor fijado por el consultante. El plazo de vigencia

será de tres años, y no será recurrible; pero sí el acto posterior que sea consecuencia de su aplicación.

## **1. Las consultas tributarias**

La consulta tributaria se basa en el ejercicio del derecho a formular consultas que tiene el obligado tributario a fin de que se le puedan aclarar las dudas que le plantea la normativa tributaria. No ha existido una doctrina unánime sobre su naturaleza; para algunos autores es un derecho basado en el derecho de petición del art. 29 CE; para otros, simplemente es una interpretación de la norma tributaria que el obligado tributario le ha solicitado a la Administración.

Pueden ser efectuadas tanto por los sujetos pasivos como por los demás obligados tributarios o sus representantes. También las pueden plantear, los colegios profesionales, asociaciones empresariales, organizaciones profesionales, cámaras oficiales, federaciones... etc., es decir, los obligados tributarios a que se refiere el art. 35 de la LGT.

El Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre, establece la obligación de presentar por medios electrónicos las consultas tributarias para aquellos sujetos que estén obligados a relacionarse con la Administración por estos medios.

La consulta se inicia mediante escrito dirigido al órgano competente para su resolución y se pueden referir tanto a la calificación tributaria que se pueda aplicar a determinadas operaciones o calificación tributaria que en cada supuesto pueda corresponder; como también al posible régimen fiscal que ha de ser aplicado a la actividad empresarial o profesional ejercida por el consultante. No obstante, no podemos olvidar que es preciso tener un interés legítimo, bien directo en la consulta individual, bien indirecto en la consulta colectiva, para realizar la misma.

En la cuestión a plantear, y a fin de que la contestación se pueda ajustar lo más posible a la situación de hecho, requiere que los antecedentes y las circunstancias del caso se planteen con la claridad necesaria, expresando, en su caso, si existen dudas en la interpretación de la norma sobre la que se consulta, y cuantos otros datos puedan contribuir a que la formación de juicio por parte del órgano emisor sea la que corresponda.

El procedimiento de consultas tributarias escritas, viene regulado en los arts. 88 y 89 de la LGT, y desarrollado en los artículos 65 a 68 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio. En este articulado se establece que los contribuyentes pueden formular a la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda consultas sobre el procedimiento tributario a seguir en las futuras relaciones que hayan de tener con la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sobre hechos imponderables que les afecten, bien como sujetos pasivos, responsables, retenedores... etc, y referidas al régimen que se aplicaría, a la clasificación o la calificación tributaria que en cada caso les co-

responda; a la posibilidad de utilizar, los supuestos de «economía de opción», es decir, qué hecho imponible les pueda permitir la normativa de un tributo determinado a fin de que el coste fiscal sea el mínimo posible.

La contestación por parte de la Subdirección General competente en la materia tributaria a la que se refiere la consulta —y que necesariamente debió de ser formulada antes de la finalización del plazo establecido para el ejercicio de los derechos expresados en su petición, se pueden referir a la presentación de declaraciones o autoliquidaciones a que le obligaba su relación jurídico tributaria, o el cumplimiento de otras obligaciones tributarias—, deberá realizarse en el plazo máximo de seis meses desde su solicitud y tendrá efectos vinculantes para los órganos y entidades de la Administración tributaria competentes en la gestión de los tributos a los que se refería la consulta. No obstante, si éste plazo no se cumple, no implicará la aceptación por la Administración tributaria de la interpretación que, en su caso, hubiese defendido el consultante.

Sin embargo, en el supuesto de que la cuestión señalada en la consulta se refiera al objeto o tramitación de un procedimiento, recurso o reclamación iniciado antes de la formulación de la consulta, el órgano competente no se verá supeditado en su resolución por lo especificado en la misma.

En cuanto a la publicidad de dichas consultas, el art. 86 de la norma legal antes citada, establece que el Ministerio de Economía y Hacienda publicará las contestaciones a las consultas hechas por los sujetos pasivos; todo ello, a fin de que puedan servir de base de actuación a otros sujetos pasivos en los que se dé una relación jurídico-tributaria idéntica a la planteada en el supuesto del hecho publicado.

De esta forma, la consulta tributaria ha de servir para dar una mayor seguridad jurídica dentro del complejo sistema normativo al que ha de hacer frente el obligado tributario, a la vez que dará lugar a una unidad de criterio, tanto en la estricta interpretación de la norma, como en su correcta aplicación.

Siempre fue muy criticada por la doctrina la falta de vinculación de la respuesta dada por la Administración en esta materia, ya que, en principio, sólo vinculaba al consultante; por ello, es de una gran importancia el carácter vinculante de todas las contestaciones a las consultas tributarias escritas que ha implantado la Ley 58/2003 en su Capítulo I, siempre y cuando se cumpla un requisito temporal «sine qua non»: el carácter previo de la consulta a la terminación del plazo exigido en el cumplimiento de las obligaciones o el ejercicio del derecho planteado. Es a partir de la entrada en vigor de esta ley, cuando también serán vinculantes para otros obligados tributarios, pero eso sí, siempre que el supuesto de hecho planteado en la consulta y la situación consultada sean idénticos.

Debemos de tener en cuenta dos circunstancias: la primera, que una vez planteada la consulta no se interrumpe el plazo previsto en la norma para el



cumplimiento de la obligación; y, la segunda, es que si se refiere a cuestiones relacionadas con un procedimiento iniciado con anterioridad a la consulta, se admitirá y tramitará, pero no tendrá efectos vinculantes; como tampoco los tiene la propia consulta para los Tribunales Económico-Administrativos, ya que no son órganos que tengan encomendada la aplicación de los tributos, ni tampoco los Tribunales de Justicia, si bien pueden ser útiles para ambos, a fin de formarse un juicio a la hora de dictar resolución o sentencia.

La contestación emitida no tiene carácter normativo, ya que es simplemente informativo y el consultante podrá, o no, elegir el criterio fijado en la misma; si lo acepta y obra en consecuencia, aparece una limitación o exención de su responsabilidad (si bien no será posible regulación alguna en relación con el asunto planteado) si opta por hacer caso omiso de la misma y actúa de forma que la Administración tributaria pueda determinar una actuación susceptible de sancionar, lo llevará a cabo, pero siempre y cuando no se dé el supuesto planteado en el apartado 2, d) del art. 179 de la LGT, es decir, cuando el obligado tributario haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

La respuesta a la consulta no será susceptible de recurso, ya que no se trata de un puro acto administrativo, sino de una declaración de juicio. Sí podrá recurrirse, si se estima conveniente, el acto administrativo posterior.

En cualquier momento puede cambiar la doctrina del órgano emisor. Para ello basta establecer el nuevo criterio en otra consulta, basándose en el cambio legislativo o jurisprudencial adoptado. El cambio del régimen tributario que sea desfavorable para el consultante no generará responsabilidad alguna para la Administración tributaria.

En el ámbito autonómico, y de conformidad con lo fijado por el art. 55 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, en el ejercicio de sus competencias, resolverá el órgano que tenga atribuida la iniciativa para la elaboración de disposiciones, su propuesta o interpretación.

En la Administración Local, según establece el art. 13 del TRLRHL, la competencia corresponderá a la entidad que haya de ejercer las funciones de gestión, liquidación, inspección y recaudación.

No son objeto de delegación las consultas reguladas en el art. 88 de la Ley 58/2003.

## **2. La colaboración social**

Esta materia viene regulada en el Título III de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, artículos 92 a 95 y desarrollada en el Capítulo II del Título III del ya tan citado Real Decreto 1065/2007. El Real Decre-



to 1070/2017, de 29 de diciembre, ha introducido en el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, el reconocimiento legal de los colegios y asociaciones de profesionales de la asesoría fiscal como sujetos colaboradores en la aplicación de los tributos.

Hasta este momento hemos visto, como un sistema de consultas tributarias bien regulado incrementa de forma notable la colaboración entre los ciudadanos y la Administración tributaria que corresponda a su domicilio fiscal. No podemos olvidar que la colaboración social en la gestión de los tributos tiene una enorme importancia en estos momentos en los que está imperando la utilización de técnicas y medios electrónicos, telemáticos e informáticos.

Llegado a este punto, podemos definir la colaboración social como el marco de actuación establecido por la Ley General Tributaria que permite, mediante la firma de Convenios de colaboración, que las Administraciones Públicas, las instituciones representativas de intereses sociales, laborales, empresariales o profesionales, las entidades privadas, instituciones y organizaciones representativas de diversos sectores y, específicamente, con el objeto de facilitar el desarrollo de su labor en aras a potenciar el cumplimiento cooperativo de las obligaciones tributarias, con los colegios y asociaciones de profesionales de la asesoría fiscal y en general con quienes colaboren en la aplicación de los tributos en las condiciones que reglamentariamente se determinen.

También fortalecerá la colaboración social, la actuación correcta de terceras personas sobre las que recae la obligación de información a la Administración tributaria de sus relaciones económicas con «terceros» y que dará lugar a la obtención de información «por suministro» que se sumará a la obtenida por los servicios de Inspección «por captación» dando lugar a una mejor distribución de la carga fiscal, pero sin olvidar el carácter reservado de los datos tributarios (pues la regulación de obtención de éstos datos, ha de salvaguardar el derecho constitucional a la intimidad, en especial con el contenido de correspondencia y el secreto del protocolo notarial). No obstante, hemos de recordar que el primero se ha deslegalizado totalmente en lo referido a los requerimientos individuales dirigidos a las entidades financieras relativos al movimiento de depósitos y operaciones de activo y pasivo en que intervengan.

Este suministro de información, ha sufrido un cambio con la entrada en vigor del Real Decreto 1074/2017, de 29 de diciembre por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas físicas, en cuanto a la obligación de suministro de información respecto de las operaciones de reducción de capital, limitando su obligación exclusivamente a la información que obre en poder de los sujetos pasivos, esto es, los datos identificativos de las entidades que han llevado a cabo estas operaciones y las fechas en que se han producido las mismas

Todo ello, es simplemente el cumplimiento de la norma, pues el art. 93 de la LGT establece que: «Las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, así como las entidades mencionadas en el apartado 4 del art. 35 de esta ley, estarán obligadas a proporcionar a la Administración tributaria toda clase de datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas».

La norma fiscal exige un especial cuidado en el tratamiento de esos datos, dado el carácter reservado de los mismos; no obstante, no podemos olvidar que no impedirá su publicidad si así lo exige la normativa de la Unión Europea; en consonancia con ello se ha introducido un nuevo artículo 95bis en la LGT regulando la publicidad de situaciones de incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias a cuyo efecto expone: “La Administración Tributaria acordará la publicación periódica de listados comprensivos de deudores a la Hacienda Pública por deudas o sanciones tributarias cuando concurren las siguientes circunstancias:

- a) Que el importe total de las deudas y sanciones tributarias pendientes de ingreso supere el importe de 1.000.000 euros.
- b) Que dichas deudas o sanciones tributarias no hubiesen sido pagadas transcurrido el plazo de ingreso en periodo voluntario.

Hay que tener en cuenta que conforme establece el Reglamento General de Recaudación, una deuda suspendida no se considera impagada, por lo que no entraría dentro del campo de aplicación de artículo 95 bis.

El tratamiento de datos necesarios para la publicación deberá ajustarse a lo establecido en la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de protección de datos; así mismo la identificación del obligado tributario sería: nombre, apellidos y Nif de la persona física; y, razón social y Nif de las personas jurídicas; en tanto que de la deuda se expresaría el importe total de la deuda y la sanción pendiente de ingreso en el momento de la publicación, y tomando como fecha de referencia el 31 de diciembre del año anterior al acuerdo de publicación.

La propuesta de publicación se notifica al obligado tributario concediéndole un plazo de 10 días para presentar alegaciones que se referirán, en su caso, única y exclusivamente a la existencia de errores materiales, de hecho o aritméticos; se entenderá notificada la propuesta con que conste en el expediente que se ha realizado al menos un solo intento de notificación

Mediante Orden Ministerial se establecerá la fecha de publicación que en todo caso, deberá producirse en el primer semestre de cada año. El acuerdo de publicación del listado de obligados tributarios pondrá fin a la vía administrativa.

En el ámbito del Estado, la publicidad se referirá exclusivamente a los tributos de titularidad estatal para los que la aplicación de tributos, el ejercicio

de la potestad sancionadora y las facultades de revisión están atribuidos en exclusiva a los órganos de la Administración Tributaria del Estado, no habiendo existido delegación alguna de competencias en estos ámbitos a favor de las Comunidades Autónomas.

Es por ello que se debe exigir un especial deber de sigilo a los retenedores y obligados a realizar pagos a cuenta, a fin de que sólo puedan utilizar los datos e informes obtenidos a los solos efectos de cumplir con las obligaciones tributarias que les exige la normativa fiscal. Sin embargo, dado que no tienen el carácter de funcionarios públicos, la Jurisprudencia considera que no se garantiza de forma adecuada el carácter reservado de los datos familiares de los sujetos pasivos a los que les afectan dichas actuaciones.

También se podrán realizar trámites por Internet en representación de terceras personas sin ser colaborador social, mediante la figura que se conoce como «apoderamiento fiscal»; este apoderamiento se puede otorgar tanto por las personas físicas, como por las personas jurídicas y las entidades carentes de personalidad jurídica; esta representación no supone ningún incremento en la responsabilidad del representante respecto de la establecida con carácter general. Esta opción en consecuencia, permite apoderar a un tercero (persona física o jurídica) para que éste (apoderado) pueda realizar por Internet, con su propio certificado electrónico de usuario, cualquier trámite en materia tributaria que este habilitado al efecto; no obstante hay que hacer constar que en el supuesto de que el apoderado sea persona física, en base a lo expuesto en el artículo 6 de la Ley Orgánica 15/1999 de Protección de Datos de Carácter Personal, ha de constar su consentimiento al tratamiento automatizado de sus datos, todo ello, siguiendo como antes decíamos, el criterio fijado por la Jurisprudencia en cuanto al especial tratamiento de los datos fiscales propios del contribuyente; es por ello, que este apoderamiento no surte efecto hasta que no conste la aceptación del apoderamiento y, que puede acreditarse tanto por comparecencia ante funcionario público, como con documento público o privado con firma legitimada notarialmente, o bien por Internet previo cumplimiento de los requisitos establecidos; se revoca de la misma forma y surte efectos desde que es comunicada fehacientemente a la Agencia Estatal de Administración Tributaria dicha revocación.

En la actualidad la Administración tributaria asume la necesidad de incorporar, en la medida de lo posible, las últimas tecnologías en sus relaciones con el obligado tributario, tanto en la presentación de autoliquidaciones, como en el pago de deudas —incluido el uso de tarjetas de crédito— así como exigir a determinados grupos de contribuyentes que sus notificaciones sean remitidas y recibidas a una cuenta de correo electrónico.

## V. OBLIGACIÓN DE RESOLVER Y PLAZOS DE RESOLUCIÓN

La normativa fiscal, al igual que la administrativa, establece expresamente el deber de resolver por parte del órgano competente ante el que se haya iniciado el procedimiento, excepto en los casos de terminación anormal (renuncia, caducidad, desaparición del objeto sobre el que se reclama y desistimiento). Sin embargo, a petición del interesado deberá de dictarse resolución cuya parte dispositiva comprenda una de estas formas anormales de terminación. Tampoco existirá obligación de dictar resolución cuando se trate de un procedimiento relativo al ejercicio de derechos en el que únicamente exista la obligación para el órgano resolutorio de comunicación al sujeto pasivo.

En definitiva, la Administración se encuentra obligada, como regla general, a dictar resolución entendida en un sentido estricto, es decir, como acto que pone fin al procedimiento decidiendo sobre el fondo de las cuestiones planteadas.

La resolución que ponga fin al procedimiento deberá ser motivada cuando se dicte en los procedimientos liquidatorios, de comprobación de valores, denegación de beneficios fiscales solicitados, imposición de obligaciones y acuerdos de concesión de suspensión del acto tributario impugnado o de denegación de la misma.

En cuanto al plazo para dictar la misma, el art. 104 de la LGT, en su apartado 1) establece: *«el plazo máximo en que debe notificarse la resolución será el fijado por la normativa reguladora del correspondiente procedimiento, sin que pueda exceder de seis meses, salvo que esté establecido por una norma con rango de ley o venga previsto en la normativa comunitaria europea»*. Como puede observarse, no se está refiriendo al plazo de resolución, sino al de notificación; por tanto, la resolución necesariamente deberá dictarse antes de la finalización del plazo a fin de poder notificar la misma dentro del citado plazo máximo, entendiendo que el mismo se entenderá cumplido si se acredita en el expediente que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución; si el interesado se hubiere acogido al sistema de notificación electrónica, se entenderá cumplida con la puesta a disposición de la notificación en la sede electrónica de la Administración Tributaria o en la dirección electrónica habilitada.

No obstante, este plazo de resolución se interrumpirá en los casos que reglamentariamente se establezca y en los supuestos de paralización del procedimiento por causa imputable al interesado. Dicho plazo, se contará de fecha a fecha y se computará desde que el procedimiento iniciado a instancia de parte tuvo entrada en el registro del órgano competente para resolver; o bien desde la fecha en que se notificará al interesado el inicio de un procedimiento iniciado de oficio por la propia Administración —por ejemplo, el procedimiento de inspección tributaria—. Este plazo máximo de resolución no se aplicará al procedimiento de apremio o ejecución forzosa del patrimonio del sujeto

pasivo, ya que éstos, pueden tramitarse dentro de los 4 años de prescripción establecido en el art. 66 de la LGT.

En cuanto a la falta de resolución dictada y teniendo en cuenta lo establecido en la D.A. Primera del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio —no del Reglamento que desarrolla—, los efectos serán distintos según que el procedimiento se haya iniciado de oficio o a instancia de parte:

- En el iniciado *a instancia de parte*, si no existe regulación específica, se entenderá aplicable el silencio administrativo positivo; excepto en los casos de impugnación de disposiciones y en el derecho al ejercicio de petición que regula el art. 29 CE, donde será negativo.
- En el iniciado *de oficio*:
  - a) Si el acto resolutorio fuese susceptible de producir efectos favorables al interesado, se aplicará el silencio negativo.
  - b) Si el acto fuese susceptible de producir efectos desfavorables o de gravamen, la falta de resolución expresa, da lugar a la caducidad del procedimiento.

En ambos, se establece el plazo de limitación de periodo para girar intereses de demora (art. 26 de la LGT).

La Disposición Adicional Primera del Real Decreto 1065/2007, ha incluido una relación de procedimientos tributarios que se corresponden con aquellos cuya normativa reguladora, no establecía expresamente el régimen de los actos presuntos que exigía el artículo 104 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, ordenando además que sea de aplicación en todos los procedimientos de aplicación de los tributos.

## VI. LA CADUCIDAD DEL PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO

Esta materia viene regulada en el apartado 5) del artículo 104 de la Ley General Tributaria, disponiendo en su segundo párrafo: «*Dicha caducidad no producirá, por si sola la prescripción de los derechos de la Administración tributaria, pero las actuaciones realizadas en los procedimientos caducados no interrumpirán el plazo de prescripción ni se considerarán requerimientos administrativos a los efectos previstos en el apartado 1 del artículo 27 de esta Ley*». La fundamentación del precepto se encuentra en que los tributos constituyen la parte más importante de la Hacienda Pública; existe, como vemos, un cierto parecido con la defensa que las Leyes hacen del dominio público, afirmando que es imprescriptible, de manera que en su defensa niegan la usucapión por terceros, lo cual es perfectamente lógico.

Viene regulada en el apartado 5) del art. 104 de la LGT. Debe indicarse que no es una caducidad por preclusión de plazos —por ejemplo para interpo-

ner recursos contra el acto tributario que nos han notificado—, sino caducidad del procedimiento con archivo de las actuaciones, y que, en consecuencia, podrá iniciarse de nuevo siempre que no haya prescrito el derecho conforme a lo fijado en el art. 66 de la LGT. Esta caducidad del procedimiento no interrumpe el plazo de prescripción —que sí fue interrumpido en su día cuando se inició el procedimiento en el que ahora se ha declarado la caducidad—. No obstante, las actuaciones realizadas, así como los documentos aportados y las pruebas obtenidas, conservarán su validez y eficacia en los procedimientos que puedan iniciarse posteriormente, insistimos, dentro del plazo de prescripción y sobre el mismo acto y obligado tributario.

Estos efectos se producen en el procedimiento de gestión tributaria pero no en el de inspección, ni tampoco en el sancionador; en el primero, no se produce el archivo de las actuaciones, si bien el plazo caducado no se tendrá en cuenta para el cómputo de los intereses de demora —al igual que ocurre en el procedimiento liquidatorio de gestión—; en el segundo, no solo sí se archivarán las actuaciones, sino que además se extingue el derecho de la Administración tributaria de sancionar al sujeto pasivo por esa misma actuación que sirvió de base para iniciar el procedimiento ahora caducado.

Dentro del procedimiento, fue de gran relevancia, la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de fecha 19 de febrero de 2014 (Ref. nº: 00278/2014), dictada en un Recurso de Unificación de criterio y en consecuencia de obligado cumplimiento para la Administración: *«En definitiva, necesariamente ha de existir una declaración expresa de la caducidad del procedimiento iniciado, pues sabemos que las actuaciones realizadas con posterioridad lo han sido en el seno del mismo procedimiento, caducado y por tanto carecen de virtualidad interruptiva de la prescripción; es por ello, que ha de existir una declaración expresa de caducidad si la Administración tributaria pretende iniciar un nuevo procedimiento»*.

## VII. LA PRUEBA

El art. 105 de la LGT establece: *«En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo»*. Dicho precepto debe completarse con lo dispuesto en el art. 1.214 de nuestro CC, según el cual, cada parte debe probar los hechos que le convienen, es decir, aquellos en los que fundamenta sus derechos o sus pretensiones; pero tampoco puede olvidarse el art. 39 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas cuando determina que *«los actos administrativos tienen la presunción de validez, correspondiendo siempre al interesado la carga de la prueba a efectos de poder desvirtuar dicha presunción legal»*. De la conjunción de los preceptos mencionados puede inferirse que se mantie-



ne el principio jurídico-privado en orden a mantener la carga de la prueba para, a continuación, en su apartado segundo decir: «*Los obligados tributarios cumplirán su deber de probar si designan de modo concreto los elementos de prueba en poder de la Administración tributaria*».

De esta forma, se ha regulado el procedimiento de la carga de la prueba en el doble sentido de que incumbe a la Administración tributaria, la prueba de los hechos y circunstancias que han de determinar la aparición de una obligación tributaria a cargo de un determinado sujeto pasivo, y a éste, le incumben las pruebas conducentes a demostrar que se le debe exonerar total o parcialmente de dicha tributación.

En cuanto a los medios de prueba y la valoración de la misma, el art. 106 de la LGT fija: «*En los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la ley establezca otra cosa*». Los medios de prueba que se pueden utilizar por la Administración tributaria son principalmente:

- a) La confesión extrajudicial que sólo puede afectar a supuesto de hecho.
- b) La prueba documental; es decir, documentos privados que hayan sido reconocidos por los otorgantes y en su consecuencia tendrán el mismo valor que los públicos a efectos probatorios.
- c) La prueba testifical sobre la base por ejemplo de los datos aportados por terceros en sus declaraciones anuales.
- d) El reconocimiento judicial, por ejemplo el allanamiento en una demanda por dominio.
- e) Presunciones «*iuris tantum*», es decir, las establecidas por la ley pero admiten prueba en contrario, excepto cuando la ley expresamente lo prohíba.

Por parte de los obligados tributarios, sobre todo en operaciones realizadas por empresarios o profesionales, el medio de prueba prioritario de los gastos ocasionados para la obtención de los ingresos generados, serán las facturas, pero sin olvidar que como establece el TC, «sólo pueden aceptarse como gastos aquellos cuya efectividad haya probado quien alega haberlos realizado y lo mismo puede decirse respecto de las cantidades que en concepto de impuesto sobre el valor añadido haya soportado, sin que tales exigencias puedan ser consideradas en absoluto como una inversión de la carga de la prueba, sino como proyección de la regla: quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos del mismo» (STC 18/2005, FJ.6º); por ello, la factura no es un medio de prueba privilegiado respecto de su existencia, pues una vez que la Administración Tributaria cuestiona su efectividad, será el obligado tributario el que deberá demostrar la realidad de las operaciones en ella reflejada mediante la prueba que estime oportuna (art. 106.4 in fine LGT).



Lo mismo ocurre en los supuestos en que las bases, cuotas o deducciones, compensadas, aplicadas o pendientes tuvieren su origen en ejercicios ya prescritos. Para admitir la procedencia y cuantía de las mismas, el obligado tributario deberá acreditarlo mediante la aportación de las autoliquidaciones en que las incluyó o mediante los apuntes de su contabilidad y los oportunos soportes documentales que ratifiquen la misma. No podemos olvidar que si la Administración admite que los datos y elementos de hecho consignados en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones y demás documentos presentados por los obligados tributarios, se presumen ciertos para ellos y, sólo podrán rectificarse por los mismos mediante prueba en contrario, dicha afirmación también debe acatarla como prueba aportada por el interesado. Lo mismo ocurre con los datos incluidos en declaraciones o contestaciones a requerimientos que en cumplimiento de la obligación de suministro de información recogida en los arts. 93 y 94 de la LGT que hayan aportado los obligados tributarios. En caso de rectificación, la misma deberá sustentarse mediante la ratificación y aportación de pruebas oportunas por parte de quién emitió la información o el dato rectificado; pero en este supuesto en que la Administración tributaria utiliza como prueba los datos consignados en las declaraciones por un tercero a fin de comprobar la situación fiscal de un obligado tributario determinado, nuestra jurisprudencia viene declarando que la mera constancia en la base de datos de la Administración tributaria no es prueba suficiente.

Otro medio de prueba de gran trascendencia, son las diligencias extendidas en el curso de las actuaciones inspectoras y de los demás procedimientos tributarios que contienen las manifestaciones del sujeto pasivo y la constancia de los hechos producidos, tienen naturaleza de documentos públicos y hacen prueba de los mismos salvo que se acredite lo contrario. Si unas y otros han sido aceptados por el obligado tributario, se presumen ciertos y sólo podrán rectificarse por éstos mediante prueba de que incurrieron en error de hecho.

A veces, la Administración tributaria también se basa en presunciones establecidas por las normas tributarias, que normalmente pueden destruirse mediante prueba en contrario, excepto en los casos en que una norma con rango de ley expresamente lo prohíba. Ahora bien, para que las presunciones no establecidas por las normas sean admisibles como medio de prueba es indispensable que entre el hecho demostrado y aquel que se trate de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano; por ejemplo, la Administración tributaria podrá considerar como titular de cualquier bien o derecho, a quien figure como tal en un Registro de la Propiedad, pero si se aportase al procedimiento por el obligado tributario, un documento público posterior a dicha inscripción que demuestre la propiedad de un tercero, la presunción se desvirtuaría.

## **VIII. LAS NOTIFICACIONES**

Como viene estableciendo la Jurisprudencia del Tribunal Supremo a través de los recursos de casación para la unificación de doctrina, es de todo punto necesario que conste en las actuaciones la fecha indubitada de notificación al interesado de los actos tributarios susceptibles de ser recurridos; este conocimiento, ayudará al órgano competente para dictar la resolución a determinar con toda exactitud y sin dificultad alguna el cómputo de plazos, consiguiendo la finalidad básica de que el interesado pueda recurrir y actuar válidamente en defensa de sus intereses.

Por otro lado, no podemos olvidar que la notificación del acto tributario tiene un relieve extraordinario dentro del procedimiento, iniciándose a partir de ella, el plazo para interponer el correspondiente recurso, cumpliéndose así, esa función garantista que institucionalmente cumple: el derecho a reaccionar jurídicamente contra el acto notificado.

Así pues, las notificaciones realizadas en forma correcta constituyen un deber de los órganos de la Administración, de manera que cualquier insuficiencia de datos, confusión o duda sobre la identificación de la persona a la que se le practicó o, referida a la fecha en que se produjo, obligará a la Administración actuante a tenerla por inexistente.

Las notificaciones se llevan a cabo tanto en las actuaciones como en los procedimientos de aplicación de los tributos. Aparecen reguladas en los arts. 109 a 112 de LGT que nos remiten a las reglas generales que para notificaciones establece el art. 41 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas. Por tanto, la Ley regula las especialidades de la materia tributaria —especialmente los de investigación y comprobación— y establece la aplicación supletoria de las normas administrativas generales.

Si el procedimiento al que se refiere la notificación se inició a instancia de parte, la norma establece un orden de prelación en cuanto al lugar donde se ha de llevar a cabo la misma. En primer lugar, se dirigirán al domicilio reseñado por el interesado, excepto que hubiese optado porque se dirijan al domicilio de su representante; de no surtir efecto, se dirigirán a su domicilio fiscal (lo mismo ocurrirá cuando el procedimiento que nos ocupe se hubiese iniciado de oficio) —como vemos se le otorga relevancia a este domicilio a estos efectos, siendo en consecuencia coherente con su propia existencia dentro del ámbito tributario—; de no poder realizarse la notificación al domicilio fiscal, entonces se dirigirán a su centro de trabajo, al lugar donde se tenga conocimiento de que realiza alguna actividad empresarial o profesional, o cualquier otro adecuado al fin perseguido. A estos lugares también puede dirigirse indistintamente la notificación cuando el procedimiento se inició de oficio; es decir, en este supuesto, no existe prelación respecto de los lugares donde se puede dirigir la notificación y ello es así,

como consecuencia de que normalmente el procedimiento se iniciará mediante la notificación de un requerimiento —bien por investigación, bien por comprobación—.

En cuanto a quién se ha de entregar la notificación, la norma es clara: en primer lugar, a su destinatario; y de estar éste ausente, a cualquier persona que se encuentre en el domicilio bien sea familiar, o personal de servicio, los cuales harán constar su identidad.

Pero a veces, como ocurrió en el desarrollo reglamentario del ISyD y del ITPyAJD —de los que se venía comentando por la doctrina la posible extralimitación legal de ambas normas reglamentarias— amparaban la notificación al presentador de la declaración tributaria presumiendo que sus efectos serían los mismos que si se hubiesen notificado al interesado. Finalmente, fue nuestro Tribunal Constitucional el que por Sentencia 111/2006 de 5 de abril, declara inconstitucional el articulado sobre la materia en el impuesto de SyD y por Sentencia 113/2006 de 5 de abril el que correspondía al impuesto de TPOyAJD.

Ahora bien, hemos de distinguir entre: «el rechazo» de la notificación efectuado por el obligado tributario, en cuyo caso, se le tendrá por notificado; y el «rechazo» llevado a cabo por otra persona distinta que se encuentre en su domicilio familiar, en este caso, se considerará como un mero intento de notificación.

Cuando sea imposible entregar la notificación por los medios citados, y siempre que se haya intentado al menos dos veces consecutivas en el plazo de tres días y a horas distintas, o una sola en caso de que su destinatario sea desconocido en el domicilio reseñado, la norma prevé que se realice por anuncio y por una sola vez para cada interesado en el «Boletín Oficial del Estado», y también podrá exponerse en la oficina del último domicilio fiscal conocido; si el último domicilio estuviese en el extranjero se expondrá en el consulado o en la sección de la embajada correspondiente; en ambos casos emplazándole para su comparecencia en un plazo de quince días a fin de poder realizar la notificación del acto —de manera que se salvaguarda el derecho a la intimidad del obligado, ya que el objeto de la publicación no es el propio acto tributario, sino, simplemente, un anuncio donde se hace constar la existencia de una notificación pendiente de practicar por motivos no imputables a la Administración tributaria-. En este caso, su publicación conforme a lo estableciendo el apartado 1) del art. 112 de la LGT se llevará a cabo los lunes, miércoles y viernes de cada semana.

Asimismo, dicho art. en su apartado 3 establece que cuando un trámite del procedimiento se entienda notificado por incomparecencia del obligado tributario, se entenderá notificado en las sucesivas actuaciones, salvo excepciones; todo ello, da una mayor agilidad a la tramitación del procedimiento, ya que sólo será necesario publicar el acto liquidatorio que pone fin al procedimiento; en este

caso, el Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre, ha introducido en el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, establece que en el supuesto de dilación no imputable a la Administración, en la notificación del requerimiento de aportación de datos efectuado al interesado, el plazo para determinar la duración máxima del procedimiento, se computará en días naturales. (artículo 102.5 del Reglamento)

Otra forma de notificación es la realizada a través de correo electrónico, sistema que fue regulado por la Ley 24/2001, siempre que así se haya solicitado por el obligado tributario. En un futuro no muy lejano, será preferible que en lugar de edictos y publicaciones, se establezca un sistema de notificaciones a través de internet, de tal forma, que cualquier sujeto pasivo introduciendo en la página web del órgano gestor su número de identificación fiscal (NIF), pueda tener conocimiento de la existencia de un acto tributario que le afecte.

Desde el día 1 de enero de 2011, se ha iniciado un nuevo servicio por parte de la Agencia Estatal de Administración Tributaria referido a las notificaciones telemáticas.

Este servicio ofrece al ciudadano la posibilidad de recibir las notificaciones de sus trámites y procedimientos tributarios de forma telemática, a través de un buzón único, garantizando su autenticidad, integridad y confidencialidad, con el fin de asegurar la identidad de los participantes y de las comunicaciones. En materia tributaria, este servicio está previsto en el artículo 82 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

Por otro lado, la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, dispone en su art. 14.3 que: *«reglamentariamente, las Administraciones Públicas podrán establecer la obligatoriedad de comunicarse con ellas utilizando sólo medios electrónicos»*.

En cumplimiento de ambas norma, en la actualidad, el Ministerio de la Presidencia, en colaboración con el Organismo Autónomo de Correos, pone a disposición de cualquier persona física o jurídica que lo solicite la posibilidad de recibir de forma alternativa por vía telemática las notificaciones que actualmente pueda recibir en papel; ello, se lleva a cabo mediante la llamada Dirección Electrónica Habilitada (DEH); así, cualquier persona física o jurídica que lo solicite, dispondrá de una dirección electrónica para la recepción de las notificaciones administrativas que por vía telemática pueda practicar la Administración General del Estado y sus Organismos Públicos; este servicio es voluntario por parte del obligado tributario y tiene carácter gratuito.

El titular a través de su buzón electrónico recibirá las notificaciones electrónicas correspondientes a aquellos procedimientos a los que voluntariamente decida suscribirse.

Para utilizar este servicio, el interesado deberá disponer de un Certificado Digital a su nombre o de la empresa que representa, emitido por la Fábrica Nacional de Moneda y Timbre.

Las copias realizadas en soporte de papel de documentos públicos administrativos emitidos por medios electrónicos y firmados electrónicamente tendrán la consideración de copias auténticas, siempre que incluyan la impresión de un código seguro de verificación; este código será generado electrónicamente se verificará y permitirá contrastar su autenticidad mediante el acceso a los archivos electrónicos de la Administración pública emisora; así, el expediente electrónico será el conjunto de documentos electrónicos del procedimiento a que se refiera.

A partir de esta previsión, la Ley de Seguridad Vial —en su redacción aprobada por Ley 18/2009, de 23 de noviembre, ya declaraba la obligatoriedad de las personas jurídicas que adquieran vehículos, de recibir las notificaciones de sanciones por infracciones de tráfico de forma telemática y, a través de la dirección electrónica vial que asignará la Dirección General de Tráfico.

La normativa que ampara la obligatoriedad de optar por este sistema de notificación telemática es la siguiente:

- a) La Ley 11/2007, de 22 de junio de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos, y la actual Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.
- b) El Real Decreto 1671/2009, de 6 de noviembre por el que se desarrolla parcialmente la ley 11/2007.
- c) El Real Decreto 1/2010, de 8 de enero, de modificación de determinadas obligaciones tributarias y da nueva redacción al artículo 115 bis del Reglamento de Aplicación de los Tributos.
- d) El Real Decreto 1363/2010, de 18 de octubre, sobre notificaciones y comunicaciones obligatorias por vía telemática.

Es este último Real Decreto, el que regula las notificaciones electrónicas de manera obligatoria para empresas en el ámbito de sus relaciones con la Agencia Tributaria; hasta este momento, se podía solicitar que las comunicaciones y requerimientos lo fuesen por vía telemática desde el 1 de enero, las cartas en papel de la Agencia Tributaria desaparecen casi por completo y se exige que en todas las empresas se ha de contar con los sistemas informáticos adecuados para recibir de manera telemática las comunicaciones que le remita a la misma la Agencia Tributaria.

Así, las empresas deberán contar como mínimo con un equipo informático, conexión a internet, firma electrónica reconocida por la AEAT, cuenta de correo electrónico y una dirección electrónica única que la proporcionará el Organismo Autónomo de Correos de manera gratuita.

Los obligados se delimitan por NIF y el sistema será de aplicación a las siguientes formas jurídicas:

- a) Sociedades anónimas, con NIF que comienzan por la letra A.
- b) Sociedades limitadas, con NIF que comienzan por la letra B.
- c) Personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica que carezcan de nacionalidad española, con NIF que empiece por la letra N.
- d) Establecimientos permanentes y sucursales de entidades no residentes en territorio español, con NIF que empiece con la letra W.
- e) Las uniones temporales de empresas, con NIF que empiece por la letra U.
- f) Y las entidades cuyo NIF empiece por la letra V y se corresponda con uno de los siguientes tipos: Agrupación de interés económico, Agrupación de interés económico europea, Fondo de Pensiones, Fondo de capital riesgo, ... etc.

Sólo se dejan fuera por ahora a las personas físicas, tengan actividad profesional, empresarial o no.

Ahora bien, existen una serie de procedimientos que no se pueden notificar por vía telemática, son los siguientes:

- 1) La notificación de inicio de actuaciones de la inspección financiera.
- 2) Las notificaciones realizadas en el ámbito de los Tribunales Económico-Administrativos.
- 3) Las notificaciones que incluyan medios de pago o devoluciones físicas, como por ejemplo cheques.
- 4) Las notificaciones de embargos de cuentas a las entidades financieras.
- 5) Las notificaciones a las entidades financieras en el ámbito de colaboración en la recaudación de los tributos

## **IX. BREVE REFERENCIA A LOS PROCEDIMIENTOS DE GESTIÓN, INSPECCIÓN Y RECAUDACIÓN**

Los procedimientos tributarios son la garantía de los contribuyentes de que la actuación de la Administración tributaria se ajusta a la legalidad y por ello, la gestión de los tributos solamente debe realizarse por el procedimiento legalmente establecido.

Sin perjuicio de que en los capítulos correspondientes se desarrollen pertinente dichos procedimientos, realizamos en estos momentos una mera aproximación que permita obtener un visión general del marco a través del cual se lleva a cabo el procedimiento tributario en sus diversas fases.



Los Reales Decretos 1074/2017 y 1075/2017 han introducido algunas especialidades en los procedimientos a los que se va a hacer referencia a continuación; el primero de ellos, referida a la gestión de los impuestos directos y el segundo a la gestión de los impuestos indirectos; como así mismo, producen algunas modificaciones en el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

## **1. El procedimiento de gestión tributaria**

La regulación de la gestión tributaria, desde siempre ha dado lugar a grandes debates doctrinales, todo ello, consecuencia de una incompleta regulación de la misma que siempre ha originado un conflicto de competencias entre los órganos de gestión y los órganos de inspección. Así, las funciones de información y asistencia, verificación y control competen al Departamento de Gestión Tributaria. La primera es desarrollada por los órganos de Gestión, y en lo que se refiere a la segunda se comparten con el Departamento de Inspección Financiera y Tributaria.

Si entendemos la gestión tributaria en un sentido amplio se referirá al conjunto de normas que van a disciplinar el procedimiento de aplicación de tributos, incluyendo los procedimientos de liquidación y recaudación; si por el contrario, la entendemos en un sentido estricto, se refiere sólo al primero de ellos, donde se incluirán la investigación, comprobación y liquidación del hecho imponible.

Dado el gran número de autoliquidaciones presentadas en la actualidad por los sujetos pasivos, las funciones de control desarrolladas por los órganos de gestión, tienen que contemplar actuaciones extensivas basadas en procesos informáticos a todas las declaraciones que sean homogéneas y la selección de declaraciones para garantizar el exacto cumplimiento de las obligaciones tributarias debe ser competencia de los órganos de Inspección, mejorando las técnicas de planificación y selección de contribuyentes con riesgo; si a la vez, se potencia la gran labor que en el curso de actuaciones de verificación vienen desarrollando los órganos de gestión, y se refuerza el control y mantenimiento de censos, el conflicto de competencias entre ambos órganos será menor y redundará en una más eficaz gestión de los tributos.

Con lo expuesto hasta el momento, podemos definir la gestión tributaria como la función administrativa que va dirigida a la aplicación de los tributos y que comprende diversas funciones enumeradas en el art. 117.1 de la LGT. El procedimiento de gestión tributaria, se haya regulado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, (modificado por el Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre) por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones



y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

Este Real Decreto, introduce especialidades en el procedimiento de gestión del IRPF, por ejemplo: a) al no obligar a realizar actuaciones formales de comprobación, si el acuerdo fuese estimatorio, éste no tendría el efecto de cierre a ulteriores comprobaciones; y, b) se admite la simplificación del procedimiento de devolución prevista en el RRVA admitiendo finalizar el procedimiento sin necesidad de dictar resolución expresa, ya que en el caso de devoluciones derivadas de la normativa del tributo la situación de facto sería la misma; y c) al solicitarse una rectificación de autoliquidación para subsanar un error en perjuicio del obligado tributario, prevé, la posibilidad de utilizar un modelo de declaración aprobado a estos efectos por el propio Ministro de Hacienda y Función Pública, a fin de hacer más ágil el procedimiento y reducir la carga administrativa.

## 2. El procedimiento de recaudación

El procedimiento de recaudación viene regulado por el Real Decreto 939/2005, de 29 de Julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación(modificado por el Real Decreto 1071/2017, de 29 de diciembre); desde un punto de vista material, el ámbito de aplicación de esta norma reglamentaria, es más amplio, al no circunscribirse sólo al cobro de deudas y a las sanciones tributarias, sino también al resto de los recursos de naturaleza pública, que el de aplicación sobre la materia está regulado por la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Conforme al art. 1 de esta norma legal la definición de gestión recaudatoria viene dada por el art. 2 del Real Decreto 929/2005, cuando establece: *«La gestión recaudatoria pública consiste en el ejercicio de la función administrativa conducente al cobro de las deudas y sanciones tributarias y demás recursos de naturaleza pública que deban satisfacer los obligados al pago»*.

En este procedimiento no solo se ha velar por el ingreso de los derechos de la Hacienda, sino también, investigar sobre los bienes y derechos de los sujetos pasivos que han solicitado un aplazamiento o fraccionamiento, a fin de asegurar el cobro de los mismos.

## 3. Procedimiento inspector

Al procedimiento de inspección tributaria, le ha dado nueva regulación la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria; encontrándose desarrollado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (modificado por el Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre), por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección

tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

El desempeño de las funciones propias de la Inspección de los tributos debe adecuarse a los correspondientes Planes Nacionales elaborados por el Ministerio de Hacienda, es decir, a todas aquellas actuaciones inspectoras pre-establecidas por los órganos centrales (todo ello, sin perjuicio de la iniciativa de los actuarios que en aplicación de las reglas de eficacia y oportunidad del procedimiento administrativo, pueda parecer conveniente iniciar como consecuencia de los datos aportados o descubiertos en el procedimiento iniciado por orden superior, o bien por petición del propio obligado tributario).

Estos planes nacionales tienen una gran importancia para ampliar la seguridad jurídica exigida en cualquier procedimiento, pues en base a ellos, los contribuyentes que han de ser objeto de comprobación, no lo son por decisión de quien lleva a cabo la inspección.

El Plan de Control Tributario se elabora anualmente sobre la base de criterios de oportunidad, aleatoriedad y cualquier otro que se estime oportuno, con apoyo de medios informáticos y estableciendo criterios sectoriales o territoriales, comparativos o cuantitativos, a fin de seleccionar a los sujetos pasivos u obligados tributarios a los que irán dirigidas las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación o en su caso de la obtención de información que haya de servir de base al plan del próximo año.

Comunicado el Plan, los órganos que hayan de desarrollar las correspondientes actuaciones van a formar su propio plan, que se desagregará mediante órdenes escritas para cada funcionario o equipo de inspección.

Sobre esta base expuesta, podemos ya definir el procedimiento inspector como *«el que tiene por objeto la comprobación e investigación del adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias por el sujeto pasivo, y que llevará a la regularización de la situación fiscal del obligado tributario, bien con la procedencia o no de liquidaciones tributarias que se reflejarán en actas y que pueden o no dar lugar a ingreso en el Tesoro Público»*. A partir de aquí, es preciso remitirse al tema correspondiente en el que se analiza de forma más pormenorizada la forma en que se lleva a cabo la inspección.

La falta de previsión normativa - que aparece en el procedimiento de gestión en los supuestos de anulación del acto, tanto en las RTEAC como en las sentencias de los STSJ, cuando en su parte dispositiva ordenan la retroacción de las actuaciones- la misma no se da en el procedimiento inspector (reforzado por la redacción del actual apartado 7º del artículo 150 de la LGT dada por el apartado veintisiete del artículo único de la Ley 34/2015), contándose los plazos a partir de la recepción de la resolución en el órgano inspector competente para su resolución; si bien, no estaríamos ante una caducidad, sino ante la ruptura del periodo de prescripción a favor del órgano inspector en el procedimiento a que dio origen el recurso anulatorio.

Tampoco podemos olvidar que en este procedimiento la declaración de conocimiento del inspector actuario que contienen las actas, goza de presunción de veracidad que se configura en el artículo 1218 del Código Civil y hacen prueba del hecho al que se refieren. Este criterio ha sido también mantenido por el TS que en sentencias de 02/04/1992; 15/12/95 y 14/02/07 FJ 3º establecía que: *las «actas» no son impugnables en vía económico administrativa ni en vía contencioso administrativas, ya que lo que es impugnable es el acto administrativo de gestión tributaria o liquidación que se práctica como consecuencia de ellas.*

Pero también, la nueva regulación legal de los plazo del procedimiento inspector prevén (en lugar de las interrupciones justificadas y las dilaciones no imputables a la Administración), otros supuestos de suspensión y ampliación del plazo; si bien, el actuario deberá documentarlos de forma adecuada a fin de que el obligado tributario pueda conocer la fecha límite de terminación del procedimiento.

## BIBLIOGRAFÍA

- ALIAGA AGULLÓ, E.: *Notificaciones en Derecho Tributario*. Ed. Marcial Pons, Madrid, 1997.
- CORTÉS DOMÍNGUEZ, M.: *Ordenamiento Tributario Español*. Civitas, Madrid, 1985.
- GARCÍA NOVOA, C.: «Las notificaciones tributarias». *Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria*, núm. 19, 2001.
- PALAO TABOADA, C.: «Temas Para un debate sobre la regulación de los Procedimientos de Gestión, recaudación e Inspección en la nueva Ley General Tributaria». *Crónica Tributaria*, núm. 63, 1992.
- GARCÍA DE ENTERRÍA MARTÍNEZ-CARANDE, E. y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R., *Curso de Derecho Administrativo I*, 4ª edición, Ed. Civitas, Madrid, 13ª edición, 2006, capítulo I.

# TEMA 18

## PROCEDIMIENTOS DE GESTIÓN TRIBUTARIA

Gemma Patón García  
*Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario*  
*Universidad de Castilla-La Mancha*  
*Centro Internacional de Estudios Fiscales*

### SUMARIO:

I. El concepto de gestión tributaria: Funciones administrativas. II. Formas de inicio del procedimiento de gestión tributaria. 1. Declaración tributaria. 2. La autoliquidación tributaria. 3. Declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones complementarias y sustitutivas. III. Procedimientos de gestión tributaria. 1. Procedimiento iniciado mediante declaración. 2. Procedimiento de devolución iniciado mediante autoliquidación, solicitud o comunicación de datos. 3. Procedimiento de verificación de datos. 4. Procedimiento de comprobación de valores. 5. Procedimiento de comprobación limitada. Bibliografía.

### **I. EL CONCEPTO DE GESTIÓN TRIBUTARIA: FUNCIONES ADMINISTRATIVAS**

El Capítulo II del Título III de la Ley 58/2003, General Tributaria, contiene un grupo de preceptos orientados por dos razones principales: 1) la necesidad de adaptación del sistema de gestión al modelo de autoliquidación generalizado; 2) la progresiva difuminación de competencias entre los órganos inspectores y gestores de la Administración tributaria en labores de comprobación e investigación que actualmente son ejercidas. De aquí que el legislador se esforzase por regular un marco normativo donde pueda darse cabida a cualesquiera actos del obligado tributario y actuaciones de la Administración tributaria en relación con la aplicación de los tributos exigibles, dejando a un lado disquisiciones de tipo orgánico.

Dentro del ámbito de la aplicación de los tributos el art. 83 de la LGT señala, de un lado, el conglomerado de «actividades administrativas dirigidas

a la información y asistencia a los obligados tributarios y a la gestión, inspección y recaudación», y de otro, «las actuaciones de los obligados en el ejercicio de sus derechos o en cumplimiento de sus obligaciones tributarias». Por tanto, las funciones de aplicación de los tributos se desarrollarán fundamentalmente a través de los procedimientos administrativos de gestión, inspección y recaudación previstos en la propia LGT.

En cualquier caso, se constata que uno de los aspectos más notables de la LGT de 2003 fue la incorporación que se produce en la misma del protagonismo que los actos de los particulares gozan de forma indiscutida en el desarrollo de la aplicación de los tributos. Esta actividad de los particulares es especialmente regulada en el inicio de los procedimientos de gestión tributaria, donde juegan un papel esencial en la activación de buena parte de ellos.

Pues bien, parece que estas son las razones que llevan al legislador a prestar atención de forma consecutiva, en primer lugar, al concepto de gestión tributaria, caracterizándolo a través de la delimitación de unas funciones administrativas, en segundo lugar, ofreciendo un cuadro normativo que regula las formas de inicio de los procedimientos de gestión, y en tercer lugar, realizando una exhaustiva configuración de estos procedimientos de gestión tributaria.

El contenido del concepto de gestión tributaria ha precisado tradicionalmente de concreciones y a tal efecto se acudía a la diferenciación de un concepto amplio y un concepto estricto que colaboraban en su definición. A este respecto, la LGT de 2003 supone un destacable avance en tanto sistematiza las diferentes funciones englobadas dentro del concepto de gestión tributaria en el Capítulo III, titulado «Actuaciones y procedimiento de gestión tributaria», que pueden caracterizarse por el aspecto común de constituir un conjunto de actividades dirigidas a la correcta aplicación del sistema tributario.

Así pues, el art. 117 de la LGT adquiere un matiz codificador, enumerando las siguientes funciones administrativas cuyo ejercicio se desarrolla en el ámbito de la gestión tributaria:

- a) *La recepción y tramitación de declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos y demás documentos con trascendencia tributaria.*
- b) *La comprobación y realización de las devoluciones previstas en la normativa tributaria.*
- c) *El reconocimiento y comprobación de la procedencia de los beneficios fiscales de acuerdo con la normativa reguladora del correspondiente procedimiento.*
- d) *El control y los acuerdos de simplificación relativos a la obligación de facturar, cuando tengan trascendencia tributaria.*
- e) *La realización de actuaciones de control del cumplimiento de la obligación de presentar declaraciones tributarias y de otras obligaciones formales.*
- f) *La realización de actuaciones de verificación de datos.*

- g) *La realización de actuaciones de comprobación de valores.*
- h) *La realización de actuaciones de comprobación limitada.*
- i) *La práctica de liquidaciones tributarias derivadas de las actuaciones de verificación y comprobación realizadas.*
- j) *La emisión de certificados tributarios.*
- k) *La expedición y, en su caso, revocación del número de identificación fiscal, en los términos establecidos en la normativa específica.*
- l) *La elaboración y mantenimiento de los censos tributarios.*
- m) *La información y asistencia tributaria.*
- n) *La realización de las demás actuaciones de aplicación de los tributos no integradas en las funciones de inspección y recaudación.*

A efectos didácticos, es posible agrupar esta enumeración de funciones en dos grupos. El primer grupo estaría conformado por aquellas actuaciones que se encuentran establecidas con la finalidad directa de determinación de la deuda tributaria, entre las que situamos: 1) la recepción y tramitación de diversos documentos o solicitudes por parte del obligado tributario, 2) las actuaciones de comprobación, ya sean de verificación de datos, comprobación de valores o comprobación limitada; 3) la práctica de liquidaciones tributarias; 4) las devoluciones tributarias; 5) la concesión de beneficios fiscales. En el segundo grupo se encuadrarían las obligaciones formales que colaboran en la correcta aplicación de los tributos, aunque no directamente relacionadas con la determinación de la deuda tributaria, esto es: 1) la obligación de facturar; 2) la emisión de certificados tributarios; 3) las actuaciones relativas al Número de Identificación Fiscal; 4) las actuaciones relativas a los censos tributarios; 5) las actuaciones de información y asistencia tributaria.

A este respecto, el Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de la Dirección General de la AEAT, constituye un documento en que se vierten anualmente las estrategias y actuaciones a seguir por la Administración Tributaria distinguiendo las áreas de riesgo fiscal preferentes, clasificadas de acuerdo con la naturaleza del control a efectuar, esto es, control intensivo, control extensivo y control en la fase recaudatoria.

No obstante, ha de aclararse que la nueva Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria realiza una distinción fundamental entre el derecho a comprobar e investigar —regulado en el nuevo artículo 66 bis LGT— y el derecho a liquidar, de manera que la prescripción del derecho a liquidar —así como la del resto de derechos del artículo 66 LGT— no afectará al derecho de la Administración para realizar comprobaciones e investigaciones conforme al artículo 115 LGT, salvo lo dispuesto para la comprobación de las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o de deducciones aplicadas o pendientes de aplicación con un límite específico (art. 66 bis.2).

La traslación de estas funciones de gestión tributaria al plano formal se produce en virtud de una serie de procedimientos recogidos en el art. 123 de la LGT. De su función y las facultades a poner en marcha en el marco de cada uno de ellos, así como de los derechos y obligaciones que asisten a los obligados tributarios frente a la actividad administrativa se ocupan los arts. 124 a 140 de la LGT.

Así, el art. 123 de la LGT señala que son procedimientos de gestión tributaria, entre otros, los siguientes:

- a) El procedimiento de devolución iniciado mediante autoliquidación, solicitud o comunicación de datos.
- b) El procedimiento iniciado mediante declaración.
- c) El procedimiento de verificación de datos.
- d) El procedimiento de comprobación de valores.
- e) El procedimiento de comprobación limitada.

Respecto de esta regulación de procedimientos deben ponerse de manifiesto las siguientes consideraciones:

- 1) Acorde con el *carácter residual* del que pretende dotarse a la gestión tributaria, este precepto realiza una *enumeración de procedimientos no tasada*, sino abierta al establecimiento de otros procedimientos que podrán ser instituidos vía reglamentaria. Esta consideración se desprende del mismo apartado 2 del art. 123 de la LGT que dispone que «*reglamentariamente se podrán regular otros procedimientos de gestión tributaria a los que serán de aplicación, en todo caso, las normas establecidas en el Capítulo II de este Título*». En estos casos, estaríamos ante actuaciones tributarias y procedimientos de menor entidad, que actualmente se regulan en normas reglamentarias (ej. Real Decreto 1041/2003, de 1 de agosto, que aprueba el Reglamento que regula determinados censos tributarios, Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, que aprueba el Reglamento que regula las obligaciones de facturación, etc).

La vocación unificadora del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria, se explicita cuando regula ampliamente todas las cuestiones relativas a los censos tributarios dentro del título II, Capítulo I del mismo, derogando el Real Decreto 1041/2003 que regulaba determinados censos tributarios.

- 2) La plasmación de estos procedimientos de gestión responde esencialmente a la *funcionalidad* pretendida con la actividad comprobadora (la correcta devolución, la verificación de datos declarados o la comprobación de valores y de actividades económicas).



- 3) Si bien estos procedimientos de gestión tributaria carecen de una atribución orgánica concreta, el legislador articula el régimen jurídico específico de cada uno de ellos con la idea de estar *concebidos fundamentalmente para ser desarrollados por los órganos de gestión* —como se extrae del análisis de los preceptos que los regulan— habida cuenta el objeto y las facultades dispuestas en el seno de cada procedimiento.

No obstante, algunos de los procedimientos o funciones no son exclusivas de la gestión, sino que también se encuentran enumeradas dentro de las funciones administrativas de inspección tributaria, tal y como lo revela el art. 141 de la LGT (comprobación de la veracidad y exactitud de las declaraciones, comprobación del valor, actuaciones de comprobación limitada, etc). En consecuencia, las funciones administrativas en el ámbito de la gestión tributaria actuarán en muchos casos en relación de complementariedad con el ejercicio de estas funciones en el ámbito de la inspección tributaria.

## II. FORMAS DE INICIO DEL PROCEDIMIENTO DE GESTIÓN TRIBUTARIA

Antes de entrar en la configuración de cada procedimiento de gestión en particular, el art. 118 de la LGT señala las distintas formas de iniciación de la gestión tributaria, dando así cabida legal en la LGT a la actuación del obligado tributario que, anteriormente a la LGT de 2003, sólo había encontrado un encaje en el marco de la legislación especial. Así, este precepto hace referencia a tres posibles modos de iniciación:

- a) Por la presentación de una *autoliquidación*, de una *comunicación de datos* o de *cualquier otra clase de declaración*.
- b) A través de la *solicitud del obligado tributario*, conforme a lo previsto en el art. 98 de la misma LGT.
- c) *De oficio* por la Administración tributaria.

En la práctica, los apartados a) y b) aluden a un mismo tipo de incoación, esto es, la iniciación de la gestión tributaria a instancia del obligado tributario. Y ello, si nos atenemos a la norma general establecida en el art. 98 de la LGT —dentro de las «*Normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios*»—, que se refiere a la iniciación de actuaciones y procedimientos a través de dos modos: 1) De oficio por la Administración tributaria; 2) A instancia del obligado tributario.

Acercas de estas cuestiones, resulta muy expresiva la Resolución de la DGT nº 1304/2009, de 2 de junio, en respuesta a una consulta vinculante en relación con la devolución de una ayuda de estado, donde la Administración tributaria: 1º) «presupone» que el procedimiento de comprobación limitada se

desarrolla por el órgano de gestión tributaria; 2º) sostiene que el objeto de la comprobación permite el despliegue tanto del procedimiento de comprobación limitada como del procedimiento inspector —como de hecho ocurre en el asunto consultado— si bien determina la improcedencia de simultanear ambos procedimientos a la vista del art. 139.1c) que establece la terminación del procedimiento de comprobación limitada por el inicio de un procedimiento inspector que incluya el objeto del anterior procedimiento.

Continuando con la sistemática de la LGT, los preceptos siguientes se dedican a regular los documentos principales en que se instrumenta la iniciación por el obligado tributario: la declaración tributaria (art. 119 LGT), las autoliquidaciones (art. 120 LGT), la comunicación de datos (art. 121 LGT) y las declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones complementarias o sustitutivas (art. 122 LGT). Por lo que se refiere a la solicitud del apartado b) art. 118 de la LGT no hace más mención, ni siquiera acudiendo al art. 98 al que se remite en la misma. Este último precepto, que se encarga de regular diversos aspectos con carácter general para todos los procedimientos tributarios, no contiene previsiones de mayor concreción, pues únicamente establece que *«las actuaciones y procedimientos tributarios podrán iniciarse de oficio o a instancia del obligado tributario, mediante autoliquidación, declaración, comunicación, solicitud o cualquier otro medio previsto en la normativa tributaria»*. Por ello, en tanto no aporta ningún contenido material a esta modalidad de inicio del procedimiento de gestión, el reenvío normativo puede calificarse de ocioso. La procedencia de la remisión únicamente podría aceptarse si se piensa en la eventualidad de modificaciones legislativas que en el futuro pusiesen en práctica *«cualquier otro medio previsto en la normativa tributaria»*, de forma que el legislador ofrece así el marco legal de cobertura a otras posibles formas de inicio que pudieran aprobarse.

A estos efectos, el artículo 87 RGGIT desarrolla el contenido de la comunicación de inicio de la Administración tributaria, mientras que el artículo 88 RGGIT se dedica a establecer el contenido mínimo en relación con la solicitud de iniciación a instancia del obligado tributario.

En cambio, la LGT presta atención a la regulación del resto de documentos a presentar por el obligado tributario con el *efecto primordial de incoación de la gestión tributaria*, fijando como eje la declaración tributaria, siendo la autoliquidación y la comunicación de datos meras modalidades de la primera. Por tanto, el concepto del art. 119.2 de la LGT es aplicable respecto de la autoliquidación. De aquí que los caracteres y consecuencias jurídicas atribuidas a la noción de declaración tributaria sean predicables de la autoliquidación y la comunicación de datos.

Como premisa previa, debe precisarse que el encuadre de la autoliquidación y la declaración bajo la *forma de iniciación «a instancia de parte»* sólo puede entenderse de un *modo impropio*, pues estos documentos se presentan en cumplimiento de obligaciones que la ley de cada tributo impone a los obligados

tributarios. Por tanto, la autoliquidación y declaración son actos del obligado tributario consecuencia de la participación que el actual modelo de gestión tributaria ha otorgado legalmente, sin que mediante éstos el obligado tributario inste ningún extremo a la Administración. Sin perjuicio de ello, los supuestos en que la autoliquidación conlleva la petición de una cantidad a devolver, permite entender ese carácter de instancia de parte en dicho documento. No obstante, ese carácter se diluye al constatar que la mayoría de autoliquidaciones con petición de devolución suelen ser de carácter obligatorio y, en consecuencia, no estrictamente por solicitud del interesado.

En lo que respecta a la declaración, tampoco estamos ante una instancia del obligado tributario propiamente dicha, aunque en este caso sí obliga a la Administración tributaria a iniciar un procedimiento, si bien puede ocasionar un acto de gravamen, como es el acto liquidatorio. En el caso de la solicitud, nos situamos en supuestos de iniciación de la gestión tributaria no dirigidos directamente a la determinación de la obligación tributaria, pero que sí obligan al inicio de alguna actuación gestora de la Administración tributaria. Dentro de ella podemos referirnos a las consultas tributarias que apremian al ejercicio de actuaciones en el marco de la información y asistencia tributaria debidas. El RD 404/1997, de 20 de marzo, sobre procedimiento de resolución de consultas tributarias vinculantes ha sido derogado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria, quedando ahora reguladas las consultas tributarias en los artículos 65 a 68 de este texto reglamentario. En cualquier otro supuesto, a la presentación de solicitudes, escritos y comunicaciones a la Administración tributaria sería aplicable el RD 772/1999, de 7 de mayo, por el que se regula la presentación de solicitudes, escritos y comunicaciones ante la Administración General del Estado, la expedición de copias de documentos y devolución de originales y el régimen de las oficinas de registro.

## 1. Declaración tributaria

Conforme al art. 119 de la LGT, *«se considerará declaración tributaria todo documento presentado ante la Administración tributaria donde se reconozca o manifieste la realización de cualquier hecho relevante para la aplicación de los tributos»*. El contraste de esta definición con la formulación del concepto inserto en el antiguo art. 102 de la LGT de 1963 permite hacer las siguientes reflexiones: 1) el concepto actual de declaración tributaria tiene un *contenido más amplio* que en la anterior LGT; 2) los datos declarados habrán sido realizados por el declarante, pero pueden tener *efectos* en la aplicación de un tributo en el que el obligado sea el propio declarante o un tercero.

A continuación desgranamos el concepto formulado al objeto de reseñar la *caracterización*, el *contenido* y los *efectos* de la declaración tributaria.

La referencia a «*todo documento*» deja al descubierto la intención de aludir a la declaración como punto de referencia genérico de cualquier manifestación de conocimiento relacionada con la determinación de la obligación tributaria. Este concepto amplio es comprensible una vez que se observa la precisión de introducir en su seno el fenómeno de la presentación de declaraciones vía telemática, posibilidad a la que da cabida la propia LGT (art. 96.2). La regulación de la colaboración social en la presentación de estas declaraciones telemáticas ha sido ofrecida por el RD 1377/2002, de 20 de diciembre.

La regla general es que la declaración tributaria sea prácticamente siempre un documento escrito. No obstante, el apartado segundo del art. 119 establece la posibilidad de que por vía reglamentaria «*podrán determinarse los supuestos en que sea admisible la declaración verbal o la realizada mediante cualquier otro acto de manifestación de conocimiento*». En estos momentos, los supuestos localizables de declaración verbal se reducen a la imposición aduanera. Ahora bien, la flexibilidad de la actual LGT se manifiesta de nuevo al intentar servir de marco para «*cualquier otro acto de manifestación de conocimiento*», es decir, que esta cláusula permitirá dar cabida a las eventuales nuevas formas de gestión que puedan surgir en el futuro, evitando el riesgo así de una obsolescencia sobrevenida del precepto.

La expresión «*cualquier hecho relevante para la aplicación de los tributos*» debe entenderse en sentido amplio. El concepto de aplicación de los tributos dota de una gran extensión a los efectos de las declaraciones, puesto que abarcarán cualquier elemento que incida en la determinación de las deudas tributarias.

Por otro lado, el *contenido* de la declaración tributaria no se describe en el precepto comentado. No obstante, el art. 128 de la LGT nos aclara que la declaración podrá incluir bien la manifestación de haberse realizado el hecho imponible, bien la comunicación de los datos precisos al efecto de que la Administración cuantifique la obligación tributaria.

Así, queda fuera de toda duda que constituye declaración tributaria cualquier manifestación de circunstancias relevantes en la debida aplicación de los tributos, aunque no suponga el nacimiento de una obligación tributaria. En concreto, recurriendo a la formulación doctrinal de Sánchez Serrano, la manifestación de conocimiento en que consiste la declaración tributaria comprendería «*datos de hecho y de derecho en base a los cuales pueda determinarse el an y el quantum de una obligación tributaria material, así como eventualmente en una manifestación de voluntad solicitando la aplicación de algún beneficio fiscal u optando entre las distintas posibilidades ofrecidas por el ordenamiento jurídico-tributario*» (SÁNCHEZ SERRANO, L. 1977. Pág. 134).

Asimismo, el apartado segundo del art. 119 de la LGT señala que «*la presentación de una declaración no implica aceptación o reconocimiento por el obligado tributario de la procedencia de la obligación tributaria*». Este aspecto incide en la consideración de la declaración como *acto debido*, y no como documento a

instancia de parte en los términos a que nos referíamos anteriormente en relación con el efecto de provocación de inicio de la gestión tributaria.

Aunque con distinta formulación, la anterior LGT ya incluía una prescripción similar. En síntesis, supone admitir que la mera presentación de una declaración tributaria no conlleva la aceptación por parte del obligado tributario de la procedencia del gravamen. En esta línea debemos prestar atención a dos aspectos que son consecuencia de la mencionada formulación: en primer lugar, la *posibilidad de rectificación* de la declaración presentada y, en segundo lugar, la *presunción de certeza* derivada de la declaración tributaria. En cualquier caso, ninguna de las dos posibilidades son llevadas a sus últimos extremos, sino que debe relativizarse la vinculación derivada de ambas afirmaciones.

En cuanto al primer aspecto, el párrafo tercero de este art. 119 LGT, señala que *«las opciones que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración no podrán rectificarse con posterioridad a ese momento salvo que la rectificación se presente en el período reglamentario de declaración»*. Por tanto, la posibilidad de rectificar las decisiones de trascendencia tributaria establecidas por el ordenamiento queda matizada, ya que se circunscribe su ejercicio al plazo fijado para la presentación de la declaración. Típicos ejemplos de opciones fiscales son los supuestos que integran la opción de presentación conjunta de la declaración de IRPF o la opción de solicitar la compensación de deudas entre cónyuges en el IRPF.

Como novedad operada por la Ley 34/2015, el nuevo apartado 4 del artículo 119 LGT, dentro del conjunto de preceptos del derecho de comprobar e investigar y el derecho a liquidar, establece que *«en la liquidación resultante de un procedimiento de aplicación de los tributos podrán aplicarse las cantidades que el obligado tributario tuviera pendientes de compensación o deducción, sin que a estos efectos sea posible modificar tales cantidades pendientes mediante la presentación de declaraciones complementarias o solicitudes de rectificación después del inicio del procedimiento de aplicación de los tributos»*.

Respecto al segundo aspecto, ha de tenerse presente que el art. 108 LGT atribuye una presunción de certeza a los datos y elementos de hecho contenidos en las declaraciones. Ahora bien, el alcance subjetivo de la presunción de certeza posee una limitación al estimarse que dicho efecto se produce únicamente para los obligados tributarios. Así, el art. 108.4 LGT especifica que los datos declarados por los obligados tributarios *«se presumen ciertos para ellos»* y sólo podrán rectificarse por ellos mismos mediante prueba en contrario.

Desde luego, no puede escapar que la matización de esta presunción de certeza se deba a la no aplicación de forma unitaria de efectos a todo tipo de declaración, ya que, como hemos visto, la LGT acoge un concepto de gran amplitud.

En tercer y último lugar, los *efectos* de la presentación de la declaración tributaria pueden resumirse en dos:

- 1) El ya aludido consistente en dar *inicio* al procedimiento de *gestión tributaria* en cumplimiento de un deber. En consecuencia, anudada a este efecto la presentación de la declaración tributaria inicia a su vez el cómputo de los plazos para la terminación de cualquier actuación o procedimiento tributario iniciado en relación a la misma.
- 2) La presentación de la declaración *interrumpe* el cómputo de los *plazos de prescripción* para *determinar la deuda tributaria* mediante la oportuna liquidación.

Este efecto en concreto ha sido objeto de análisis en numerosos pronunciamientos jurisdiccionales a la hora de determinar cuándo se entiende presentada la declaración tributaria con esta eficacia. Véase como ejemplo, la STS de 27 de marzo de 2003, en la que se señala que *«para que la declaración de un impuesto interrumpa su prescripción es necesario que se realice por el sujeto pasivo tributario o por persona que lo represente»* (FJ. 2º).

## 2. La autoliquidación tributaria

A tenor del art. 120.1 LGT *«las autoliquidaciones son declaraciones en las que los obligados tributarios, además de comunicar a la Administración los datos necesarios para la liquidación del tributo y otros de contenido informativo, realizan por sí mismos las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para determinar e ingresar el importe de la deuda tributaria o, en su caso, determinar la cantidad que resulte a devolver o a compensar»*.

De este modo, acoge la LGT por primera vez expresamente el concepto de la autoliquidación, que constituye el sistema típico de iniciación del procedimiento de gestión tributaria.

Así, el *contenido* de la autoliquidación individualiza esta modalidad de declaración tributaria que, como tal, constituye, en primer lugar, una comunicación a la Administración tributaria acerca de *«los datos necesarios para la liquidación del tributo y otros de contenido informativo»* (art. 120.1 LGT). Adicionalmente, el elemento caracterizador básico de la autoliquidación viene dado por el conjunto de *operaciones de calificación y cuantificación* que incorpora, con la finalidad de determinar el importe de la deuda tributaria o de la cantidad que resulte a devolver o compensar.

Acerca de la cuestión de la rectificación de las autoliquidaciones, el apartado segundo del art. 120 prevé el ejercicio de actuaciones de verificación y comprobación por la Administración, que conducirá a un acto de liquidación en los casos en que proceda dicha rectificación. También es posible que las autoliquidaciones sean rectificadas a instancia de los obligados tributarios, distinguiendo varias situaciones en el apartado tercero de este mismo precepto:



- a) Cuando la rectificación de la autoliquidación origine la devolución derivada de la normativa del tributo, siempre que hubieran transcurrido 6 meses sin que la Administración hubiese ordenado el pago, la Administración estará obligada al abono de interés de demora establecido en el art. 26 LGT sobre el importe de la devolución que proceda, sin necesidad de que el obligado lo solicite.

Aclara el precepto que el cómputo del plazo de 6 meses comenzará a contarse a partir de la finalización del plazo para la presentación de la autoliquidación o, si éste hubiese concluido, a partir de la presentación de la solicitud de rectificación.

- b) Cuando la rectificación de una autoliquidación origine la devolución de un ingreso indebido, la Administración tributaria abonará el interés de demora, siguiendo lo establecido en el art. 32.2 LGT (sin necesidad de que el obligado tributario lo solicite). Este interés de demora se devengará desde la fecha en que se hubiese realizado el ingreso indebido hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución, si bien las dilaciones en el procedimiento por causa imputable al interesado no se tendrán en cuenta a efectos del cómputo del período referido.

Por su parte, el art. 121 LGT define la comunicación de datos como la declaración presentada por el obligado tributario ante la Administración para que ésta determine la cantidad que, en su caso, resulte a devolver, entendiéndose solicitada la devolución mediante la presentación de la citada comunicación. Es en el ámbito del IRPF donde actualmente tiene aplicación previéndose la comunicación de datos para los supuestos de solicitud de devolución y de comunicación de datos adicionales.

A pesar de algunas disquisiciones doctrinales en relación con la naturaleza de la comunicación de datos puede asimilarse a la de declaración tributaria. Como bien decíamos antes, el contenido de la declaración tributaria determina los efectos que se derivan del documento en cuestión. Pues bien, en el caso de la comunicación de datos el efecto principal atribuible es el de tener por solicitada la devolución en los supuestos en que la misma sea procedente.

### **3. Declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones complementarias y sustitutivas**

El art. 122 de la LGT regula la posibilidad de integrar o suplantar los mecanismos declarativos a que se ha hecho referencia previamente. Así, se permite la presentación de autoliquidaciones complementarias, o declaraciones o comunicaciones complementarias o sustitutivas a las que es aplicable un régimen común, si bien existen disposiciones específicas aplicables a las autoliquidaciones complementarias.



En cualquier caso, la función de complementariedad o sustitución que desempeñan estas declaraciones supone siempre la existencia de la presentación de una previa declaración en el plazo reglamentario correspondiente. Aunque el apartado 1 omita cualquier referencia a esta circunstancia, no deja duda de ello el apartado 2 respecto de las autoliquidaciones complementarias en el que se dice que «*tendrán como finalidad completar o modificar las presentadas con anterioridad*» y el apartado 3 en atención a las declaraciones o comunicaciones de datos que, igualmente, tienen «*la finalidad de completar o reemplazar las presentadas con anterioridad*».

Conforme a las disposiciones comunes recogidas en el apartado primero del art. 122, se señalan dos plazos posibles para la presentación de estas declaraciones complementarias o sustitutivas:

- 1) Dentro del plazo establecido para su presentación en la ley de cada tributo, siempre y cuando sean posteriores a otra declaración, autoliquidación o comunicación presentada dentro del mismo plazo por el obligado tributario.
- 2) Una vez finalizado el plazo de presentación de declaraciones, sin que haya prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria. En este supuesto, la LGT califica a tales declaraciones de *extemporáneas*, es decir, las presentadas entre la fecha de finalización del plazo de presentación respectivo de cada tributo y el plazo de prescripción del derecho para determinar la deuda tributaria.

La regulación de las autoliquidaciones complementarias en el apartado 2 del art. 122 de la LGT resulta obvia, pero el legislador intenta zanjar cualquier prejuicio previo que pueda surgir haciendo depender la aceptación de estas autoliquidaciones del signo que comporte la modificación. Así, la presentación de las autoliquidaciones complementarias se permite tanto si resulta un saldo positivo para la Administración tributaria, como si la cantidad resultase inferior a la inicialmente autoliquidada, ya sea vía devolución o compensación. Ahora bien, si la presentación de la autoliquidación se produce dentro del período de los 12 meses siguientes al término del plazo establecido para la presentación e ingreso de la obligación tributaria serán aplicables los recargos por declaración extemporánea previstos en el artículo 27 de la LGT.

Como excepción, recoge el art. 122.2.2º párrafo de la LGT la exclusión del campo de aplicación de las autoliquidaciones complementarias en un supuesto específico: se trata de los casos en que se pierda el derecho a aplicar una exención, deducción o incentivo fiscal por incumplimiento de los requisitos a los que estuviese condicionado aquél. En este supuesto, no se podrá presentar autoliquidación complementaria, sino que se deberá incluir en la autoliquidación correspondiente al período en que se produzca el incumplimiento, la

cuota o cantidad derivada de la aplicación indebida junto con los intereses de demora que procedan.

Cualquier circunstancia que nos sitúe ante un presupuesto de hecho no subsumible dentro de la previsión de este precepto, precisará de la iniciación de un procedimiento de rectificación de la autoliquidación conforme al art. 120.3 LGT.

Por último, restan los supuestos de declaraciones o comunicaciones de datos complementarias o sustitutivas, cuya afectación se expande a datos de trascendencia tributaria, no al importe de la deuda tributaria, en directa proporcionalidad a la naturaleza de estos documentos.

Se aprecia una diferencia entre estas declaraciones y comunicaciones de datos que son complementarias o sustitutivas, pues en las autoliquidaciones sólo se admiten las de carácter complementario.

Compárese a estos efectos el desarrollo reglamentario de los artículos 118 a 120 del RGGIT.

Asimismo, resulta de interés la previsión legal del artículo 121 RGGIT en que se definen las *solicitudes de devolución complementarias*, considerándose como tales aquellas «que se refieran a la misma obligación tributaria y período que otras presentadas con anterioridad, en las que se incluyan nuevos datos no declarados o se modifique parcialmente el contenido de las anteriormente presentadas, que subsistirán en la parte no afectada». Por su parte, «tendrán la consideración de *solicitudes de devolución sustitutivas* aquellas referidas a la misma obligación tributaria y período que otras presentadas con anterioridad que reemplacen su contenido».

### III. PROCEDIMIENTOS DE GESTIÓN TRIBUTARIA

Como ya se dijo anteriormente, el art. 123 de la LGT establece un elenco no cerrado de procedimientos de gestión tributaria, a saber: *a)* El procedimiento de devolución iniciado mediante autoliquidación, solicitud o comunicación de datos; *b)* El procedimiento iniciado mediante declaración; *c)* El procedimiento de verificación de datos; *d)* El procedimiento de comprobación de valores; *e)* El procedimiento de comprobación limitada.

La primera observación que debe hacerse notar es que la regulación de estos procedimientos se hace de una forma flexible.

En segundo lugar, sólo se regulan los procedimientos más comunes.

En tercer lugar, el apartado 2 del art. 123 de la LGT permite el desarrollo reglamentario de otros procedimientos, lógicamente, respetando las normas comunes sobre los procedimientos recogidas en el Capítulo II de este Título III. En definitiva, el legislador ha escogido para su regulación en la LGT únicamente aquellos procedimientos que poseen una mayor trascendencia en la determinación de la obligación tributaria.

Para analizar los distintos procedimientos de gestión tributaria adoptamos un método didáctico en el que primero se ofrecerá una visión general del mismo y en segundo lugar nos adentraremos en la configuración jurídica que realiza la LGT respecto de cada uno de ellos.

## 1. Procedimiento iniciado mediante declaración

En principio la declaración constituye un modo más de iniciar el procedimiento de gestión de los tributos, pero resulta ser el más excepcional entre los procedimientos utilizados, pues ha quedado prácticamente relegado al ámbito local, de forma residual en el ISD —al no optar por el mecanismo autoliquidatorio— y en la imposición aduanera.

Precisamente, en el ámbito de los tributos aduaneros, en el supuesto de que el procedimiento de liquidación se haya iniciado mediante una declaración en aduana para el despacho de las mercancías situadas en recintos aduaneros y lugares habilitados al efecto, la Administración realizará actuaciones necesarias para practicar la liquidación que corresponda a los datos declarados y a los que se deduzcan de la mercancías presentadas a despacho (art. 134.1 RGGIT).

Sin perjuicio de remitirnos al concepto de declaración del art. 119 LGT —analizado previamente—, recordamos que la declaración tributaria implica, para el obligado tributario, el cumplimiento de un deber exigido por una norma jurídica con rango de ley, mientras que para la Administración surge el deber de practicar la correspondiente liquidación y proceder a su notificación. Por tanto, la presentación de la declaración tributaria impulsa a la Administración a realizar determinadas tareas de determinación de la obligación tributaria que lleven finalmente a la liquidación de la correspondiente deuda tributaria.

El procedimiento a seguir en estos casos, diseñado en los arts. 128 a 130 LGT, ha de tener cobertura legal en la normativa de cada tributo, y sus fases son las del tradicional o clásico de gestión tributaria (declaración, comprobación, liquidación), dando *inicio* al mismo la declaración del obligado tributario *«en la que se manifieste la realización del hecho imponible y comunique los datos necesarios para que la Administración tributaria cuantifique la obligación tributaria mediante la práctica de una liquidación provisional»* (art. 128 LGT).

Conforme al sistema de gestión tradicional, es factible que antes de la práctica de la liquidación, la Administración realice actuaciones de comprobación. Así se desprende del art. 129.2 LGT, donde se señala que se podrán utilizar los datos declarados por el obligado tributario, los datos que obren en poder de la Administración o bien requerir al obligado para que aclare o aporte justificantes de los datos declarados e incluso realizar actuaciones de comprobación de valores; en síntesis, actuaciones propias de otros procedimientos de gestión tributaria. Esta circunstancia es una muestra de que el encorseta-

miento de los procedimientos de la LGT en la práctica es más manejable de lo que la dicción legal aparenta.

Tras la presentación de la declaración por el contribuyente, la Administración tributaria deberá notificar a éste la correspondiente liquidación, es decir, que las operaciones de cuantificación se realizan por la Administración —a diferencia del sistema de autoliquidación— y, asimismo, se determina el importe de la deuda tributaria que resulte a devolver o a compensar de acuerdo con la normativa tributaria.

En el supuesto en que el criterio de la Administración no coincida con los datos declarados se deberá hacer mención expresa de esta circunstancia en la propuesta de liquidación, a la cual deberá adicionarse una *«referencia sucinta a los hechos y fundamentos de derecho que la motiven, para que el obligado tributario alegue lo que convenga a su derecho»* (art. 129.3.2º párrafo LGT).

En cuanto a la *terminación* de este procedimiento, según lo dispuesto en el art. 130 LGT, podrá producirse mediante la práctica de una *liquidación provisional* o por caducidad. Si la terminación se produce por liquidación provisional —donde se adopta un pronunciamiento sobre la cuantía del tributo—, deberá notificarse dicho acto administrativo en el plazo de seis meses (art. 129.1 LGT) contado desde la finalización del plazo para presentar la declaración o desde el siguiente a la comunicación de la Administración de iniciación de este procedimiento, para los supuestos en que el procedimiento iniciado mediante declaración hubiera terminado por caducidad.

En todo caso, será la normativa de cada tributo la que podrá señalar plazos diferentes para la notificación de la liquidación (art. 129.1.3º párr. LGT).

Si transcurrido el mencionado plazo de 6 meses no se hubiese producido dicha notificación de la liquidación, el procedimiento termina por caducidad. No obstante, la Administración tiene la posibilidad de iniciar de nuevo este procedimiento siempre que no haya transcurrido el plazo de prescripción.

## **2. Procedimiento de devolución iniciado mediante autoliquidación, solicitud o comunicación de datos**

La regulación de las fases de este procedimiento se extiende de los arts. 124 a 127 LGT, diferenciándose ciertas especificaciones cuando la devolución se derive de autoliquidaciones, de los casos en que la devolución se exija a partir de solicitudes o comunicaciones de datos.

Este procedimiento es el cauce formal para llevar a efecto las *«devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo»*, que en los términos del art. 31 de la LGT serían *«aquellas que corresponden a cantidades ingresadas o soportadas debidamente como consecuencia de la aplicación del tributo»*. Su desarrollo reglamentario se dispone en los artículos 122 a 125 RGGIT.

Esta premisa permite hacer una primera observación al objeto de individualizar este procedimiento, ya que el carácter de las devoluciones «debidas», es decir, las cantidades ingresadas en aplicación de técnicas que facilitan la gestión del tributo, lo separa respecto del procedimiento especial de revisión, llamado de «devolución de ingresos indebidos». Por tanto, el derecho a devolución en estos casos tiene su origen en la anticipación del importe de la obligación tributaria, en sus diversas modalidades (retenciones e ingresos a cuenta, pagos fraccionados y pagos a cuenta) previstas en el ámbito de aplicación del IRPF, IS e IVA. En este sentido, el art. 31 LGT señala que *«la Administración tributaria devolverá las cantidades que proceda de acuerdo con lo previsto en la normativa de cada tributo»*.

Parece evidente que el nacimiento, ejercicio y realización del derecho a devolución puede ocasionar la necesidad de incoar actuaciones de comprobación de mayor o menor intensidad que conduzcan a la iniciación de alguno de los procedimientos de gestión tributaria enumerados en el art. 123 de la LGT. En cualquier caso, la alteración de la cuantía solicitada en concepto de devolución que, a juicio de la Administración tributaria debe constituir el contenido de la devolución, estará en directa relación con las modificaciones o correcciones de los datos declarados. Prueba de ello es la previsión del art. 127 LGT en donde se recoge como modo de finalización del procedimiento de devolución el inicio de otro procedimiento, ya sea verificación de datos, comprobación limitada o inspección.

Entrando en el *iter* procedimental, el art. 124 LGT establece la posibilidad de *iniciar* el procedimiento de devolución mediante la presentación de una autoliquidación o bien mediante la presentación de una solicitud de devolución o comunicación de datos. A continuación, el art. 125 dispone unas reglas generales aplicables a las devoluciones derivadas de autoliquidaciones. El papel de este precepto consiste en ofrecer una previsión general para algunos aspectos formales. En cualquier caso, entendemos que en todo aquello no regulado en la LGT, la Administración deberá atender a la normativa propia de cada tributo para efectuar la devolución que proceda —por remisión del art. 125.1 LGT a lo dispuesto en el art. 31 del mismo cuerpo legal.

Seguidamente, el párrafo segundo del art. 125 LGT alberga las normas para el cómputo del plazo en que se deberá efectuar la devolución. Así, se diferencia el supuesto de las autoliquidaciones presentadas en el plazo voluntario de ingreso, en cuyo caso comenzará a contarse desde la finalización del plazo previsto para la presentación de la autoliquidación, mientras que en los supuestos de presentación fuera de plazo de autoliquidaciones de las que resulte una cantidad a devolver, el plazo se contará a partir de la presentación de la autoliquidación extemporánea.

Desde luego, la importancia del cómputo del plazo estriba en que su fijación supone el *dies a quo*, momento en que se inicia el devengo de intereses de demora, una vez contabilizado el transcurso de seis meses desde dicha fecha.

De igual manera, las devoluciones derivadas de la presentación de solicitudes o comunicaciones de datos se acogerán a las normas propias de cada tributo a tenor del art. 126.3 de la LGT. Respecto a las primeras, las solicitudes, deben entenderse por tales no el concepto amplio referido en el art. 98 LGT, que engloba los modos de iniciación de la gestión tributaria, sino que, a estos efectos, el legislador más bien se refiere a los casos concretos dispuestos en las normas de cada tributo como puede ser la solicitud de pago anticipado de la deducción por maternidad del IRPF o la solicitud de devolución de IVA a empresarios o profesionales establecidos fuera del ámbito de aplicación del Impuesto cuando soportan cuotas de IVA español, sin que quepan en los supuestos de obligación de repercutir o ingresar por IVA. En lo que se refiere al segundo tipo, el ejemplo puede ser la comunicación de datos en el IRPF establecida para los no obligados a declarar a través de la cual se solicita la devolución una vez que la Administración ha calculado la cuantía de la deuda tributaria e informa al obligado tributario de la misma.

La única precisión que se establece en el art. 126 LGT es la relativa al cómputo del plazo para practicar la devolución, al indicar que el mismo comenzará a contarse desde la presentación de la solicitud o desde la finalización del plazo previsto para la presentación de la comunicación de datos.

La *terminación* del procedimiento de devolución podrá producirse:

- por *acuerdo* en el que se reconozca la devolución solicitada;
- por *caducidad* en los términos del apartado 3 del art. 104 de esta Ley, es decir, por el transcurso de seis meses, como procedimiento iniciado a instancia de parte, sin que exista otra previsión legal en contrario;
- por el *inicio de un procedimiento* de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección.

Cualquiera que sea el supuesto de terminación ante el que nos encontremos será indiferente a efectos de la obligación de satisfacer el interés de demora sobre la devolución que finalmente se pueda practicar, puesto que «*se mantendrá*» dicha obligación incluso en los supuestos de terminación anormal del procedimiento, esto es, por caducidad o por inicio de un procedimiento de comprobación o de inspección.

### 3. Procedimiento de verificación de datos

La regulación del procedimiento de verificación de datos constituye una novedad de la LGT de 2003, del que se ocupan los arts. 131 a 133 de este cuerpo normativo. Su articulación viene motivada por dos principales razones: 1) el necesario reconocimiento de un *marco legal de garantías* frente a las actuaciones comprobadoras de los órganos de gestión, en tanto se ofrece cobertura



legal a las conocidas «paralelas», que se dictaban tras una comprobación de carácter formal; 2) la culminación del progresivo *desarrollo de la comprobación gestora* dentro de la propia evolución de la Administración tributaria. En este sentido, no es posible advertir innovación sustancial alguna sino más bien formal, consistente fundamentalmente en la incorporación de un procedimiento con sus correspondientes fases.

El procedimiento de verificación de datos, al igual que los procedimientos de comprobación de valores y comprobación limitada, se dirige a efectuar el *control del correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias* y, por ello, diverge de los fines puramente facilitadores de la gestión tributaria de los anteriores procedimientos de devolución y de declaración tributaria. Precisamente, este procedimiento constituye el *primer estadio en la actividad de comprobación*, centrada en la realización de actuaciones muy simples a través del aprovechamiento y utilización de la tecnología informática al servicio de la Administración tributaria que precisa de una forma de actuación rápida y eficaz.

Como elementos caracterizadores más significativos de este procedimiento destacamos aquí: 1) En cuanto al alcance objetivo, la comprobación vendrá referida a un impuesto y período; 2) Se trata de una comprobación realizada únicamente en las oficinas de la Administración tributaria; 3) Los supuestos que pueden originar este tipo de comprobación están regulados por la ley que tienen como núcleo común la exigencia de la previa presentación de una declaración o autoliquidación.

La *caracterización* de la actividad comprobadora de este procedimiento de verificación de datos tras la observancia de los presupuestos habilitantes de ésta a la luz del art. 131 de la LGT son:

- La existencia de errores aritméticos en la declaración o autoliquidación.
- La discrepancia entre los datos declarados por el obligado y los contenidos en otras declaraciones presentadas por el mismo obligado con los datos que posee la Administración tributaria.
- La aplicación indebida de la normativa tributaria que resulte evidente.
- La aclaración o justificación de datos relativos a la declaración o autoliquidación, sin que en ningún caso puedan referirse a actividades económicas.

En consecuencia, dentro del concepto de verificación de datos podremos encontrar varios *tipos de actividades*: 1) la *comprobación formal* que trata de localizar errores formales o aritméticos en que se incurra en la declaración o autoliquidación; 2) la *comprobación documental*, bien a través del requerimiento de datos que no afecte a actividades económicas, bien a través del contraste de información que obra en poder de la Administración tributaria, procedente fundamentalmente del cumplimiento de obligaciones de información que tie-



nen los terceros debido a su relación económica con el obligado tributario (resúmenes de retenciones, declaración de operaciones económicas con terceros, etc.).

Del cuadro normativo expresado, se deben resaltar dos particularidades: 1) la *aplicación indebida de la norma*, conforme al art. 131.c) de la LGT, debe resultar «*patente de la propia declaración o autoliquidación presentada o de los justificantes aportados con la misma*», lo cual remite a errores que sean evidentes y no precisen de una labor de interpretación jurídica complicada; 2) el *límite* del requerimiento a solicitar datos relativos al desarrollo de *actividades económicas* (art. 131.d) LGT), como criterio de diferenciación con respecto al procedimiento de comprobación limitada.

Antes de entrar en el recorrido procedimental, a modo de comentario previo, expresamos que la consecuencia más importante de la regulación de este procedimiento en la LGT consiste en haber llevado a cabo la separación sistemática del procedimiento de verificación de datos respecto del procedimiento que guía la práctica de la comprobación limitada. No obstante, la escasa entidad de la actividad de verificación de datos debe favorecer un entendimiento flexible de este procedimiento, sin que el exceso de formalismo impida el desarrollo de una forma eficaz de la actividad comprobadora subsiguiente.

De acuerdo con el art. 132 LGT, el procedimiento de verificación de datos podrá *iniciarse* de dos maneras:

- 1º Mediante *requerimiento* de la Administración para que el obligado tributario aclare o justifique la discrepancia observada o los datos relativos a su declaración o autoliquidación.
- 2º Mediante la *notificación de la propuesta de liquidación* en el caso en que la Administración tributaria disponga de datos suficientes para formularla. En estos casos, la fase de iniciación del procedimiento se confunde con la propia tramitación del mismo y, más concretamente, con el trámite de audiencia preceptivo y previo a la resolución, que será el supuesto más común. De hecho, el art. 132 LGT regula de forma conjunta la iniciación y tramitación del procedimiento.

De igual modo, el artículo 155 RGGIT se ocupa de forma conjunta de la iniciación y tramitación de este procedimiento.

En todo caso, es preceptiva la comunicación al obligado tributario de la *propuesta de liquidación* «para que alegue lo que convenga a su derecho (art. 132.3 LGT). En los supuestos en que el obligado tributario se muestre disconforme con los datos que obran en poder de la Administración, aquel deberá aportar prueba en contrario con el fin de contradecirlos a tenor del art. 108.4 LGT. Sin embargo, es importante destacar que si la discrepancia surge respecto de los datos que han sido suministrados por terceros, la Administración

deberá obtener una prueba cierta que los ratifique procediendo a su contraste, a través del requerimiento al tercero (arts. 108.4.2º párr. LGT) con lo que ello supone de adición garantista. Atendiendo a las normas comunes de aplicación a los procedimientos de gestión, el derecho a formular alegaciones y a aportar nuevas pruebas tendrá un *plazo* no inferior a 10 días ni superior a 15.

Por otro lado, el art. 132.4 LGT exige que la propuesta de liquidación provisional sea «en todo caso *motivada* con una referencia sucinta a los hechos y fundamentos de derecho que hayan sido tenidos en cuenta en la misma». Y ello, en coherencia con la postura jurisprudencial que venía exigiendo en aras de la protección garantista de los contribuyentes, la necesidad de hacerles saber «*de forma clara, sencilla, precisa e inteligible (...) los hechos y elementos adicionales que motivan la liquidación cuyo pago exige*» (STS de 28 junio 1993, FJ. 3º).

El art. 133 de la LGT de 2003 contempla las siguientes formas de poner *fin* al procedimiento de verificación de datos:

- 1º Por *resolución expresa* en la que se indique la *no procedencia* de la liquidación provisional o en la que se corrijan los defectos advertidos.
- 2º Por *liquidación provisional*, debidamente motivada, como modo de terminación normal de este procedimiento.
- 3º Por la *subsanción, aclaración o justificación* de la discrepancia o del dato objeto de requerimiento.
- 4º Por *caducidad*, esto es, en caso de falta de resolución en plazo, que es el plazo general de seis meses previsto en el art. 104.1, contado desde la fecha de notificación del acuerdo de inicio. Sin perjuicio de ello, la Administración podrá reiniciar el procedimiento dentro del plazo de prescripción.
- 5º Por el *inicio de un procedimiento de comprobación limitada o inspección* que incluya el objeto del procedimiento de verificación de datos, para los supuestos en que se ponen de manifiesto circunstancias que exigen la realización de comprobaciones ulteriores no admitidas en el ámbito de un procedimiento de verificación de datos. En relación con esta última cuestión, es aplicable la norma general del art. 101.6 RGGIT que señala que se entenderá cumplida la obligación de notificar la terminación del primer procedimiento (verificación de datos) dentro de su plazo máximo de duración, con el intento de notificación de la comunicación de inicio del segundo procedimiento (comprobación limitada o inspección), lo cual puede hacerse extensivo al resto de procedimientos de gestión tributaria.

#### 4. Procedimiento de comprobación de valores

A pesar de las vicisitudes doctrinales por las que ha atravesado la naturaleza del procedimiento de comprobación de valores, podríamos considerar que esta actividad constituye un método de estimación o valoración de las bases

imponibles que son utilizadas posteriormente para la determinación de la cuantía de las obligaciones tributarias.

La actual *regulación* de la comprobación de valores en nuestra LGT se localiza en dos momentos diferentes: la correspondiente a los *medios de comprobación* ubicada dentro del capítulo correspondiente a los elementos de cuantificación de la obligación tributaria del Título II (Los tributos), mientras que la específicamente destinada al *procedimiento de comprobación de valores* se encuentra dentro del Capítulo III del Título III (Actuaciones y procedimiento de gestión tributaria). Procede reseñar que el régimen jurídico de la comprobación de valores, recogido en el artículo 57 LGT, fue modificado por la Ley 36/2006, de medidas de prevención del fraude que operó respecto de la consideración como medio de valoración de la aplicación de coeficientes multiplicadores, que se determinen y publiquen por la Administración tributaria competente, sobre un valor de registro oficial fiscal. Con ello se dio cobertura legal a la práctica, llevada a cabo por muchas Comunidades Autónomas de valorar los inmuebles multiplicando el valor catastral. Asimismo, se añaden otros tres métodos de comprobación de valores a los ya existentes: el valor asignado en pólizas de seguros, el valor de tasación de las fincas hipotecadas y el precio o valor de otras transmisiones del mismo bien. En concreto, son los arts. 134 y 135 los que se dedican a la regulación del procedimiento de comprobación de valores, aunque no se configure con las tres fases diferenciadas tal y como se hace en el resto de procedimientos.

Si bien la incidencia del procedimiento de comprobación de valores ha sido mayor en los impuestos que gravan el tráfico patrimonial (ITPAJD y ISD), su *alcance* es *general* a cualquier figura tributaria que precisa de la valoración previa de bienes para la determinación de la correspondiente base imponible.

El Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria ha incluido un desarrollo más extenso de la comprobación de valores en orden a unificar la regulación contenida (arts. 157 a 162), fundamentalmente, en la normativa del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, al objeto de establecer una regulación mínima común para todos los territorios de aplicación de determinados tributos cedidos, en los que, dada la competencia normativa de las Comunidades Autónomas, se habían producido regulaciones singulares.

En este sentido, la comprobación de valores puede desarrollarse para la aplicación de cualquier tributo de nuestro ordenamiento, cuya práctica se desarrolla por la Administración tributaria a la vista de la habilitación genérica dispuesta en el art. 134.1 LGT. Los medios a utilizar en la práctica de la comprobación de valores son los señalados en el art. 57 LGT, precepto al que se remite. No obstante, prevalecerán los valores publicados por la propia Admi-

nistración actuante en aplicación de alguno de los medios que se hubieran hecho valer en la declaración por el propio obligado tributario (ej. precio medio de los vehículos usados), en coherencia con el principio de actos propios de la Administración.

La *iniciación* del procedimiento de comprobación de valores puede realizarse de dos formas distintas: a) Mediante *comunicación* de la Administración actuante; b) Mediante *notificación* directa del valor comprobado junto con la liquidación que proceda, cuando la Administración cuente previamente con los datos suficientes para la fijación del valor, que habrá de producirse en el plazo general de seis meses —en virtud de la remisión al art. 104 LGT.

En la fase de *tramitación* del procedimiento se prevé que la Administración debe notificar al obligado tributario las actuaciones que precisen de su colaboración. De forma paralela, se establece el deber de los obligados tributarios de facilitar a la Administración tributaria la práctica de dichas actuaciones (art. 134.2 LGT).

Siempre que exista una discordancia entre el valor determinado por la Administración tributaria y aquel declarado por el obligado tributario, el art. 134.3 prescribe la notificación de la propuesta de regularización, junto a la propuesta de valoración que, en todo caso, debe ser motivada, «*con expresión de los medios y criterios empleados*». Tras el plazo de alegaciones, procederá la notificación conjunta de la liquidación complementaria correspondiente y de la valoración realizada.

A este respecto, se ha observado una mayor litigiosidad en dos aspectos concretos: 1) la reiterada anulación de liquidaciones por acompañarse de acuerdos de comprobación de valores ausentes de una mínima motivación ajustada al caso concreto; 2) la admisión de una impugnación separada de la valoración del bien.

Un aspecto de gran interés es la *eficacia del valor comprobado con respecto a terceros* que se aplicará en los casos en que así se fije por la ley de cada tributo. Asimismo, esta ley podrá establecer la obligación de notificar a los interesados el valor comprobado para facilitar así su impugnación por éstos (arts. 47 y 48 LITPAJD). En consecuencia, la posible aplicación de valores resultantes de un procedimiento en el que un sujeto no ha sido parte se perfila con un alto nivel garantista.

Así pues, la extensión de la eficacia del valor comprobado a otros obligados tributarios precisa la concurrencia de dos circunstancias: una de tipo subjetivo, y otra de carácter objetivo. Para empezar, el apartado 4 del art. 134 formula la vinculación que la Administración tributaria actuante tiene respecto del valor fijado. Dicha vinculación del valor comprobado afecta a un ámbito subjetivo limitado: por un lado, únicamente constriñe a la «Administración tributaria *actuante*», es decir, aquélla que haya practicado la valoración; por otro lado, la vinculación sólo surtirá efectos en relación con los *obligados tributarios expresamente mencionados por la ley*.

Una vez limitada la eficacia de la vinculación del valor comprobado, el art. 134.5 LGT dispone, de forma innovadora, la *extensión de los efectos de la resolución estimatoria de la impugnación*, o de los efectos de la tasación pericial contradictoria promovida, respecto de los «obligados tributarios a los que fuese de aplicación dicho valor en relación con la Administración tributaria actuante». Debe tenerse en cuenta que la eficacia se limita a los casos en que resulte un valor inferior de dicha impugnación o procedimiento contradictorio, es decir, cuando exista un pronunciamiento con consecuencias sustantivas en relación con el valor comprobado y no se trate de anulaciones por defectos de forma.

Dentro de la regulación del *procedimiento* de comprobación de valores, el art. 135 de la LGT se ocupa de la tasación pericial contradictoria recogida como la principal vía de impugnación del valor comprobado, sin perjuicio de la utilización posterior de los oportunos recursos jurisdiccionales. La tasación pericial contradictoria consiste básicamente en la intervención de una pericia independiente en el procedimiento de gestión tributaria a petición del interesado en corrección de los medios de comprobación fiscal de valores señalados en el art. 57 de la LGT (art. 135 LGT).

El *inicio* de la tasación pericial contradictoria se realiza por solicitud del obligado tributario. El plazo para solicitarla es aquel del primer recurso o reclamación que proceda contra la liquidación derivada de la comprobación de valores efectuada. No obstante, también se prevé la posibilidad de promover la tasación pericial contradictoria contra el acto de comprobación de valores debidamente notificado para el caso en que se notifique a otros interesados.

Asimismo, cabe la *reserva del derecho* a promover la tasación pericial contradictoria. Los presupuestos del ejercicio de la reserva son los siguientes: 1º Necesaria previsión de la reserva en la normativa del tributo; 2º Por motivos formales, esto es, cuando el obligado tributario estime que la notificación no contiene expresión suficiente de los datos y motivos tenidos en cuenta para elevar los valores declarados y así lo exprese en un recurso de reposición o en una reclamación económico-administrativa. En estos supuestos, el plazo para solicitar la tasación pericial contradictoria comenzará a computarse desde el momento en que adquiera firmeza en vía administrativa el acuerdo que resuelva el recurso o la reclamación interpuesta.

El principal *efecto* jurídico derivado de la solicitud de tasación pericial contradictoria o la reserva del derecho a promoverla, consiste en la suspensión de la ejecución de la liquidación sin necesidad de aportación de garantía y del plazo para interponer el correspondiente recurso o reclamación contra la misma.

En cuanto a los efectos de la presentación de la solicitud de tasación pericial contradictoria, la Ley 34/2015 añade que suspenderá el plazo para iniciar el procedimiento sancionador que, en su caso, derive de la liquidación o, si este se hubiese iniciado, el plazo máximo para la terminación del procedimiento sancionador. Asimismo, tras la terminación del procedimiento de tasación

pericial contradictoria la notificación de la liquidación que proceda determinará que el plazo previsto en el artículo 209.2 LGT de tres meses para la incoación de un procedimiento sancionador con origen en un procedimiento de gestión, se computará de nuevo desde la mencionada notificación o, si el procedimiento se hubiera iniciado, supondrá la reanudación del cómputo del plazo restante para la terminación. Igualmente, se aclara que *«en el caso de que en el momento de solicitar la tasación pericial contradictoria contra la liquidación ya se hubiera impuesto la correspondiente sanción y como consecuencia de aquella se dictara una nueva liquidación, se procederá a anular la sanción y a imponer otra teniendo en cuenta la cuantificación de la nueva liquidación»*. Esta nueva redacción del apartado 1 del artículo 135, será aplicable a las solicitudes de tasación pericial contradictoria que se presenten a partir del 12 de octubre de 2015, fecha de entrada en vigor de la Ley 34/2015.

El desarrollo del procedimiento comienza por la confrontación de los resultados de la tasación de los peritos de la Administración y del sujeto interesado. La controversia puede arrojar dos modos de continuación del procedimiento dependiendo de la entidad de la divergencia entre ambos valores. De esta forma, si la diferencia entre la tasación del perito administrativo y la del perito del obligado tributario es igual o inferior a 120.000 euros y a un 10 por 100 de la tasación, se tomará el valor fijado por el perito del obligado tributario. En otro caso, esto es, si la diferencia entre el valor determinado por el perito de la Administración y la tasación practicada por el perito designado por el obligado tributario es superior, ello traslada a la procedencia de una siguiente fase de designación de un perito independiente (art. 135.2 LGT).

Con un cierto carácter reglamentista, el apartado tercero del art. 135 dispone el modo de designación del «perito tercero» que se articula a modo de sorteo público a partir de una lista de profesionales confeccionada previamente en el seno de la Administración tributaria, circunstancia que ofrece agilidad e independencia al procedimiento.

A su vez, se incluyen diversas previsiones en relación con el régimen de los honorarios de los peritos intervinientes en el proceso. Por un lado, destacamos que la responsabilidad de la satisfacción de los honorarios del perito tercero corresponderá a la Administración o al obligado tributario en función del resultado de su pericia. Por tanto, si el resultado de la tasación del perito tercero supera el 20 por 100 del valor declarado, los gastos del tercer perito serán abonados por el obligado tributario; y si la diferencia es inferior a ese 20 por 100, correrán a cargo de la Administración tributaria (art. 135.3, 3º párr. LGT). Por otro lado, se prevé además una consecuencia jurídica que refuerza la garantía de los honorarios del perito tercero. Así, según el párrafo 4º del mismo precepto, el perito tercero podrá exigir una provisión previa del importe de sus honorarios (mediante depósito en el Banco de España o en el organismo público que determine cada Administración tributaria). El incumplimiento de la provisión de



fondos por cualquiera de las partes trae anudada una ficción de conformidad de la valoración efectuada por los peritos de la otra parte.

El procedimiento *finaliza* con la adopción del dictamen del tercer perito como base de la liquidación que proceda (art. 135.4 LGT). Sin embargo, el resultado del informe pericial queda sometido a los límites del valor declarado —atribuyendo así un cierto valor constitutivo a la declaración tributaria, paralelamente, a la ínsita presunción de veracidad que la caracteriza— y el valor comprobado inicialmente por la Administración —manifestación, entendemos, del principio de prohibición de *reformatio in peius*. La STS de 23 de septiembre de 2002 anula una liquidación en un supuesto en que concurre otro dictamen de un tercer perito, en procedimiento distinto, en que se asigna un valor muy inferior a una finca idéntica, habiéndose admitido la práctica de una prueba pericial en contra del valor asignado mediante la tasación pericial contradictoria e imposibilitando así la impugnación en vía contenciosa (FJ. 6º).

## 5. Procedimiento de comprobación limitada

El procedimiento de comprobación limitada se encuentra regulado en los arts. 136 a 140 LGT —en respuesta a las carencias reguladoras de la anterior LGT—, dedicándose el primer precepto a caracterizar la actividad de comprobación limitada, mientras que el resto de preceptos atienden a la ordenación procedimental, con el colofón del art. 140 que ofrece protagonismo a los efectos derivados de la realización de este tipo de comprobación.

A su vez, los artículos 163 a 165 RGGIT apuntan alguna cuestión no incluida en la LGT. Así, por ejemplo, en cuanto a la documentación mercantil que es posible requerir en el seno de este procedimiento de comprobación limitada el artículo 164.2 la circunscribe al libro diario simplificado, que posee gran relevancia en la comprobación del régimen simplificado de contabilidad.

La comprobación limitada nos sitúa ante la actividad de mayor calado dentro de los procedimientos de gestión tributaria que se involucran directamente en la determinación de la obligación tributaria y, por tanto, supone un estadio superior a la verificación de datos analizada anteriormente. Por ello, un primer acercamiento a la comprobación limitada con fines distintivos puede facilitarse a través de su comparación con aquella verificación de datos: 1º la comprobación limitada puede desarrollarse tanto en presencia de una previa declaración o autoliquidación, como cuando no existe ésta, mientras que la verificación de datos sólo puede realizarse tras la presentación de una declaración o autoliquidación (apartados 1 y 2 b) art. 136 LGT); 2º no existen supuestos tasados de iniciación respecto de la comprobación limitada, a diferencia de la verificación de datos que se encuentra supeditada a la concurrencia de circunstancias previamente constatadas (como la detección de un error o una discrepancia); 3º la comprobación limitada es la única que puede recaer,



al menos en cuanto desarrolle una auténtica actividad de comprobación en sentido propio, sobre el ámbito de las actividades económicas (art. 131d) y art. 136.2c) LGT). Este extremo parece suponer la frontera explícita que en el ámbito material separa el procedimiento de comprobación limitada respecto de aquél de verificación de datos.

De acuerdo con la Exposición de motivos de la LGT, el procedimiento de comprobación limitada persigue dotar a la Administración Tributaria de un «importante instrumento para reforzar el control tributario». Este aspecto se manifiesta expresamente cuando el art. 136 habilita a la Administración tributaria a la práctica de este procedimiento atribuyéndole idéntico *ámbito objetivo* que el descrito para la potestad de comprobación en el art. 115.1 LGT («hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria»).

El contenido de la comprobación limitada ha venido a precisarse en el apartado segundo del art. 136 de nuestra norma común reguladora, donde hay que referirse, en sentido positivo, a las actuaciones que se contemplan en el ámbito de esta actividad, y, en sentido negativo, a los límites que circunscriben el marco de esta comprobación gestora. Ambos extremos nos hacen subrayar anticipadamente que la determinación normativa del alcance de esta comprobación está en íntima relación con la comprobación inspectora, fundamentalmente, por dos razones: 1) la naturaleza inquisitiva que es posible extraer de diversas actuaciones de comprobación limitada; 2) la configuración de los límites de esta comprobación, que se sitúan en el ámbito de las potestades que tradicionalmente venían siendo ejercidas por el órgano inspector en exclusiva—reguladas en los arts. 141 y siguientes LGT—, en síntesis: el examen de contabilidad mercantil, el requerimiento a terceros y la potestad de visita.

Las actuaciones que «únicamente» puede desarrollar la Administración Tributaria en el marco de este procedimiento se basan en el examen y requerimiento documental, y en concreto, son las siguientes:

- a) Examen de los datos declarados y de los que constan en los justificantes presentados o que se requieran al efecto.
- b) Examen de los datos y antecedentes en poder de la Administración tributaria que pongan de manifiesto la realización del hecho imponible o del presupuesto de una obligación tributaria, o la existencia de elementos determinantes de la misma no declarados o distintos a los declarados por el obligado tributario.
- c) Examen de los registros y demás documentos exigidos por la normativa tributaria y las facturas y los justificantes que sirvan de apoyo a los datos incluidos en aquéllos.

A efectos de prueba, debe destacarse que la Ley 34/2015 introduce una modificación en el artículo 106.4 LGT aclarando que «la factura no cons-

*tituye un medio de prueba privilegiado respecto de la existencia de las operaciones, por lo que una vez que la Administración cuestiona fundadamente su efectividad, corresponde al obligado tributario aportar pruebas sobre la realidad de las operaciones».*

- d) Requerimientos a terceros para que aporten la información que se encuentran obligados a suministrar con carácter general o para que la ratifiquen mediante la presentación de los justificantes documentales de operaciones financieras realizadas con el contribuyente.

En cuanto a la determinación del ámbito de actuación en sentido negativo se establecen los siguientes límites en el procedimiento de comprobación limitada:

- a) El examen de la contabilidad mercantil (art. 136.2c) LGT), que implica, a efectos prácticos, la exclusión de la comprobación gestora a través de este procedimiento en el ámbito de actividades económicas sometidas a la tributación por el IS.

No obstante, en relación con estas actuaciones, la Ley 34/2015 incorpora una aclaración importante para otorgar soporte a la presentación de la documentación contable de forma voluntaria por el obligado tributario en el seno de este procedimiento, sin mediar requerimiento previo al efecto, de manera que la documentación contable presentada al objeto de acreditar la contabilización de determinadas operaciones, podrá ser examinada por la Administración *«a los solos efectos de constatar la coincidencia entre lo que figure en la documentación contable y la información de la que disponga la Administración Tributaria»*. Este extremo no supone una ampliación de actuaciones en el procedimiento de comprobación limitada pues el objeto de la comprobación supone que su naturaleza es de una mera ratificación de datos, aspecto que queda evidenciado por la adición del párrafo siguiente en que se establece que el examen de la documentación contable *«no impedirá ni limitará la ulterior comprobación de las operaciones a que la misma se refiere en un procedimiento de inspección»*.

- b) Los requerimientos a terceros de movimientos financieros (art. 136.3 LGT), si bien se aclara la posibilidad de solicitar justificantes a terceros con fines de ratificación de operaciones financieras, lo cual excluye la utilización del requerimiento a terceros para la adquisición de nuevas pruebas.
- c) La realización de actuaciones fuera de las oficinas de la Administración. Este límite no es absoluto pues se establecen salvedades para las que sí se permite el desarrollo de esta facultad: 1º en los supuestos permitidos por la normativa aduanera; 2º en los casos de comprobaciones de carácter censal o las llevadas en relación con la aplicación de métodos objetivos de tributación.

Pasando al procedimiento de comprobación limitada, se equipara, en primer lugar, a nivel de garantías, la iniciación de este procedimiento con el procedimiento inspector. A este respecto, el art. 137.2.1º párrafo LGT prevé que el acuerdo de inicio de las actuaciones de comprobación limitada debe ser notificado a los obligados tributarios mediante comunicación que ha de recoger, expresamente, la naturaleza y el alcance de la comprobación, así como informar de los derechos y obligaciones que le asisten en dicho procedimiento.

Es posible que, tal y como se prevé en el procedimiento de verificación de datos y persiguiendo una deseable celeridad, se notifique conjuntamente el inicio del procedimiento y la propuesta de liquidación, siempre que la Administración haya utilizado únicamente los datos que obran en su poder (art. 137.2.2º párr. LGT).

En los casos en que se practique cualquiera de las actuaciones referidas por el art. 136.2 LGT, éstas deberán documentarse en las comunicaciones y diligencias reguladas en el art. 99.7 del mismo cuerpo legal, habituales en el marco de las actuaciones de inspección. Esta prescripción se diseña para aquellas actuaciones cuya práctica es desarrollada en las oficinas de la Administración tributaria —que será la norma general, salvedad hecha de los supuestos tasados del art. 136.4 LGT—, estableciéndose que *«el obligado tributario que hubiera sido requerido deberá personarse en el lugar, día y hora señalados para la práctica de las actuaciones, y deberá aportar la documentación y demás elementos solicitados»*.

A continuación, se pone en conocimiento del obligado tributario la propuesta de liquidación —en los casos en que no se hubiera hecho previamente— y el obligado dispondrá de un trámite de audiencia para alegar lo que estime oportuno en su defensa. La duración del trámite, en atención a las normas comunes de los procedimientos de gestión tributaria —art. 99.8, 2º párr.—, será de entre 10 y 15 días.

La finalización habitual del procedimiento será mediante resolución en la que debe figurar el objeto de la comprobación limitada y su ámbito temporal, las actuaciones realizadas, los hechos que concurren, la motivación del resultado obtenido y la liquidación provisional resultante o, en su caso, la manifestación expresa de la improcedencia de regularización alguna por la Administración. Además, el procedimiento de comprobación limitada puede acabar anormalmente: 1) por caducidad una vez que transcurrido el plazo de seis meses desde el inicio no se hubiese practicado la notificación de la resolución expresa, y ello sin que impida la iniciación de un nuevo procedimiento dentro del plazo de prescripción; 2) por la apertura de un procedimiento inspector que incluya el objeto de la comprobación tributaria, cualquier cambio que no se base en nuevas pruebas, y tal y como lo corrobora la Administración Tributaria en Resolución de la DGT nº 1210/2010, de 1 de julio, en respuesta a una consulta vinculante, señalando que aquellos gastos que no fueron admitidos por la Administración, no permiten una nueva regularización, salvo que exis-

tan «nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en la resolución» y, por tanto, únicamente procedería la revisión de actos administrativos firmes de naturaleza tributaria de los artículos 217, 219 y 220 LGT, es decir, la declaración de nulidad de pleno derecho, la revocación de actos de aplicación de los tributos o bien la rectificación de errores, respectivamente.

Por su parte, el art. 140 LGT determina los efectos materiales derivados de la regularización practicada como resultado del desarrollo de la comprobación limitada, lo que viene a auxiliar los problemas de duplicidad de actuaciones que se planteaban en repetidas ocasiones ante la posibilidad de un procedimiento inspector posterior a una comprobación gestora. Así, el legislador formula la vinculación de la Administración tributaria a los aspectos comprobados —o si se prefiere, a sus actos propios— en virtud de las actuaciones desarrolladas en un procedimiento de comprobación limitada. De esta forma, la Administración no podrá efectuar una nueva regularización con relación a los mismos hechos, salvo que concurran posteriormente y de forma acumulativa, los dos presupuestos siguientes: que se descubran nuevos hechos o circunstancias y que los nuevos hechos o circunstancias resulten de actuaciones de comprobación limitada o inspección distintas de las que son objeto del primer procedimiento de comprobación (art. 140.1 LGT). Se excluye, por tanto, cualquier cambio en la calificación e interpretación de los hechos que no se base en pruebas nuevas.

A este respecto, la determinación expresa de los nuevos elementos de hecho tomados en consideración se erige en requisito de validez de la nueva liquidación. Expresiva de esta cuestión es la Resolución del TEAC de 5 de diciembre de 2007 que anula una liquidación como consecuencia de la segunda comprobación parcial, a la vista de que la Inspección no ha especificado en el acta los nuevos hechos o circunstancias que se han tenido en cuenta a efectos de la liquidación, acudiendo a los efectos derivados del artículo 140 LGT.

Por otro lado, se facilita que el obligado tributario pueda manifestar su conformidad con relación a los hechos —no sobre calificaciones jurídicas—, lo cual supone la renuncia obligada a la impugnación de tales hechos, salvo que el obligado pruebe de forma fehaciente que incurrió en error de hecho (art. 140.2 LGT). En consecuencia, la interpretación jurídica puede, en todo caso, ser recurrida por el obligado al impugnar el acto administrativo de liquidación dictado derivado de la comprobación limitada.

## **BIBLIOGRAFÍA**

AA.VV., IL Semana de Estudios de Derecho Financiero, *La aplicación de los tributos en la nueva Ley General Tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2005.

- ADAME MARTÍNEZ, F.D., «Los procedimientos de verificación de datos y comprobación limitada: cuestiones problemáticas y propuestas de reforma», *Crónica Tributaria*, nº 153/2014.
- CASADO OLLERO, G., «Tutela jurídica y garantías del contribuyente en el procedimiento tributario», en AA.VV., *Estudios de Derecho Tributario. Homenaje a M.C. Bollo Arocena*. Bilbao, 1993.
- IBÁÑEZ MARSILLA, S., «La actividad de comprobación y el efecto preclusivo de las liquidaciones tributarias», *Crónica Tributaria*, nº 129/2008.
- LUCHENA MOZO, G.M., «Algunas consideraciones en torno a la tasación pericial contradictoria», *Impuestos*, nº 1/1997.
- MAGRANER MORENO, F., *La comprobación tributaria de los órganos de gestión. Naturaleza y alcance*. Aranzadi, Pamplona, 1995.
- MARTÍN DELGADO, J.M., «Los nuevos procedimientos tributarios: las declaraciones-autoliquidaciones y las declaraciones complementarias». *Hacienda Pública Española*, Nº 84/1983.
- PALAO TABOADA, C., «Naturaleza y estructura del procedimiento de gestión tributaria en el Derecho español», *Estudio preliminar al vol. III de los Principios de Derecho Tributario* (A. Berliri), Ed. Derecho Financiero, Madrid, 1974.
- PATÓN GARCÍA, G., «Notas acerca de la configuración jurídica de la comprobación limitada», *REDF*, nº 127/2005.
- «Aspectos controvertidos sobre el procedimiento de comprobación limitada y su desarrollo reglamentario», *La Inspección de Hacienda en el Reglamento General de Aplicación de los Tributos, LII Semana de Estudios de Derecho Financiero*, IEF, Madrid, 2009.
- «Análisis comparativo sobre la tutela del contribuyente en el procedimiento de comprobación limitada y en el procedimiento inspector», *Tratado sobre la Ley General Tributaria*, Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo (Dirs. Arrieta Martínez de Pisón, J., Collado Yurrita, M.A., Zornoza Pérez, J.), (Coord. Báez Moreno, A., Jiménez-Valladolid de L'Hotellerie-Fallois, D.J.), Thomson-Aranzadi, 2010.
- PERIS GARCÍA, P., *La comprobación de valores y las garantías del contribuyente*, Civitas, Madrid, 1996.

# TEMA 19

## PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN

María del Prado Montoya López

*Doctora en Derecho*

*Profesora Ayudante Doctor de Derecho Financiero y Tributario*

*Universidad de Castilla-La Mancha*

*Centro Internacional de Estudios Fiscales*

### SUMARIO:

I. La inspección tributaria: concepto y funciones administrativas. II. Facultades de la inspección de los tributos. III. Procedimiento de inspección. 1. Objeto del procedimiento de inspección. 2. Iniciación. Alcance de las actuaciones inspectoras. 3. Desarrollo de las actuaciones inspectoras. 3.1. Plazo de las actuaciones inspectoras. 3.2. Lugar de las actuaciones inspectoras. 3.3. Horario de las actuaciones inspectoras. 3.4. Medidas cautelares. 4. Terminación del procedimiento. IV. Documentación de las actuaciones inspectoras. 1. Comunicaciones. 2. Diligencias. 3. Informes. 4. Actas. 4.1. Contenido y naturaleza de las actas. 4.2. Clases y tramitación. a) Actas con acuerdo. b) Actas de conformidad. c) Actas de disconformidad. Bibliografía.

### I. LA INSPECCIÓN TRIBUTARIA: CONCEPTO Y FUNCIONES ADMINISTRATIVAS

La inspección tributaria puede definirse desde una triple perspectiva: *orgánica*, como conjunto de órganos de la Administración de la Hacienda Pública; *funcional*, como una de las actividades o funciones que la LGT incluye en el «ámbito de aplicación de los tributos» (art. 83 LGT), cuando, en realidad, no se dirige tanto a la «aplicación», como al «control» de la aplicación efectuada por los obligados tributarios; y *procedimental*, como conjunto de procedimientos a través de los cuales los órganos de la inspección desempeñan sus funciones.

En virtud del art. 166 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria (RGGIT) ha de entenderse por órganos de

inspección tributaria, aquéllos de carácter administrativo que ejerzan las funciones previstas en el art. 141 LGT, así como aquéllos otros que tengan atribuida esa condición en las normas de organización específica.

Aunque la función esencial que define la inspección tributaria continúa siendo la comprobación e investigación, no es ésta la única función administrativa que corresponde a los órganos inspectores. El art. 141 LGT permite llevar a cabo una sistematización de las funciones administrativas de inspección tributaria del siguiente modo:

- a) Funciones controladoras que pueden dar lugar a actuaciones de comprobación inquisitiva (inspectora) y, en su caso, limitada (igualmente propia de los órganos de gestión tributaria —arts. 136 a 140 LGT— de los hechos y circunstancias determinantes de las obligaciones presentadas (arts. 141.b) y c) LGT); de comprobación de valores, cuando sea necesaria para la determinación de las obligaciones tributarias (arts. 134, 135 y 141.d) LGT); y de comprobación, del cumplimiento de los requisitos exigidos para la obtención de beneficios o incentivos fiscales, devoluciones tributarias y aplicación de regímenes tributarios especiales (art. 141.e) LGT).
- b) Funciones de investigación de los supuestos de hecho de las obligaciones tributarias para el descubrimiento de los que sean ignorados por la Administración (arts. 141.a) y 115 LGT).
- c) Funciones de obtención de información relacionadas con la aplicación de los tributos (arts. 93, 94 y 141.c) LGT), autorizando el legislador a la Administración Tributaria para utilizar la información obtenida no sólo para la efectiva aplicación de los tributos, sino también de los demás recursos cuya gestión tenga encomendada y para la imposición de las sanciones que procedan (art. 95.1 LGT).
- d) Funciones de liquidación para la práctica de las liquidaciones (regularizaciones) resultantes de sus actuaciones de comprobación e investigación (art. 141.g) LGT).
- e) Funciones de información a los obligados tributarios acerca del ejercicio de sus derechos y del cumplimiento de sus obligaciones, con motivo de las actuaciones inspectoras (art. 141.f) LGT), y de informe y asesoramiento a órganos de la Administración Pública (art. 141.i) LGT).
- f) Funciones de intervención tributaria de carácter permanente o no permanente, que se regirán por lo dispuesto en su normativa específica (art. 141.j) LGT).
- g) Las demás funciones que se establezcan en otras disposiciones o se le encomienden por las autoridades competentes (art. 141.k) LGT).

En efecto, de todas las funciones administrativas mencionadas, la de comprobación e investigación y la de obtención de información continúan siendo



fundamentalmente funciones inspectoras, aún cuando no se atribuyan de modo único y exclusivo a los funcionarios de la inspección tributaria que desarrollan funciones de inspección.

No obstante, la LGT sí trata de modo diferenciado los conceptos de *comprobación* e *investigación*, distinguiéndolos en función del presupuesto de hecho de cada uno de ellos, de modo que la *investigación* tiene por objeto descubrir la existencia de hechos con trascendencia tributaria no declarados o declarados incorrectamente y, la *comprobación* implica la verificación de los declarados.

Por tanto, lo significativo es que la *comprobación* e *investigación* constituyen las actividades típicas de la inspección y, se desarrollan a través de medios inquisitivos, más allá de la mera comprobación de los documentos producidos en la normal actividad de gestión tributaria. Es por ello que resulta preciso destacar que los órganos gestores de la Administración tributaria, también, llevan a cabo actuaciones de control o de comprobación, pero, no tienen alcance inquisitivo. Asimismo, la inspección ostenta la facultad de efectuar comprobaciones no inquisitivas, pero, a diferencia de la comprobación, propiamente dicha, esta otra facultad no puede entenderse atribuida de forma exclusiva, pudiendo ser desarrollada asimismo por los órganos de gestión.

Además de esta función inquisitiva, desarrollada respecto de la situación tributaria de los sujetos obligados, la inspección de los tributos desarrolla otra función, sumamente importante e instrumental respecto de la anterior, consistente en la *obtención de información* de terceras personas, sujetas al deber de colaboración.

Otra función, igualmente relacionada con la *comprobación* e *investigación* de la situación tributaria de los sujetos obligados es la de *liquidación*, en virtud de la cual, la inspección de los tributos procede al dictado de actos administrativos de liquidación en los que se refleja la regularización de la situación tributaria de los sujetos tras la finalización de las actuaciones inspectoras de *comprobación* e *investigación*.

Junto a estas funciones básicas, la inspección de los tributos desarrolla otras, que podrían ser denominadas accesorias, tales como las de asesoramiento e informe a los órganos de la Administración pública, las de información a los obligados tributarios acerca del ejercicio de sus derechos y del cumplimiento de sus obligaciones, con motivo de las actuaciones inspectoras y, las de intervención tributaria de carácter permanente o no permanente.

## II. FACULTADES DE LA INSPECCIÓN DE LOS TRIBUTOS

La actividad comprobadora de la inspección de los tributos se caracteriza, en principio, por la amplitud de facultades que le son conferidas para su ejercicio. Sin embargo, el carácter garantista que cada vez más informa los proce-

dimientos tributarios determina que dichas facultades sean objeto de mayores limitaciones.

El art. 142 LGT delimita las facultades de la inspección tributaria. La primera de las facultades contempladas en este artículo está constituida por el examen de todo tipo de documentos con trascendencia tributaria, con mención especial a las bases de datos informatizadas, programas registros y archivos informáticos relativos a las actividades económicas. Asimismo, también podrá proceder a la inspección de bienes, elementos, explotaciones y cualquier otro antecedente que deba facilitarse a la Administración o que sea relevante para la exigencia de las obligaciones tributarias. A tenor de lo dispuesto en el art. 171.2 RGGIT, el análisis de la documentación con trascendencia tributaria a que se refiere el art. 142.1 LGT podrá hacerse directamente, exigiéndose en su caso, *«la visualización en pantalla o la impresión en los correspondientes listados de datos archivados en soportes informáticos o de cualquier otra naturaleza»*, pudiéndose obtener copia en cualquier soporte de los datos con la trascendencia señalada anteriormente.

Por su parte, al amparo de lo preceptuado en el art. 171.3 del Real Decreto 1065/2007, modificado por Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre, los obligados tributarios deberán poner a disposición del personal inspector la documentación mencionada y, cuando dicha documentación no deba hallarse a disposición inmediata de la Administración Tributaria, se concederá con carácter general un plazo de diez días hábiles, contados a partir del día siguiente al de notificación del requerimiento, para cumplir con el deber de colaboración, atendiendo debidamente a los órganos de inspección y prestándoles la debida colaboración en el desarrollo de sus funciones (art. 173.1 RGGIT).

Asimismo, el art. 142.2 LGT establece que cuando sea necesario para el desarrollo de cualquier actuación inspectora, formen o no parte del procedimiento inspector, se podrá entrar en los lugares donde se desarrollen las actividades sometidas a gravamen, existan bienes sujetos a tributación o se produzcan hechos imponible o supuestos de hecho de las obligaciones tributarias o exista una prueba de los mismos. De este modo, se posibilita el acceso a los lugares donde se produzcan no sólo hechos imponible, sino cualquier supuesto de hecho de las obligaciones tributarias, siendo, por tanto, posible hacer uso de esta facultad en la realización de requerimientos de información.

No obstante, la entrada en los lugares citados anteriormente requerirá la autorización de la autoridad administrativa que reglamentariamente se determine cuando la persona que custodia tales lugares no permitiera a la inspección la entrada a los mismos (párrafo segundo del art. 142.2 LGT).

Cuando lo que se pretenda sea la entrada en el domicilio constitucionalmente protegido —tanto de personas físicas como de personas jurídicas— será necesario contar con la autorización del obligado tributario o la correspon-

diente autorización judicial, al amparo de lo dispuesto en el art. 113 de la LGT. El art. 173.2 RGGIT pone de relieve que cuando el personal inspector se persone en el lugar donde habrán de realizarse las actuaciones sin previa comunicación y, en el mismo no se encontrasen ni el obligado tributario, ni su representante, las personas responsables de tales lugares se verán obligadas a prestar la colaboración debida para la práctica de las actuaciones inspectoras, si bien, en dicho acto se podrá señalar un nuevo plazo para la continuación de las mismas y si resultara procedente la adopción de medidas cautelares.

Por su parte, el art. 142.3 LGT exige la colaboración de los obligados tributarios en las actuaciones inspectoras, estableciendo que los mismos deberán atender a la inspección y le prestarán la debida colaboración en el desarrollo de sus funciones. El obligado tributario deberá personarse en el lugar, día y hora en que hubiera sido requerido para ello, debiendo aportar o tener a disposición de la inspección la documentación y demás elementos solicitados.

Asimismo, el art. 173.5 del texto normativo arriba mencionado otorga al personal inspector las siguientes facultades: *«a) recabar información de los trabajadores o empleados sobre cuestiones relativas a las actividades en que participen; b) realizar mediciones o tomar muestras, así como obtener fotografías, croquis o planos; c) recabar el dictamen de peritos; d) exigir la exhibición de objetos determinantes de la exacción de un tributo; e) verificar los sistemas de control interno de la empresa, cuando pueda facilitar la comprobación de la situación tributaria del obligado; f) verificar y analizar los sistemas y equipos informáticos mediante los que se lleve a cabo, total o parcialmente, la gestión de la actividad económica»*.

Excepcionalmente, y de forma motivada, la inspección podrá requerir la comparecencia personal del obligado tributario cuando la naturaleza de las actuaciones a realizar así lo exija.

La última de las facultades de que disponen los funcionarios que desempeñan funciones inspectoras es la de ser considerados agentes de la autoridad, debiéndoles prestar las autoridades públicas la protección y el auxilio necesarios para el ejercicio de las funciones de inspección. Los funcionarios de la inspección deberán acreditar su condición cuando sean requeridos para ello, fuera de las oficinas públicas.

### III. PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN

#### 1. Objeto del procedimiento de inspección

El art. 145.1 LGT establece que el procedimiento de inspección tendrá por objeto comprobar e investigar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias, procediéndose, en su caso, a la regularización de la situación tributaria del obligado tributario mediante la práctica de una o varias liquidaciones.

La comprobación tendrá por objeto los actos, elementos y valoraciones consignados por los obligados tributarios en sus declaraciones (art. 145.2 LGT). La investigación tratará de descubrir la existencia, en su caso, de hechos con relevancia tributaria no declarados o declarados incorrectamente por los obligados tributarios (art. 145.3 LGT).

A pesar de que el ámbito de la comprobación y la investigación aparecen nítidamente deslindados en el precepto citado, el ejercicio de una y otra se presenta de modo unitario, como dos aspectos de una misma actuación inspectora dirigida a verificar, en definitiva, la corrección de la situación tributaria del obligado.

El carácter unitario de la comprobación e investigación se ve reforzado por el carácter indagatorio e inquisitivo de ambas, por cuanto, la inspección a través de ellas busca la verdad material y la obtención de pruebas suficientes para la correcta aplicación de la norma tributaria. El objetivo, por tanto, de tales funciones indagatorias ha de dirigirse a asentar unos datos y hechos firmes sobre los que liquidar, de acuerdo con lo que exija la ley del tributo para su aplicación.

## **2. Iniciación. Alcance de las actuaciones inspectoras**

El procedimiento de inspección se iniciará, según dispone el art. 147.1 LGT:

- a) De oficio (art. 147.1.a) LGT), estableciendo el art. 87.1 RGGIT, que la iniciación de oficio de las actuaciones y procedimientos tributarios requerirá acuerdo del órgano competente para su inicio; acuerdo que el órgano competente adoptará: por propia iniciativa, como consecuencia de orden superior o, en su caso, a petición razonada de otros órganos.
- b) A petición del obligado tributario (art. 147.1.b) LGT).

No obstante, el art. 177 RGGIT ha establecido como único modo de iniciación del procedimiento de inspección la iniciación de oficio. Evidentemente, este modo de iniciación del procedimiento comporta, en la mayoría de los casos, la existencia de un plan de inspección previo al que habrán de adecuarse las actuaciones inspectoras, de modo que el art. 170.4 del texto normativo mencionado prevé la existencia de planes de inspección elaborados anualmente sobre la base de las directrices del Plan de Control Tributario (art. 116 LGT), tomando en consideración las propuestas de los órganos territoriales y utilizando el oportuno apoyo informático. En efecto, tales planes de inspección habrán de contener los programas de actuación prioritaria y las directrices que servirán para proceder a la selección de los obligados tributarios respecto de cuya situación tributaria se iniciarán actuaciones inspectoras (art. 170.5 RD).

El Reglamento otorga carácter reservado a los planes de inspección, a los medios informáticos de tratamiento de información y los mecanismos de selección de los obligados tributarios que se van a convertir en destinatarios de las actuaciones inspectoras, negando explícitamente la publicidad de todos ellos, así como la comunicación o puesta de manifiesto de los mismos ni a los propios obligados tributarios, ni a cualesquiera órganos ajenos a la aplicación de los tributos (art. 170.7 RGGIT).

Asimismo, es preciso destacar el carácter de «mero trámite» que el Reglamento, en su art. 170.8, otorga al acto de selección del obligado tributario a inspección, no siendo, por tanto, susceptible de recurso o reclamación económico-administrativa.

Por último, es preciso poner de relieve la previsión que contiene el art. 170.6 RGGIT que permite la revisión de los planes de inspección en curso de ejecución bien de oficio o bien, a propuesta de los órganos territoriales.

Asimismo, el RGGIT no contempla la solicitud del obligado tributario de una inspección de alcance general como un modo de iniciación de las actuaciones inspectoras (art. 179).

Por otra parte, el art. 147.2 LGT establece la obligación de informar a los obligados tributarios al inicio del procedimiento inspector de la naturaleza y alcance de las actuaciones, así como de los derechos y obligaciones en el curso de las mismas; extremo éste último que se configura no como un derecho del obligado tributario, sino como una obligación de la Administración, a la que corresponde velar por su cumplimiento con independencia de que el obligado tributario lo solicite o no.

Las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación podrán tener carácter general o parcial. Las actuaciones inspectoras tendrán carácter parcial cuando no afecten a la totalidad de los elementos de la obligación tributaria en el periodo objeto de comprobación y en todos aquellos casos que se establezcan reglamentariamente. En caso contrario, las actuaciones tendrán carácter general respecto a la obligación y periodo comprobado (art. 148.2 LGT). En efecto, el art. 178.2 RGGIT ha establecido que, salvo que se indique lo contrario en la comunicación de inicio del procedimiento de inspección, las actuaciones inspectoras tendrán carácter general, si bien, sólo tienen cabida actuaciones inspectoras de carácter parcial en los supuesto especificados en el art. 178.3 del texto normativo mencionado, esto es: «a) cuando las actuaciones inspectoras no afecten a la totalidad de los elementos de la obligación tributaria en el periodo objeto de comprobación; b) cuando las actuaciones se refieran al cumplimiento de los requisitos exigidos para la obtención de beneficios o incentivos fiscales, así como cuando las actuaciones tengan por objeto la comprobación del régimen tributario aplicable; c) cuando tengan por objeto la comprobación de una solicitud de devolución siempre que se limite exclusivamente a constatar que el contenido de la declaración, autoliquidación o solicitud presentada se ajusta formalmente a lo anotado en la contabilidad, regis-

*tros y justificantes contables o extracontables del obligado tributario, sin perjuicio de la posterior comprobación completa de su situación tributaria».*

Por tanto, a tenor de lo dispuesto en el art. 148.1 y 2 de la LGT, se pone de manifiesto el hecho de que el carácter de las actuaciones ha de determinarse para cada una de las obligaciones tributarias y respecto a cada uno de los periodos objeto del procedimiento.

El obligado tributario que esté siendo objeto de unas actuaciones inspectoras de carácter parcial podrá solicitar a la Administración Tributaria que las mismas tengan carácter general respecto al tributo y, en su caso, periodos afectados, sin que tal solicitud interrumpa las actuaciones en curso.

La solicitud habrá de formularse en el plazo de quince días desde la notificación del inicio de las actuaciones inspectoras de carácter parcial.

Ante dicha petición, la Administración puede, en el plazo de seis meses desde la solicitud, ampliar el alcance de las actuaciones o iniciar un procedimiento de inspección de carácter general. Si en dicho plazo, la Administración no llevase a cabo ninguna de las dos posibilidades, se establece como penalización el que las actuaciones de carácter parcial no interrumpan el plazo de prescripción para comprobar e investigar el mismo tributo y periodo con carácter general (art. 149 LGT).

A tenor de lo dispuesto en el Real Decreto 1065/2007, en su art. 177, la iniciación de oficio del procedimiento de inspección se efectuará, bien mediante comunicación notificada al obligado tributario, bien mediante personación del actuante en las oficinas, instalaciones o almacenes del interesado sin comunicación previa cuando así lo aconseje la adecuada práctica de las actuaciones; en los mismos términos previstos en la normativa anterior.

La comunicación del inicio de las actuaciones inspectoras habrá de contener los extremos previstos en el art. 87.3 RGGIT a saber:

- a) La interrupción del plazo legal de prescripción del derecho a liquidar y de la acción para imponer sanciones.
- b) Los ingresos efectuados por el obligado tributario tras el inicio del procedimiento inspector no evitarán las sanciones correspondientes, pero serán relevantes para cuantificar los intereses de demora, computados hasta el día anterior al ingreso.
- c) Las declaraciones presentadas tras el inicio de las actuaciones inspectoras no se considerarán espontáneas, ni servirán como modo de iniciar el procedimiento, ya abierto como consecuencia de las actuaciones investigadoras de la Administración.
- d) Las declaraciones presentadas por los obligados tributarios sujetos al deber de colaboración no impedirán la imposición de sanciones por su incumplimiento.



- e) Se tendrán por no planteadas las consultas formuladas tras el inicio de las actuaciones de comprobación e investigación.

En consecuencia, tras la comunicación de inicio efectivo de actuaciones inspectoras, el obligado tributario ya no puede regularizar espontáneamente su situación fiscal con los efectos previstos en el art. 27 LGT. Si así pretendiera hacerlo, los actos realizados —declaraciones, ingresos, etc.— se reputarán válidos y surtirán todos sus efectos, pero sin que quepa su consideración como de cumplimiento espontáneo y, en consecuencia, no evitarán las sanciones correspondientes a su cumplimiento previo, que no queda, pues, subsanado por tales actos del interesado.

En este sentido, el TS mantiene que *«después de iniciada en debida forma la actuación inspectora, ya no cabe excusa absoluta, respecto de las sanciones, propia de las declaraciones voluntarias de regularización de las infracciones cometidas por los sujetos pasivos, a cuyo descubrimiento tiende la actuación inspectora, principio generalmente admitido por nuestro Derecho sancionador»* (STS de 18 de mayo de 1999).

### 3. Desarrollo de las actuaciones inspectoras

El procedimiento de inspección se articulará de modo que en el curso del mismo se lleven a cabo las actuaciones necesarias e imprescindibles para la obtención de los datos y pruebas que sirvan para fundamentar la regularización de la situación tributaria del obligado tributario o para declararla correcta (art. 180.1 RGGIT). Precisamente, el principio de seguridad jurídica exige que, una vez iniciadas las actuaciones inspectoras, el sujeto tiene derecho a que se defina totalmente su situación tributaria, de ahí que la actuación inspectora deba tender a la regularización completa de la situación tributaria del sujeto inspeccionado (SSAN de 18 de febrero de 2004 y de 24 de junio de 2004). Todo ello lleva aparejado que el principio de seguridad jurídica exija respecto de las actuaciones inspectoras, que las mismas se realicen de manera continuada hasta su culminación (Resolución del TEAC de 26 de marzo de 2004).

#### 3.1. Plazo de las actuaciones inspectoras

Tras la aprobación de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, a tenor de lo dispuesto en el art. 150 LGT, las actuaciones inspectoras deberán concluir, con carácter general, en el plazo de dieciocho meses.

No obstante, dicho plazo será de veintisiete meses, en aquellos supuestos en los que, respecto de las obligaciones tributarias o periodos objeto de comprobación, concurra alguna de las circunstancias previstas en el modificado art. 150.1.b) LGT:



*«1º. Que la Cifra Anual de Negocios del obligado tributario sea igual o superior al requerido para auditar sus cuentas.*

*2º. Que el obligado tributario esté integrado en un grupo sometido al régimen de consolidación fiscal o al régimen especial de grupo de entidades que esté siendo objeto de comprobación inspectora».*

Del mismo modo, este plazo de veintisiete meses será de aplicación a aquellos procedimientos de inspección seguidos respecto de diversas personas o entidades vinculadas al amparo de lo establecido en el art. 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, en las que concurran las circunstancias arriba reseñadas.

Estos plazos se considerarán contados desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del procedimiento, entendiéndose el mismo finalizado una vez se haya notificado o se entienda notificado al obligado tributario el acto administrativo resultante del mismo.

Asimismo, es preciso destacar que, a los efectos de entender cumplida la obligación de notificar y de computar el plazo de resolución bastará que la Inspección acredite que se ha llevado a cabo un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución.

El obligado tributario será informado en la comunicación de inicio del procedimiento inspector del plazo que le resultara aplicable, si bien puede suceder que las circunstancias que determinan que el procedimiento inspector tenga un plazo de duración de veintisiete meses se aprecien una vez iniciado el mismo, en cuyo caso, se establecerá dicha duración para tales actuaciones, teniéndose por iniciado su cómputo desde la notificación de la comunicación de inicio del procedimiento, extremo éste que habrá de ser puesto en conocimiento del obligado tributario.

Se establece un plazo único para todas las obligaciones tributarias y periodos impositivos objeto del procedimiento inspector, aunque las circunstancias que determinan el plazo del mismo sólo afecten a algunas obligaciones o periodos incluidos en dichas actuaciones.

La nueva redacción otorgada al art. 150 LGT, en virtud de la Ley 34/2015, establece en su apartado 3 varios supuestos de suspensión del cómputo del plazo del procedimiento inspector ante la concurrencia de determinadas circunstancias de diversa índole: *«a) La remisión del expediente al Ministerio Fiscal o a la jurisdicción competente (...); b) La recepción de una comunicación de un órgano jurisdiccional en la que se ordene la suspensión o la paralización (...) de un procedimiento inspector en curso; c) El planteamiento por la Administración Tributaria que esté desarrollando un procedimiento de inspección de un conflicto ante las Juntas Arbitrales (...); d) La notificación al interesado de la remisión del expediente de conflicto en la aplicación de la norma tributaria a la Comisión Consultiva; e) El intento de notificación al obligado tributario de la propuesta de resolución o de liquidación o del acuerdo por el que se acuerda completar las actuaciones al amparo del art. 156.3.b)*

*LGT; f) La concurrencia de una causa de fuerza mayor que obligue a suspender las actuaciones».*

En tales circunstancias, excepto en el supuesto previsto en la letra e) del art. 150.3 LGT, la inspección no podrá realizar ninguna actuación respecto del procedimiento suspendido, salvo otorgar la debida contestación a las solicitudes formuladas por el obligado tributario o por terceros con carácter previo a la suspensión del procedimiento inspector.

La suspensión del cómputo del plazo del procedimiento inspector desplegará efectos desde el momento en que concurran las circunstancias de suspensión arriba relacionadas, si bien, la suspensión sólo afectará a aquellas obligaciones tributarias y/o periodos impositivos respecto de los cuales concurran las causas de suspensión previstas, pudiéndose continuar el procedimiento inspector en relación con los restantes. De todo ello, deberá ser informado el obligado tributario. Por ello, y según dispone el art. 150.3 LGT, desde el momento en el que concurre la circunstancia de la suspensión, se desagregarán los plazos distinguiendo entre la parte del procedimiento que continúa y la que queda suspendida. Desagregación, a partir de la cual, cada parte del procedimiento se regirá por sus propios motivos de suspensión y extensión del plazo.

La suspensión se tendrá por finalizada en el momento en el que tenga entrada en el registro de la correspondiente Administración Tributaria el documento del que se derive que ha cesado la causa de suspensión, se consiga efectuar la notificación o se constate el cese de las circunstancias determinantes de la fuerza mayor; continuándose el procedimiento por el plazo restante.

Por otra parte, el apartado 4 del art. 150 LGT, concede al obligado tributario la posibilidad de solicitar, con carácter previo al trámite de audiencia, uno o varios periodos, en los que la inspección no podrá efectuar actuaciones con el obligado tributario. Evidentemente, esta solicitud obedecerá a motivos suficientemente justificados, que igualmente deberán revestir dicho carácter para el órgano actuante, ya que, de lo contrario, se podrá denegar la misma; del mismo modo, que si se aprecia que estimar dicha solicitud del obligado tributario puede perjudicar el desarrollo del procedimiento inspector.

Precisamente, el art. 184 RGGIT, en la redacción otorgada por el Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre, desarrolla el precepto arriba mencionado, de modo que, dispone que cada uno de los periodos solicitados por el obligado tributario tendrán una duración mínima de siete días naturales, no pudiendo exceder, en su conjunto, de sesenta días naturales para todo el procedimiento, independientemente de la duración máxima del mismo.

Asimismo, es importante poner de relieve que el art. 150.5 LGT contempla la posibilidad de que el obligado tributario en el curso del procedimiento inspector manifieste que no tiene o no va a aportar la información o documentación requerida, o bien, que dicho sujeto no proceda a aportarla íntegramente en el plazo requerido en el tercer requerimiento, su aportación en un

momento posterior requerirá extender el plazo máximo de duración del procedimiento inspector por un periodo de tres meses —para aquellos supuestos en los que la aportación de la documentación e información solicitada se lleve a cabo transcurridos al menos nueve meses desde el inicio de las actuaciones inspectoras— o, en su caso, por un periodo de seis meses —cuando la aportación se realice una vez formalizada el acta de inspección y el órgano competente para liquidar acuerde que se proceda a la práctica de actuaciones complementarias—.

Igualmente, resultará determinante para la extensión del plazo máximo de duración del procedimiento inspector por un periodo de seis meses, cuando el obligado tributario proceda a la aportación de datos, documentos o pruebas, tras dejar constancia de la apreciación de las circunstancias determinantes de la aplicación del método de estimación indirecta.

En virtud de lo establecido en el art. 150.6 LGT, el incumplimiento del plazo máximo de duración del procedimiento, no determinará la caducidad de las actuaciones, que habrán de continuar hasta su terminación, pero producirá los siguientes efectos respecto de las obligaciones tributarias pendientes de liquidar:

- a) La no interrupción de la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas durante el plazo de duración de las mismas. En estos supuestos, se entenderá interrumpida la prescripción por la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo, en cuyo caso, el obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y periodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse.
- b) Los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento hasta la primera actuación practicada con posterioridad al incumplimiento del plazo de duración del procedimiento inspector que hayan sido imputados por el obligado tributario al tributo y periodo objeto de las actuaciones inspectoras tendrán el carácter de espontáneos a los efectos del art. 27 LGT.
- c) El incumplimiento del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras determinará la no exigibilidad de intereses de demora desde que se produzca dicho incumplimiento hasta la finalización del procedimiento.

Por último, el art. 150.7 LGT establece una regla especial para aquellos procedimientos respecto de los cuales una resolución judicial o económico-administrativa aprecie defectos formales y ordene la retroacción de actuaciones. En estos casos, las actuaciones deberán finalizar en el plazo que reste desde el momento al que se retrotraen hasta el final del plazo de duración, o en un periodo máximo de seis meses, si éste último fuera superior. El citado plazo se computará desde la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución. En dicho supuesto, resultarán exigibles intereses de demo-

ra por la nueva liquidación que ponga fin al procedimiento y desde que se inició el cómputo del interés de demora respecto de la liquidación anulada.

### **3.2. Lugar de las actuaciones inspectoras**

Las actuaciones inspectoras podrán desarrollarse indistintamente, según determine la inspección (art. 151.1 LGT):

- a) En el lugar donde el obligado tributario tenga su domicilio fiscal, o en aquel donde su representante tenga su domicilio, despacho u oficina.
- b) En el lugar donde se realicen total o parcialmente las actividades gravadas.
- c) En el lugar donde exista alguna prueba, al menos parcial, del hecho imponible o del presupuesto de hecho de la obligación tributaria.
- d) En las oficinas de la Administración Tributaria, cuando los elementos sobre los que hayan de realizarse las actuaciones puedan ser examinados en ellas.

A fin de completar esta genérica relación de lugares habilitados por el legislador para el desarrollo de las actuaciones inspectoras, el art. 151.3 LGT especifica que los libros y demás documentación a que se refiere el art. 142.1 LGT deberán ser examinados en el domicilio, local, despacho u oficina del obligado tributario, en presencia del mismo o, de la persona que éste designe, salvo que el obligado tributario consienta su examen en las oficinas públicas. No obstante, la inspección podrá analizar las copias en cualquier soporte de los mencionados libros y documentos. Tratándose de los registros y documentos establecidos por normas de carácter tributario o de los justificantes exigidos por éstas (art. 136.2.c) LGT), podrá requerirse su presentación en las oficinas de la Administración Tributaria para su examen.

A tenor de lo dispuesto en el art. 174.2 RGGIT, las actuaciones relativas al análisis de la documentación a que se refiere el art. 142.1 LGT, habrán de llevarse a efecto en el lugar donde legalmente hayan de encontrarse los libros de contabilidad o documentos, si bien, el precepto aludido contiene una serie de excepciones que permiten el examen de tales documentos en las oficinas de la Administración Tributaria: a) cuando el obligado tributario muestre su conformidad a ello; b) cuando se hubieran obtenido copias de la documentación aludida; c) cuando se trate de registros exigidos por la normativa tributaria; d) cuando las actuaciones inspectoras no afecten al desarrollo de una actividad económica.

A fin de facilitar las actuaciones inspectoras a aquellos obligados tributarios con discapacidad o movilidad reducida, la inspección elegirá el lugar más apropiado para el obligado, en función de sus limitaciones.

### **3.3. Horario de las actuaciones inspectoras**

En cuanto al tiempo de las actuaciones inspectoras, señala el art. 152 LGT que las actuaciones que se desarrollen en las oficinas públicas se realizarán dentro del horario oficial de apertura al público de las mismas y, en todo caso, dentro de la jornada de trabajo vigente. Si las actuaciones se desarrollan en los locales u oficinas del interesado se respetará la jornada laboral de oficina o de la actividad que se realice, con la posibilidad de que pueda actuarse de común acuerdo en otras horas o días. Posibilidad esta última que también resultará admisible, en los términos que reglamentariamente se establezca, cuando las circunstancias de las actuaciones así lo exijan.

El art. 182.1 RGGIT, establece un cambio de criterio respecto del horario en que habrán de realizarse las actuaciones inspectoras, permitiendo que, cuando las mismas hayan de desarrollarse en las oficinas públicas, puedan realizarse fuera del horario oficial de apertura al público de las mismas o de la jornada laboral vigente, siempre que las circunstancias así lo aconsejen y medie consentimiento del propio obligado tributario. Asimismo, cuando las actuaciones inspectoras se hayan de desarrollar en las oficinas del obligado tributario, éstas podrán realizarse fuera del horario de oficina, no sólo cuando el obligado tributario preste su conformidad a ello, sino también, cuando sin el consentimiento aludido, se estime necesario a fin de evitar la desaparición, alteración o destrucción de elementos o pruebas relevantes para el desarrollo de las actuaciones o, en su caso, se requiera llevar a cabo tales actuaciones con especial celeridad, en ambos supuestos se requiere la preceptiva autorización del órgano competente (art. 182.2).

### **3.4. Medidas cautelares**

El art. 146 LGT autoriza a la inspección para que en cualquier momento del procedimiento pueda adoptar medidas cautelares debidamente motivadas para impedir que desaparezcan, se destruyan o alteren las pruebas determinantes de la existencia o cumplimiento de obligaciones tributarias o se niegue posteriormente su existencia o exhibición.

Las medidas cautelares a adoptar podrán consistir en el precinto, depósito o incautación de:

- a) Las mercancías o productos sometidos a gravamen.
- b) Los libros, registros, documentos, archivos, locales o equipos electrónicos de tratamiento de datos que puedan contener la información de que se trate.

Es preciso poner de relieve que el art. 181 RGGIT ha establecido respecto de las medidas cautelares a adoptar en el marco del desarrollo de las actuaciones

nes inspectoras la necesidad de documentar la adopción y el levantamiento de las mismas mediante diligencia, así como los extremos que tales diligencias han de contener, la necesidad de comunicación de las mismas al obligado tributario, con todo lo que ello conlleva.

Dado el carácter excepcional y extraordinario que caracteriza la adopción de medidas cautelares, las mismas deben ser proporcionadas y limitadas temporalmente a los fines perseguidos, sin que puedan adoptarse aquellas que puedan producir un perjuicio de difícil o imposible reparación.

Por último, se exige la ratificación de las medidas cautelares por el órgano competente para liquidar en el plazo de quince días desde su adopción, procediendo a su levantamiento si desaparecen las circunstancias que las motivaron.

#### 4. Terminación del procedimiento

Las actuaciones inspectoras finalizan en la fecha en que se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante de las mismas (art. 150.1 LGT), esto es, el acto de liquidación derivado del acta de inspección, pues con esta última concluye, no el procedimiento, sino la fase instructora del mismo, dependiendo la tramitación posterior del tipo de acta de que se trate (arts. 155.5, 156.3 y 157.5 LGT).

### IV. DOCUMENTACIÓN DE LAS ACTUACIONES INSPECTORAS

El art. 143.1 LGT establece que las actuaciones de la inspección de los tributos se documentarán en *comunicaciones, diligencias, informes y actas*.

Las *comunicaciones, diligencias e informes*, al ser documentos que pueden ser utilizados en todos los procedimientos de aplicación de los tributos, se regulan con carácter general, en el art. 99.7 LGT en el marco de las normas comunes a las actuaciones y procedimientos tributarios. Las *actas* son documentos que únicamente puede extender la inspección de los tributos y, precisamente por ello, son reguladas en el art. 143.2 LGT, tal y como corresponde a su carácter «especial» por su utilización restringida.

#### 1. Comunicaciones

Las *comunicaciones* son los documentos a través de los cuales la Administración Tributaria notifica al obligado tributario el inicio del procedimiento u otros hechos o circunstancias relativos al mismo o efectúa los requerimientos que sean necesarios a cualquier persona o entidad. Las comunicaciones podrán incorporarse al contenido de las diligencias que se extiendan (art. 99.7 LGT). Ineludiblemente, deben notificarse con arreglo a Derecho y, con la significa-

ción y relevancia propias de las notificaciones administrativas, a fin de evitar la indefensión de sus destinatarios. Tratándose de la comunicación de inicio de las actuaciones inspectoras, habrá de hacerse constar en la misma la interrupción de la prescripción.

## 2. Diligencias

Las *diligencias* son los documentos públicos que se extienden para hacer constar hechos, así como las manifestaciones del obligado tributario o de la persona con la que se entiendan las actuaciones. Las diligencias no podrán contener propuestas de liquidaciones tributarias.

Al amparo de lo preceptuado en el art. 107 LGT, las diligencias extendidas en el curso de las actuaciones y los procedimientos tributarios tienen naturaleza de documentos públicos y hacen prueba de los hechos que motiven su formalización, salvo que se acredite lo contrario.

Los hechos contenidos en las diligencias y aceptados por el obligado tributario objeto del procedimiento, así como sus manifestaciones, se presumen ciertos y sólo podrán rectificarse por éstos mediante prueba de que incurrieron en error de hecho.

Las diligencias no se encuentran sujetas a un modelo establecido, deberán ir firmadas por el actuario, y se extendieran en presencia del obligado tributario se le solicitará su firma, entregándole un duplicado que, en caso de que existiera negativa de éste último, le será remitido por cualquiera de los medios admitidos en Derecho.

## 3. Informes

Los *informes* son los documentos que los órganos de la Administración Tributaria emitirán de oficio o a petición de terceros, cuando resulten preceptivos conforme al ordenamiento jurídico, se soliciten por otros órganos o servicios de las Administraciones públicas o los poderes legislativo y judicial, en los términos previstos por las leyes, y cuando resulten necesarios para la aplicación de los tributos. Concretamente, se prevé la emisión de informe preceptivo en los arts. 15 y 159 LGT para la declaración de conflicto en la aplicación de la norma tributaria; o cuando se suscriban actas de disconformidad (art. 157.2 LGT), o resulte aplicable el método de estimación indirecta (art. 158.1 LGT).

## 4. Actas

Las *actas* son los documentos públicos que extiende la inspección de los tributos con el fin de recoger el resultado de las actuaciones de comprobación e investigación, proponiendo la regularización que estime procedente de la



situación tributaria del obligado o declarando correcta la misma. En la medida en que las actas se constituyen en documentos preparatorios de las liquidaciones tributarias, las mismas habrán de contener una propuesta de liquidación o regularización.

#### 4.1. Contenido y naturaleza de las actas

Respecto del contenido de las actas que documenten el resultado de las actuaciones inspectoras, el art. 153 LGT establece que deberá incluir, al menos, las siguientes menciones:

- a) La fecha de inicio de las actuaciones.
- b) El lugar y fecha de su formalización.
- c) Los datos identificativos de la persona con la que se entienden las actuaciones y el carácter o representación con que interviene en las mismas.
- d) Los elementos esenciales del hecho imponible o presupuesto de hecho de la obligación tributaria y de su atribución al obligado tributario, así como los fundamentos de Derecho en que se base la regularización.
- e) En su caso, la regularización de la situación tributaria del obligado tributario y la propuesta de liquidación que proceda.
- f) La conformidad o disconformidad del obligado tributario con la regularización y con la propuesta de liquidación.
- g) Los trámites del procedimiento posteriores al acta y, cuando ésta sea con acuerdo o de conformidad, los recursos que procedan contra el acto de liquidación derivado del acta, órgano ante el que hubieran de presentarse y plazo para interponerlos.
- h) La existencia o inexistencia, en opinión del actuario, de indicios de la comisión de infracciones tributarias.
- i) Las demás que se establezcan reglamentariamente.

Respecto del contenido necesario de las actas, el Tribunal Supremo ha puesto de manifiesto que *«tanto en las actas de conformidad como en las de disconformidad, e incluso en las diligencias extendidas para hacer constar hechos o circunstancias, es obligado exponer de modo pormenorizado y concreto los elementos del hecho imponible, debidamente circunstanciado, que determinan los aumentos de la base imponible, o las modificaciones de las deducciones, reducciones, bonificaciones, etc., de modo que el contribuyente conozca debidamente los hechos que acepta en las actas de conformidad o que niega en las de disconformidad»* (STS de 10 de mayo de 2000).

Una cuestión de relevancia respecto de las actas de inspección es la relativa a su valor probatorio que aparece regulado en el art. 144 LGT.

A tenor del precepto citado, las actas tienen naturaleza de documentos públicos y hacen prueba de los hechos que motiven su formalización, salvo

que se acredite lo contrario (art. 144.1 LGT). Se trata de una presunción «*iuris tantum*», que implica que los hechos se presumen ciertos y que es el obligado tributario el que, en su caso, ha de demostrar que no son ciertos. Obviamente, para que se produzcan estos efectos, el acta debe reunir los requisitos necesarios para tener plena validez y la veracidad de los hechos recogidos en ella ha debido ser comprobada previamente por la inspección.

Por otro lado, los hechos aceptados por los obligados tributarios en las actas de inspección se presumen ciertos y sólo podrán rectificarse mediante prueba de haber incurrido en error de hecho (art. 144.2 LGT). Se les atribuye, por tanto, la eficacia probatoria de la confesión extrajudicial, que no es absoluta puesto que presenta ciertas limitaciones, entre las que podemos destacar el que no afecta a terceros y que sólo juega en relación con el propio obligado tributario.

#### 4.2. Clases y tramitación de actas

La clasificación de las actas al amparo del art. 154 LGT se establece, exclusivamente, en función de su tramitación, pudiendo ser: *con acuerdo*, *de conformidad* o *de disconformidad*. La primera de las categorías señaladas constituye una figura absolutamente novedosa en nuestro ordenamiento tributario, siendo una de las principales innovaciones de la vigente LGT.

##### a) *Actas con acuerdo*

El art. 155 LGT regula una nueva categoría de actas, concebida como una medida dirigida a reducir la conflictividad en materia tributaria. Representa un paso hacia fórmulas convencionales de terminación de los procedimientos tributarios. Para la Administración Tributaria constituye una mayor seguridad en el cobro (se exige garantía previa), reduciendo, asimismo, las posibilidades de impugnación posterior; atribuyendo al obligado tributario una mayor y más pronta certeza sobre las consecuencias de su conducta tributaria, llevando aparejada una reducción significativa de la cuantía de las posibles sanciones pecuniarias.

El precepto arriba aludido, en su apartado primero, procede a la delimitación de los presupuestos materiales que habilitan a la inspección a emitir actas con acuerdo, siendo éstos los siguientes:

- a) Cuando para la elaboración de la propuesta de regularización deba concretarse la aplicación de conceptos jurídicos indeterminados.
- b) Cuando resulte necesaria la apreciación de los hechos determinantes para la correcta aplicación de la norma al caso concreto.
- c) Cuando sea preciso realizar estimaciones, valoraciones o mediciones de datos, elementos o características relevantes para la obligación tributaria que no puedan cuantificarse de forma cierta.

En presencia de las circunstancias expresadas, la Administración, con carácter previo a la liquidación de la deuda tributaria, podrá concretar la aplicación de la norma al caso concreto; o proceder a la estimación, valoración o medición de datos, elementos o características relevantes para la obligación tributaria, mediante un acuerdo con el obligado tributario. Es preciso destacar que la indeterminación, incluso vaguedad, de los presupuestos que habilitan a la emisión de un acta con acuerdo es tal que, en la práctica, bastará con la voluntad de acordar y transigir, así como la observancia de los requisitos formales y materiales que la condicionan, para que resulte factible la formalización de este tipo de actas.

Además del contenido propio de cualquier acta inspectora, las actas con acuerdo, dada la especialidad y excepcionalidad que revisten, habrán de incluir necesariamente las siguientes menciones (art. 155.2 LGT):

- a) El fundamento de la aplicación, estimación o medición realizada.
- b) La propuesta de regularización, debidamente fundamentada y cuantificada.
- c) Los elementos de hecho, fundamentos jurídicos y cuantificación de la propuesta de sanción que en su caso proceda, a la que será de aplicación la reducción del 50 por 100 prevista en el art. 188.1.a) LGT, así como la renuncia a la tramitación separada del procedimiento sancionador.
- d) La manifestación expresa de la conformidad del obligado tributario con la totalidad del contenido a que se refieren los párrafos anteriores.

Es preciso poner de relieve que se trata de un acuerdo voluntario para el obligado tributario, si bien, para la suscripción del acta con acuerdo será necesaria la concurrencia de la voluntad del órgano que lleva a cabo el procedimiento inspector, así como la autorización del órgano competente para liquidar, autorización que debe ser previa o simultánea a la firma del acta con acuerdo.

Junto a este requisito, el art. 155.3 LGT establece otro sin cuya concurrencia no será posible la existencia de acta con acuerdo: la constitución de un depósito, un aval de carácter solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o un certificado de seguro de caución por el importe que se pueda derivar del acta. Precisamente, una de las cuestiones más novedosas del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, es la regulación, respecto de las actas con acuerdo, de todo lo relativo a la constitución del depósito o a la formalización de aval y seguro de caución. Así, el art. 186.5 del Reglamento que nos ocupa, determina que con carácter previo a la firma del acta, el obligado tributario acredite de modo fehaciente la constitución del depósito o garantía del siguiente modo: *«a) en el caso de constitución de depósito, mediante la aportación del justificante de constitución del depósito en la Caja General de Depósitos o en sus sucursales»*.

sales; b) en el caso de formalización de aval o seguro de caución, mediante la aportación del certificado de la entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o de la entidad aseguradora». Tanto el depósito como la garantía deberán cubrir el importe total de la deuda tributaria y, en su caso, de la sanción, si bien, la garantía cubrirá, además, el veinte por ciento de ambas cantidades, teniendo esta última duración indefinida, permaneciendo vigente hasta que se produzca la extinción del importe garantizado. Asimismo, es preciso poner de relieve que el precepto analizado determina la exigibilidad de que la garantía habrá de ser constituida a favor del órgano liquidador competente. Si el obligado tributario no procediera al pago del importe consignado en el acta con acuerdo, el documento en el que se haya formalizado la garantía habrá de ponerse a disposición del órgano recaudador. No obstante, si la deuda fuera satisfecha sin necesidad de proceder a la ejecución de la garantía, se procederá a su devolución de oficio.

El acuerdo se perfecciona mediante la suscripción del acta por el obligado tributario o su representante y la inspección de los tributos.

La liquidación de la deuda y la correspondiente imposición de la sanción se entienden producida y notificada en los mismos términos establecidos en las propuestas, a los diez días, contados desde el día siguiente a la fecha del acta. Durante dicho plazo, las facultades de que dispone el órgano para liquidar son notablemente más reducidas que las que dispone en la firma de cualquier otro tipo de acta, ya que, sólo podrá dictar un acuerdo para rectificar los errores materiales en los que se hubiera podido incurrir; extremo éste consecuencia de la conformidad manifestada por el mismo con el contenido del acuerdo, de modo que, una vez firmada el acta con acuerdo, el órgano competente para liquidar dispone de un plazo máximo de diez días hábiles, contados a partir del día siguiente al de la fecha del acta, para notificar al obligado tributario la liquidación que rectifique los errores materiales. Si dicha notificación no se produce en el plazo mencionado, la liquidación se entenderá dictada y notificada el día siguiente conforme a la propuesta contenida en el acta (art. 186.7 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria, modificado por Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre). Por tanto, se regulan de forma expresa los efectos jurídicos derivados de la imposibilidad de notificar la rectificación de los errores materiales contenidos en la propuesta de regularización contenida en el acta con acuerdo. Confirmadas las propuestas, el depósito realizado se aplicará al pago de dichas cantidades. Si se hubiera prestado aval o certificado de seguro de caución, el ingreso deberá realizarse en el plazo establecido a tal efecto en el art. 62.2. LGT, sin que exista posibilidad alguna de aplazar o fraccionar el pago.

El contenido del acta con acuerdo se entenderá íntegramente aceptado por el obligado y por la Administración tributaria. La liquidación y la sanción derivadas del acuerdo sólo podrán ser objeto de impugnación o revisión en vía ad-

ministrativa por el procedimiento de declaración de nulidad de pleno derecho previsto en el art. 217 LGT, y sin perjuicio del recurso que pueda proceder en vía contencioso-administrativa por la existencia de vicios en el consentimiento.

El principal efecto de estos acuerdos es una importante reducción del 50 por 100 de la sanción que proceda (art. 188.1.a) LGT). La consecución de este efecto está condicionada no sólo al pago del importe total de la deuda y de la sanción, sino también a que no se interponga recurso contencioso-administrativo contra la liquidación y la sanción que, en su caso, hubiera podido imponerse. Esta exigencia se muestra acorde con el claro propósito de disminuir la litigiosidad que motiva la introducción de esta figura.

La falta de suscripción de un acta con acuerdo en un procedimiento inspector no podrá ser motivo de recurso o reclamación contra las liquidaciones derivadas de actas de conformidad o disconformidad. Con ello se evitan varias situaciones:

- a) Que el obligado tributario inspeccionado pueda recurrir el hecho de que la Administración Tributaria no quiera suscribir un acta con acuerdo en el procedimiento de inspección que se está desarrollando.
- b) Que otro obligado tributario pueda alegar que se le aplique un acuerdo suscrito en el marco de otro procedimiento inspector, dado que el presupuesto habilitante del acuerdo no es trasladable automáticamente a un caso distinto.

Por último, es preciso añadir que en aquellos supuestos en los que se estime procedente la existencia del citado acuerdo, éste no tiene necesariamente que alcanzar a todos los elementos objeto de regularización, sino que puede versar únicamente sobre algunos de ellos, tal y como se reconoce expresamente en el art. 101.4.b) LGT.

Asimismo, es necesario poner de relieve que el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria contiene una novedad más respecto de la regulación de las actas con acuerdo y, más concretamente, respecto del procedimiento que habrá de seguirse cuando el acuerdo no afecte a la totalidad de obligaciones y periodos objeto de las actuaciones inspectoras, estableciendo un procedimiento diferenciado en función de si se manifiesta la conformidad total o parcial o, en su caso, la disconformidad al resto de los elementos regularizados no incluidos en el acta con acuerdo (art. 186.8).

#### *b) Actas de conformidad*

A tenor de lo dispuesto en el art. 156 LGT, nos situaremos ante un acta denominada de conformidad cuando el obligado tributario o su representante manifieste su conformidad con la propuesta de regularización formulada por

la inspección de los tributos, extremo del que habrá de dejar constancia expresa en el acta. Asimismo, se entenderá producida y notificada la liquidación de acuerdo con la propuesta formulada en el acta si, en el plazo de un mes contado desde el día siguiente a la fecha del acta, no se hubiera notificado al interesado acuerdo del órgano competente para liquidar, con alguno de los siguientes contenidos:

- Rectificando errores materiales.
- Ordenando completar el expediente mediante la realización de las actuaciones que procedan.
- Confirmando la liquidación propuesta en el acta.
- Estimando que en la propuesta de liquidación ha existido error en la apreciación de los hechos o indebida aplicación de las normas jurídicas y concediendo al interesado plazo de audiencia previa a la liquidación que se practique.

Con carácter previo a la firma del acta de conformidad se concederá trámite de audiencia al interesado para que alegue lo que convenga a su derecho (art. 156.1 LGT), siendo esta previsión legal manifestación en el procedimiento de inspección del derecho del obligado tributario a ser oído en el trámite de audiencia y a formular alegaciones y a aportar documentos que hayan de ser tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar las correspondientes propuestas de resolución (art. 34.1.1) y m) LGT).

La cuantía de las sanciones pecuniarias que puedan proceder como consecuencia de las liquidaciones de un acta de conformidad se beneficiarán de la reducción del 30 por 100, prevista en el art. 188.1.b) LGT.

Respecto de los hechos y elementos de la deuda tributaria a los que el obligado tributario o su representante prestó su conformidad les resultará aplicable lo dispuesto en el art. 144.2 LGT, que establece que los hechos aceptados por los obligados tributarios en las actas de inspección se presumen ciertos y sólo podrán rectificarse mediante prueba de haber incurrido en error de hecho.

El art. 187.2 RGGIT ha establecido el régimen aplicable a aquellos supuestos en los que el obligado tributario preste sólo una conformidad parcial a los hechos y a las propuestas de regularización y liquidación formuladas en el acta, diferenciando si de la propuesta a la que el obligado tributario presta su conformidad no resulta cantidad alguna a devolver, en cuyo caso, se formalizarán simultáneamente dos actas, una de conformidad que contendrá los elementos regularizados a los que el obligado tributario presta su conformidad y otras de disconformidad en la que se incluirán la totalidad de los elementos regularizados de la obligación tributaria, si bien, la cuota tributaria incluida en la propuesta de regularización contenida en el acta de conformi-



dad minorará la contenida en el acta de disconformidad; por el contrario, si de la propuesta a la que el obligado presta su conformidad resultara una cantidad a devolver, se formalizará una única acta de disconformidad en la que quedará constancia de los elementos regularizados a los que el obligado presta su conformidad a efectos de la aplicación de la reducción de la sanción previstos en el art. 188.1 LGT.

Una vez firmada el acta de conformidad, tal y como establece el art. 156.3 LGT y el art. 187.3 del Real Decreto 1065/2007, modificado por Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre, el órgano competente para liquidar, esto es, el Inspector-Jefe, dispone de un plazo de un mes, contado a partir del día siguiente al de la fecha del acta, para notificar al obligado tributario un acuerdo con alguno de los siguientes contenidos, según dispone el art 156.3 LGT: a) el acuerdo con la confirmación de la propuesta de liquidación contenida en el acta o la rectificación de errores materiales, finalizando el procedimiento con dicha notificación; b) el acuerdo de rectificación, en su caso, conforme a los hechos aceptados por el obligado tributario en el acta, si bien, se ha estimado la existencia de error en la apreciación de los hechos o indebida aplicación de las normas jurídicas, en tal supuesto, se concederá un plazo de quince días para la formulación de alegaciones, de modo que, transcurrido dicho plazo, se dictará la liquidación que corresponda y se procederá a la notificación de la misma; c) si se ordena completar el expediente mediante la realización de actuaciones complementarias, se dejará sin efecto el acta formalizada, se notificará esta circunstancia al obligado tributario y se realizarán las actuaciones que procedan cuyo resultado se documentará en un acta que sustituirá a todos los efectos a la anteriormente formalizada y se tramitará según proceda.

### *c) Actas de disconformidad*

Estamos en presencia de un acta de disconformidad cuando el obligado tributario no suscriba el acta o se muestre en desacuerdo con la propuesta de regularización que formule la inspección de los tributos. Esta circunstancia se ha de hacer constar de manera expresa en el acta, a la que habrá de acompañarse un informe del actuario en el que se expongan los fundamentos de Derecho en que se basa la propuesta de regularización (art. 157.2 LGT).

El art. 188.1 RGGIT, prevé la exigibilidad de formalización de un acta de disconformidad, no sólo cuando el obligado tributario se niegue a suscribir el acta o, cuando la suscriba pero no preste su conformidad a la propuesta de regularización contenida en la misma, sino también cuando el obligado tributario no comparezca en la fecha señalada para la firma del acta.

Además de las alegaciones que el obligado tributario hubiera podido hacer en el trámite de audiencia previo a la firma del acta de disconformidad (art. 157.1 LGT), éste dispone de un plazo de quince días para formular nuevas alegaciones ante el órgano competente para liquidar (art. 157.3 LGT). Dicho



plazo se contará desde la fecha en que se haya firmado el acta o desde la notificación de la misma en los restantes casos.

Una vez recibidas las alegaciones, si éstas se hubieran formulado, el órgano competente podrá acordar la práctica de actuaciones complementarias, en los términos que se fijen reglamentariamente, o bien procederá a dictar la liquidación que proceda, la cual deberá ser notificada al interesado (art. 157.4 y 5 LGT).

## BIBLIOGRAFÍA

- ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.: *Las actas de la Inspección de los Tributos*, Civitas, Madrid, 1994.
- CALVO ORTEGA, R. (Dir.): *La nueva Ley General Tributaria*, Civitas, Madrid, 2004.
- GUÍO MONTERO, F.: *El contribuyente ante la Inspección de Hacienda*, Lex Nova, Valladolid, 1996.
- JUAN LOZANO, A.M.: *La Inspección de Hacienda ante la Constitución*, IEF - Marcial Pons, Madrid, 1993.
- LACASA SALAS, J.H. y DEL PASO BENGÓA, J.: *Procedimiento de la Inspección de los Tributos*, CISS, Valencia, 1990.
- MANTERO SAENZ, A.: *Procedimiento en el Inspección Tributaria*, Escuela de Hacienda Pública, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1987.
- MONTALVO SANTAMARÍA, M.: *Cómo actuar ante la Inspección de Hacienda*, CISS, Valencia, 1996.

# TEMA 20

## PROCEDIMIENTO DE RECAUDACIÓN

Pedro José Carrasco Parrilla  
*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario*  
*Universidad de Castilla-La Mancha*  
*Centro Internacional de Estudios Fiscales*

### SUMARIO:

I. Funciones administrativas de recaudación. II. Aplazamiento y fraccionamiento. III. Recaudación en período voluntario. IV. Pago voluntario extemporáneo. 1. Recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo. 2. Naturaleza jurídica de los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo. V. Recaudación en período ejecutivo. 1. Pago o cumplimiento espontáneo del obligado tributario. 2. Procedimiento administrativo de apremio. 2.1. Iniciación del procedimiento de apremio. 2.2. Ejecución de garantías. 2.3. Práctica del embargo de bienes y derechos. 2.4. Diligencia de embargo y anotación preventiva. 2.5. Embargo de bienes o derechos en entidades de crédito o de depósito. 2.6. Enajenación de los bienes embargados. 2.7. Terminación del procedimiento de apremio. 2.8. Suspensión del procedimiento de apremio. Bibliografía.

### I. FUNCIONES ADMINISTRATIVAS DE RECAUDACIÓN

La recaudación tributaria forma parte de las actividades administrativas que tienen por objeto la aplicación de los tributos y consiste en el ejercicio de las funciones administrativas conducentes al cobro de las deudas tributarias. En puridad, el término «funciones administrativas» debería utilizarse en singular, al ser única la actuación administrativa, si bien con posterioridad pueden existir múltiples actividades o competencias en la materia (MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J.M., CASADO OLLERO, G., 2005. Pág. 434).

Además, desde el punto de vista subjetivo, la función administrativa recaudatoria es llevada a cabo por la totalidad de las Administraciones tributarias (estatal, autonómica y local), mientras que desde el punto de vista objeti-

vo tiene como fin el cobro de las deudas y sanciones tributarias y demás recursos de naturaleza pública que deban satisfacer los obligados al pago (art. 2 RGR). Pero también la función recaudatoria lleva a cabo otras actividades como son la exigencia de las deudas tributarias a responsables y sucesores, la decisión acerca de los aplazamientos o fraccionamientos de las deudas tributarias, algunas competencias en materia de suspensión de liquidaciones tributarias, así como de obtención de información.

La regulación de la función recaudatoria se lleva a cabo, en lo que se refiere a sus aspectos materiales o sustantivos, esto es, los relativos al pago y otras formas de extinción, así como a las garantías del crédito tributario, en los arts. 59 a 80 de la LGT, mientras que en lo relativo a sus aspectos formales o procedimentales son los arts. 160 a 177 de la LGT (englobados bajo la correspondiente titulación capitular *«Actuaciones y procedimiento de recaudación»*) los encargados de darle cobertura. La norma que regula la gestión recaudatoria en desarrollo de la LGT es el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, que aprueba el RGR.

## II. APLAZAMIENTO Y FRACCIONAMIENTO

El aplazamiento o, en su caso, el fraccionamiento de la deuda tributaria constituyen medidas excepcionales y para casos excepcionales. Con su establecimiento se viene a desarrollar uno de los principios básicos de la imposición como es el principio de capacidad contributiva, pues si bien debe contribuirse al sostenimiento de los gastos públicos conforme a la capacidad económica, es de justicia que el acreedor tributario en casos de necesidad, suavice la acción recaudatoria adaptándola a las disponibilidades económicas de los contribuyentes. Se trata, por consiguiente de flexibilizar las relaciones entre el acreedor tributario y los contribuyentes en esos momentos de dificultad transitoria para el pago de los tributos. *«Si la proliferación de aplazamientos sería una clara desviación y un abuso, su inexistencia ocasionaría quebrantos que pueden y deben evitarse. La Hacienda no ha de ser un Banco que concede créditos, ni tampoco un órgano rígido e implacable de cobranza»* (ALLER RODRÍGUEZ, C., 1970. Pág. 52).

El aplazamiento y fraccionamiento ha sido definido como *«el beneficio que la Administración concede al deudor en ciertas hipótesis, en virtud del cual se le dan facilidades para el cumplimiento de la obligación tributaria que respecto de él ha nacido, bien permitiendo que satisfaga el interés de la Hacienda no de una vez, sino mediante prestaciones fraccionadas y periódicas, bien concediéndole un límite de tiempo para hacer efectivo el importe del débito»* (FENECH, M., 1951. Pág. 66). Además, debemos indicar que el aplazamiento se debe a dificultades de tesorería en el sujeto pasivo para proceder al cumplimiento de la obligación tributaria en el tiempo establecido originariamente; y el fraccionamiento es una modalidad de apla-

zamiento en el que además de dilatarse el momento del pago, éste se estructura en varias cantidades, cada una con un momento distinto de pago.

La LGT en su art. 65.1, contempla un único aunque muy genérico supuesto en el que pueden aplazarse las deudas tributarias, como es el relativo a la situación económico-financiera del deudor que le impida efectuar transitoriamente el pago en los plazos establecidos. El RGR se encarga de detallar los datos que deberán acompañar a la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento (art. 46), entre los que destacamos aquellos que justificarán la situación económico-financiera del deudor que le impidan de forma transitoria efectuar el pago en el plazo establecido.

Se excluye de la posibilidad de solicitar aplazamiento o fraccionamiento a las deudas cuyo pago deba realizarse por medio de efectos timbrados, lo cual puede deberse a la pequeña cuantía de estas deudas así como a lo excepcional de la forma de recaudación de éstas en las que puede no existir un período de pago. Tampoco podrán aplazarse o fraccionarse las deudas tributarias en caso de concurso del obligado tributario, siempre que tengan la consideración de créditos contra la masa, de acuerdo con la legislación concursal. La Ley 34/2015, de modificación parcial de la LGT excluye también las deudas resultantes de la ejecución de decisiones de recuperación de ayudas de Estado.

Tampoco se permite aplazar o fraccionar las siguientes deudas:

- deudas correspondientes a obligaciones tributarias que deban cumplir el retenedor o el obligado a realizar ingresos a cuenta.,
- las resultantes de la ejecución de resoluciones firmes total o parcialmente desestimatorias dictadas en un recurso o reclamación económico-administrativa o en un recurso contencioso-administrativo que previamente hayan sido objeto de suspensión durante la tramitación de dichos recursos o reclamaciones.
- las derivadas de tributos que deban ser legalmente repercutidos salvo que se justifique debidamente que las cuotas repercutidas no han sido efectivamente pagadas.
- y aquellas correspondientes a obligaciones tributarias que deba cumplir el obligado a realizar pagos fraccionados del Impuesto sobre Sociedades.

Las deudas aplazadas o fraccionadas deberán garantizarse en los términos establecidos en el art. 82 de la LGT (cuestión que ha sido desarrollada en el tema relativo a los elementos integrantes de la deuda tributaria).

La concesión o en su caso denegación de un aplazamiento o fraccionamiento llevará implícita la exigencia de intereses de demora desde el momento en que finalizó el plazo inicialmente establecido para pagar la deuda hasta la fecha de ingreso de la misma. Pero si la deuda aplazada o fraccionada ha sido garantizada mediante aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garan-

tía recíproca o mediante certificado de seguro de caución, el interés de demora exigible será el interés legal que corresponda hasta la fecha de su ingreso.

Si la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento se efectúa en período voluntario de pago (que será analizado a continuación), tendrá como consecuencia el no inicio del período ejecutivo (que será objeto de estudio tras el correspondiente al período voluntario), pero se exigirán intereses de demora.

Se permite la presentación de solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento en período ejecutivo hasta el momento en que se notifique al obligado tributario el acuerdo de enajenación de bienes embargados. Mientras se tramita la concesión del aplazamiento o fraccionamiento, la Administración podrá iniciar o continuar el procedimiento de apremio, si bien deberá suspender las actuaciones de enajenación de los bienes embargados hasta que notifique la resolución denegatoria del aplazamiento o fraccionamiento.

### **III. RECAUDACIÓN EN PERÍODO VOLUNTARIO**

El modo normal de que se extinga una deuda tributaria es mediante el pago. El pago de la deuda tributaria se efectuará en efectivo (sin perjuicio de que pueda efectuarse mediante efectos timbrados cuando así se disponga reglamentariamente). Desde el punto de vista de la temporalidad, el pago deberá efectuarse dentro de los plazos legalmente establecidos, para lo cual, teniendo en cuenta las modalidades de gestión tributaria deberá tenerse en cuenta la existencia de deudas autoliquidables y deudas tributarias resultantes de liquidaciones practicadas por la Administración (ya sean estas debidas a una declaración previa del obligado tributario o bien llevadas a cabo por la Administración tributaria como consecuencia de una actividad de comprobación tributaria). En efecto, la recaudación de las deudas tributarias podrá realizarse, según dispone el art. 160.2 de la LGT:

- En período voluntario, mediante el pago o cumplimiento del obligado tributario en los plazos previstos en el art. 62 de la LGT.
- En período ejecutivo, mediante el pago o cumplimiento espontáneo del obligado tributario o, en su defecto, a través del procedimiento administrativo de apremio (tanto al período ejecutivo como al procedimiento de apremio nos ocuparemos en siguientes epígrafes).

Por lo que se refiere al pago en período voluntario, y teniendo en cuenta la remisión que hace el art. 160.2 de la LGT al art. 62 de la misma, se distingue según estemos ante deudas tributarias resultantes de una autoliquidación tributaria, en cuyo caso el plazo para pagar en período voluntario vendrá establecido en la normativa propia de cada tributo, y deudas tributarias resultan-

tes de liquidaciones practicadas por la Administración, en las que se establecen unos plazos específicos teniendo en cuenta el momento en que ha sido notificada al contribuyente la liquidación tributaria:

- Así, si la notificación de la liquidación se ha realizado entre los días 1 y 15 de cada mes, el pago en período voluntario deberá realizarse desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 20 del mes siguiente o, si fuera inhábil hasta el siguiente día hábil.
- Si la notificación de la liquidación se ha realizado entre los días 16 y último de cada mes, el pago en período voluntario deberá realizarse desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 5 del segundo mes posterior o, si fuera inhábil hasta el siguiente día hábil.

Para el supuesto de deudas de notificación colectiva y periódica que no tengan establecido otro plazo en sus normas reguladoras, el pago en período voluntario deberá efectuarse en el período comprendido entre el día 1 de septiembre y el día 20 de noviembre (en caso de ser inhábil, hasta el inmediato hábil siguiente). Se permite a la Administración tributaria competente modificar este plazo siempre que no sea inferior a dos meses.

#### IV. PAGO VOLUNTARIO EXTEMPORÁNEO

Fuera del período voluntario de pago pero antes de iniciarse el período ejecutivo es posible llevar a cabo pagos voluntarios de manera extemporánea con la consecuencia de que no va a proceder la exigencia de los recargos del período ejecutivo y se excluirán las sanciones que hubieran podido exigirse (art. 27.2 de la LGT en relación con los arts. 191.1 y 192.1 de la LGT).

En efecto, la consecuencia jurídica es la exigencia de los que hemos venido denominando *recargos por declaración voluntaria extemporánea* (CARRASCO PARRILLA, P.J., 1998. Pág. 3), hasta la entrada en vigor de la actual LGT que los denominados *recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo* (art. 27 de la LGT).

##### 1. Recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo

Estos recargos proceden por la simple puesta en conocimiento de la Administración tributaria de la realización de un hecho imponible no declarado en plazo, ya sea como consecuencia de la presentación de declaraciones o de autoliquidaciones, para cuya exigencia se precisa que no ha debido existir requerimiento administrativo previo. El apartado 1 del art. 27 de la LGT los define como «*prestaciones accesorias que deben satisfacer los obligados tributarios como conse-*

*cuencia de la presentación de autoliquidaciones o declaraciones fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria». Considerándose, a los efectos de este artículo, requerimiento previo «cualquier actuación administrativa realizada con conocimiento formal del obligado tributario conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria».*

El régimen jurídico de estos recargos se regula en el art. 27 de la LGT y su cuantía varía en función del momento en que se presente la declaración o autoliquidación y sólo en el supuesto de que el retraso supere los doce meses se compatibilizan con los intereses de demora, que serán exigibles desde el día siguiente al término de los doce meses posteriores a la finalización del plazo establecido para la presentación hasta el momento en que la autoliquidación o la declaración se haya presentado.

Así, si la autoliquidación o la declaración se presenta dentro de los tres, seis o doce meses siguientes al término del plazo establecido para la presentación e ingreso, el recargo será del 5, 10 o 15%, respectivamente. Es decir, para un retraso de que no supere tres meses, corresponde un recargo del 5%, para un retraso de más de tres meses pero que no supere los seis, el recargo será del 10% y si el retraso supera los seis meses pero no excede de doce, el recargo será del 15%, y será calculado sobre el importe a ingresar resultante de las autoliquidaciones o sobre el importe de la autoliquidación derivado de las declaraciones extemporáneas y excluirá las sanciones y los intereses de demora devengados hasta la presentación de la declaración o autoliquidación.

No obstante, según dispone el apartado 5 del art.27 LGT, añadido por la Ley 36/2006, el importe de estos recargos se reducirá en el 25 por 100 siempre que se realice el ingreso total del importe restante del recargo en el plazo del apartado 2 del artículo 62 LGT abierto con la notificación de la liquidación del recargo correspondiente y siempre que se realice el ingreso total del importe de la deuda resultante de la autoliquidación extemporánea o de la liquidación practicada por la Administración derivada de la declaración extemporánea, al tiempo de su presentación o en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley, respectivamente, o siempre que se realice el ingreso en el plazo o plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento de dicha deuda que la Administración tributaria hubiera concedido con garantía de aval o certificado de seguro de caución y que el obligado al pago hubiera solicitado al tiempo de presentar la autoliquidación extemporánea o con anterioridad a la finalización del plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley abierto con la notificación de la liquidación resultante de la declaración extemporánea. En este caso, el correspondiente recargo pasará a ser, en lugar del 5% un 3,75%, el recargo del 10% será de un 7,5%, el del 15% un 11,25, y el del 20% un 15%. El importe de la reducción practicada se exigirá sin más requisito que la notificación al interesado, cuando no se hayan realizado los ingresos a que se refiere el párrafo anterior en los plazos previstos incluidos los correspondientes al acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento.



Estos recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo van a compatibilizarse con los correspondientes al período ejecutivo, y por consiguiente exigibles sin la correspondiente reducción del 25%, cuando finalizado el plazo establecido en el art. 62.2 de la LGT la deuda tributaria no haya sido ingresada, o bien los obligados tributarios no hayan presentado solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación al tiempo de presentar la autoliquidación extemporánea.

Para que sea de aplicación el régimen jurídico establecido en el art. 27 de la LGT, las autoliquidaciones extemporáneas deberán identificar expresamente el período impositivo de liquidación al que se refieren y deberán contener únicamente los datos relativos a dicho período.

## **2. Naturaleza jurídica de los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo**

La finalidad con que se establecen es la de favorecer el cumplimiento extemporáneo pero voluntario de las obligaciones tributarias, lo que implica por un lado la inaplicación de sanciones, así como, al cumplirse fuera de plazo, el devengo de medidas indemnizatorias que tiendan a restablecer los perjuicios producidos en el patrimonio del acreedor como consecuencia de dicho retraso.

Entendemos que con el establecimiento de estas figuras se ha sustituido la existencia de una excusa absolutoria, o de una circunstancia atenuante, por una nueva tipificación de las infracciones tributarias que excluyen la infracción cuando se ha producido un cumplimiento extemporáneo pero voluntario (arts. 191.1 y 192.1 de la LGT en relación con el art. 27 de la LGT).

Gozan de cierto matiz indemnizatorio a tanto alzado que, sin embargo, desaparece cuando se exigen conjuntamente con los intereses de demora (es el caso en el que el retraso supera los doce meses y se exigen a partir de año de retraso), de ahí que ya no pueda afirmarse, en este último supuesto, que cumplan con un cometido estrictamente resarcitorio.

Por ello, con vistas a otorgarles una justificación en cuanto a su procedencia, podemos afirmar que nos encontramos ante medidas disuasorias que intiman al cumplimiento de las obligaciones tributarias, estimulándolo en unos casos con la presentación e ingreso y en otros con la simple presentación, hecho éste último que es suficiente para que la Administración tenga conocimiento de la deuda tributaria y pueda proceder a su recaudación coactiva.

Podríamos estar en presencia de una institución autónoma del Derecho Financiero; pero, a los efectos de conferirles una caracterización como institución autónoma dentro de nuestro sistema tributario, podemos afirmar de todos ellos que representan intentos autocompositivos, esto es, llevados a cabo unilateralmente por parte de los obligados tributarios, de finalizar el procedimiento de recaudación de los tributos que, según los casos, va a tener lugar

con el ingreso simultáneo a la presentación extemporánea de las declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones, o bien tras la liquidación practicada una vez han sido puestas las declaraciones en conocimiento de la Administración por los mismos obligados tributarios. Con su devengo se evita la puesta en marcha, o al menos, la paralización, si no ha llegado a notificarse el requerimiento, de los mecanismos de comprobación e inspección tributaria, ya que cuando el pago no tiene lugar junto con la presentación, lo que se activa es el inicio del procedimiento de recaudación por la vía de apremio, de ahí que comience a partir de entonces el devengo de los recargos del período ejecutivo, establecidos en el art. 28 de la LGT.

## **V. RECAUDACIÓN EN PERÍODO EJECUTIVO**

La recaudación de las deudas tributarias, siguiendo un orden cronológico, en caso de que no se haya llevado a cabo en período voluntario, esto es, transcurridos los plazos anteriormente indicados, se efectuará en período ejecutivo, excepto que se haya solicitado un aplazamiento o fraccionamiento, en cuyo caso éste puede no iniciarse si el obligado tributario satisface la totalidad de la deuda tributaria con sus correspondientes intereses de demora, o bien el período ejecutivo se iniciará una vez finalizado el plazo para pagar la deuda aplazada sin que el pago haya tenido lugar, o bien no pagado alguno de los fraccionamientos acordados; tampoco va a iniciarse el período ejecutivo cuando se interponga un recurso o reclamación en tiempo y forma contra una sanción hasta que la misma sea firme en vía administrativa y haya finalizado el plazo para el ingreso voluntario del pago, tal y como dispone el párrafo segundo del art. 161.2 de la LGT.

Ahora bien, como hemos visto con anterioridad, el vencimiento del plazo para proceder al pago en período voluntario no siempre va a determinar sin más el inicio de período ejecutivo, sino que va a ser preciso además que la Administración tenga constancia de la existencia de una deuda tributaria liquidada y no ingresada, bien en el plazo reglamentariamente establecido para ello, bien en el momento en que el obligado tributario presenta su autoliquidación extemporáneamente y sin realizar el ingreso, pues, como hemos mencionado anteriormente, si el obligado tributario presenta fuera de plazo su autoliquidación tributaria junto al ingreso de la deuda tributaria, el período ejecutivo no se inicia; sólo a partir del momento y en los términos anteriormente citados va a iniciarse el período ejecutivo con las consecuencias que el mismo conlleva: entre otras, exigencia de recargos correspondientes a este período y en su caso intereses de demora (no obstante en el caso de deudas de titularidad de otros Estados o de entidades internacionales o supranacionales cuya actuación recaudatoria se realice en el marco de la asistencia mutua, no

se exigirán estos recargos, salvo que la normativa sobre dicha asistencia establezca otra cosa). Estos recargos, que son incompatibles entre sí y se calculan sobre la totalidad de la deuda no ingresada en período voluntario, reciben la denominación legal de *recargos del período ejecutivo*, se regulan en el art. 28 de la LGT y son de tres tipos: recargo ejecutivo (que será del 5%), recargo de apremio reducido (del 10%) y recargo de apremio ordinario (del 20%), y serán analizados más adelante.

Por ello, se distinguen dos supuestos en el art. 161 de la LGT, en función de si la deuda ha sido liquidada por la Administración o autoliquidada por el contribuyente sin haber realizado el ingreso:

- En el supuesto de deudas liquidadas por la Administración tributaria, el período ejecutivo se inicia el día siguiente al del vencimiento del plazo establecido para su ingreso en período voluntario.
- En el caso de deudas a ingresar mediante autoliquidación presentada sin realizar el ingreso se plantean a su vez dos hipótesis:
  - Si la autoliquidación se presentó dentro del plazo establecido para el ingreso por la normativa del tributo impagado, el período ejecutivo se inicia el día siguiente de la finalización del plazo para ingresar el tributo en cuestión.
  - Si la autoliquidación se presentó —sin ingreso— una vez concluido el plazo para pagar el tributo, el período ejecutivo se inicia el día siguiente a haber presentado la autoliquidación.

El inicio del período ejecutivo va a determinar la exigencia de los intereses de demora y de los recargos del período ejecutivo (que veremos seguidamente) y, en su caso, las costas del procedimiento de apremio.

Hechas estas precisiones, la recaudación en período ejecutivo se podrá realizar bajo dos modalidades, tal y como se desprende de la letra b) del art. 160.2 de la LGT:

- Mediante el pago o cumplimiento espontáneo del obligado tributario o, en su defecto,
- a través del procedimiento administrativo de apremio.

Veamos ambos supuestos.

## 1. Pago o cumplimiento espontáneo del obligado tributario

En realidad la espontaneidad tiene un límite marcado por la notificación de la providencia de apremio y las consecuencias de haber procedido al pago «espontáneo» en período ejecutivo van a ser distintas a las del pago efectuado

una vez notificada la providencia de apremio. En efecto, si el pago se produce, iniciado el período ejecutivo pero antes de la notificación de la providencia de apremio, va a proceder la exigencia del denominado *recargo ejecutivo*. La notificación de la providencia de apremio va a tener un efecto similar al establecido para las declaraciones extemporáneas del art. 27 de la LGT en el sentido de eliminar la actuación voluntaria y no conminada por un requerimiento administrativo, procediendo la exigencia, a partir de dicha notificación, del recargo de apremio y no del recargo ejecutivo.

En relación con el recargo ejecutivo, su regulación y cuantía viene establecida en el art. 28 de la LGT. Así, este precepto establece que será del 5% y se aplicará cuando se satisfaga la totalidad de la deuda no ingresada en período voluntario antes de la notificación de la providencia de apremio, no exigiéndose los intereses de demora devengados desde el inicio del período ejecutivo.

Por lo que se refiere a la naturaleza jurídica del recargo ejecutivo, al devengarse éste sin los procedentes intereses de demora, se puede predicar de él cierto matiz indemnizatorio. Pero además, y a pesar de ser un recargo por pago voluntario, dicha voluntariedad en el pago, una vez la Administración tributaria es conocedora de la deuda, no puede fundarse en la incertidumbre que existe, como en los supuestos del art. 27 de la LGT, acerca de si se producirá o no el requerimiento administrativo, sino cuándo se producirá, identificando en este caso el requerimiento con la notificación de la providencia de apremio. Por este motivo, el pago de la deuda previo a la notificación del apremio, siendo consciente el deudor del conocimiento de la deuda por la Administración, va a obedecer al deseo de finalizar el procedimiento de recaudación tributaria con el menor coste posible, tanto para él como para la Administración, que de este modo no le exigirá el recargo de apremio ni los intereses de demora.

Así, consideramos que el recargo por pago voluntario en período ejecutivo tiene unos caracteres que lo convierten en una figura autónoma, independiente tanto de los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo como del recargo de apremio, y cuya naturaleza obedece a una triple caracterización. Presenta, en primer lugar, un carácter indemnizatorio, por cuanto la función que cumplen los intereses de demora, es ahora suplida por el recargo ejecutivo. El resto de caracteres se encuentran en la cuantía que excede de los intereses que, como consecuencia del retraso en el pago, hubiesen podido corresponder. Así, supone, por una parte, una indemnización a tanto alzado por la posible puesta en marcha de la maquinaria administrativa, tendente a la recaudación coactiva de la deuda tributaria, ya que es perfectamente posible que se haya dictado la providencia de apremio pero que en el momento de producirse el pago ésta no haya sido todavía notificada al deudor. Pero además, y como última característica, nos enfrentamos también, como en los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo del art. 27 de la LGT, ante un intento autocompositivo de la finalización del procedimiento recaudatorio por parte del deudor.

## 2. Procedimiento administrativo de apremio

### 2.1. Iniciación del procedimiento de apremio

Establece el art. 161.3 de la LGT que una vez iniciado el período ejecutivo, la Administración tributaria efectuará la recaudación de las deudas liquidadas o autoliquidadas por el procedimiento de apremio sobre el patrimonio del obligado al pago, pero para ello es preciso haber cumplido con un trámite formal consistente en la notificación de la providencia de apremio.

En efecto, dispone el art. 167.1 de la LGT que *«el procedimiento de apremio se iniciará mediante providencia notificada al obligado tributario en la que se identificará la deuda pendiente, se liquidarán los recargos a los que se refiere el art. 28 de esta ley y se le requerirá para que efectúe el pago»*. Por lo que se refiere a la providencia de apremio, ésta es título suficiente para iniciar el procedimiento de apremio y tendrá la misma fuerza ejecutiva que la sentencia judicial para proceder contra los bienes y derechos de los obligados tributarios (art. 167.2 de la LGT). Contra la providencia de apremio el art. 167.3 de la LGT regula los *motivos de oposición*, que podemos distinguir en dos grupos:

- a) Motivos de oposición formales: Falta de notificación de la liquidación, anulación de la liquidación, o error u omisión en el contenido de la providencia de apremio que impida la identificación del deudor o de la deuda apremiada.
- b) Motivos de oposición materiales: La extinción total de la deuda o la prescripción del derecho a exigir el pago, así como la solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación en período voluntario y otras causas de suspensión del procedimiento de recaudación.

En relación con los recargos que procederá liquidarse con la notificación de la providencia de apremio, según se desprende del citado art. 28, serán el recargo de apremio reducido o en su caso el recargo de apremio ordinario, ya que, dependiendo del momento en que se proceda al pago de la deuda apremiada el recargo procedente será el de apremio reducido o el ordinario.

Y es que el *recargo de apremio reducido* será del 10 por 100 y se aplicará cuando se satisfaga la totalidad de la deuda no ingresada en período voluntario y el propio recargo antes de la finalización del plazo previsto en el apartado 5 del art. 62 de la LGT para las deudas apremiadas. El plazo para pagar las deudas apremiadas, esto es, para aquellas sobre las que se ha notificado la providencia de apremio, varía en función de la quincena en la que ha tenido lugar la notificación:

- Así, si la notificación de la providencia de apremio se realiza entre los días 1 y 5 de cada mes, el plazo va desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 20 de dicho mes o, si éste fuera inhábil, hasta el inmediato hábil siguiente.
- Mientras que si la notificación de la providencia lo ha sido entre los días 16 y último del mes, el plazo iría desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 5 del mes siguiente, o si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.

En relación con la naturaleza jurídica del recargo de apremio reducido, puesto que excluye la exigencia de intereses de demora puede predicarse el carácter indemnizatorio de esta figura en el sentido de considerarlo reparador del coste financiero producido por el retraso en el pago, pero también adquiere otra función que es la de sufragar los gastos ordinarios producidos como consecuencia de la apertura del procedimiento de apremio y consiguiente puesta en marcha de la maquinaria administrativa, tendente a la ejecución del patrimonio del deudor, materializada en la emisión de la providencia de apremio, que adquiere cierto matiz autocompositivo de finalización del procedimiento de recaudación por parte del obligado tributario.

Si transcurren los citados plazos, procederá consiguientemente y en lugar del recargo de apremio reducido, la exigencia del *recargo de apremio ordinario*, que será del 20 por 100 y será compatible con los intereses de demora devengados desde el inicio del período ejecutivo.

En relación con la naturaleza jurídica del recargo de apremio ordinario, debe tomarse en consideración que, junto al mismo se exigen los correspondientes intereses de demora como consecuencia del retraso en el pago de la deuda tributaria. Por este motivo, no puede predicarse el carácter indemnizatorio de esta figura en el sentido de considerarlo reparador del coste financiero producido por el retraso en el pago. Lo cual no le priva de considerarlo como una medida indemnizatoria aunque con una finalidad distinta: sufragar los gastos ordinarios producidos como consecuencia de la apertura del procedimiento de apremio y consiguiente puesta en marcha de la maquinaria administrativa, tendente mucho más en este recargo a la ejecución del patrimonio del deudor, materializada en la emisión de la providencia de apremio y consiguiente desarrollo del procedimiento de apremio.

Transcurrido el plazo otorgado en la providencia de apremio para proceder al pago de la deuda, se va a proceder al embargo de los bienes del deudor, tal y como advertirá la providencia de apremio (art. 167.4 de la LGT).

## **2.2. Ejecución de garantías**

Si la deuda tributaria estuviera garantizada se procederá en primer lugar a ejecutar la garantía a través del procedimiento administrativo de apremio. No obstante, la Administración tributaria podrá optar por el embargo y enajenación de otros bienes o derechos con anterioridad a la ejecución de la garantía cuando ésta no sea proporcionada a la deuda garantizada o cuando el obligado lo solicite, señalando bienes suficientes al efecto. En estos casos, la garantía prestada quedará sin efecto en la parte asegurada por los embargos. La ejecución de garantías se encuentra regulada en el art. 168 de la LGT y desarrolla reglamentariamente en el art. 74 RGR.

## **2.3. Práctica del embargo de bienes y derechos**

En todo caso, debe regir el respeto al principio de proporcionalidad, tal y como establece el art. 169 de la LGT, procediéndose al embargo de los bienes y derechos del obligado tributario en cuantía suficiente para cubrir:

- a) El importe de la deuda no ingresada.
- b) Los intereses que se hayan devengado o se devenguen hasta la fecha del ingreso en el Tesoro.
- c) Los recargos del período ejecutivo.
- d) Las costas del procedimiento de apremio.

Si la Administración y el obligado tributario no hubieran acordado otro orden diferente en virtud de lo dispuesto en el apartado 4 del art. 169 de la LGT, se embargarán los bienes del obligado teniendo en cuenta la mayor facilidad de su enajenación y la menor onerosidad de ésta para el obligado. Pero si estos criterios fueran de imposible o muy difícil aplicación, los bienes se embargarán por el siguiente orden establecido en el párrafo segundo del art. 169.2 de la LGT:

- a) Dinero efectivo o en cuentas abiertas en entidades de crédito.
- b) Créditos, efectos, valores y derechos realizables en el acto o a corto plazo.
- c) Sueldos, salarios y pensiones.
- d) Bienes inmuebles.
- e) Intereses, rentas y frutos de toda especie.
- f) Establecimientos mercantiles o industriales.
- g) Metales preciosos, piedras finas, joyería, orfebrería y antigüedades.
- h) Bienes muebles y semovientes.
- i) Créditos, efectos, valores y derechos realizables a largo plazo.



Se dispone en el apartado 3 del art. 169 de la LGT que a efectos de embargo se entiende que un crédito, efecto, valor o derecho es realizable a corto plazo cuando, en circunstancias normales y a juicio del órgano de recaudación, pueda ser realizado en un plazo no superior a seis meses. Los demás se entienden realizables a largo plazo.

A continuación, se establece en el apartado 4 del art. 169 de la LGT, que se embargarán, siguiendo el orden establecido según los criterios del apartado 2 de este artículo, sucesivamente los bienes o derechos conocidos en ese momento por la Administración tributaria hasta que se presuma cubierta la deuda. En todo caso, se embargarán en último lugar aquéllos para cuya traba sea necesaria la entrada en el domicilio del obligado tributario. A solicitud del obligado tributario se podrá alterar el orden de embargo si los bienes que señale garantizan el cobro de la deuda con la misma eficacia y prontitud que los que preferentemente deban ser trabados y no se causa con ello perjuicio a terceros.

No se van a embargar los bienes o derechos declarados inembargables por las leyes ni aquellos otros respecto de los que se presuma que el coste de su realización pudiera exceder del importe que normalmente podría obtenerse en su enajenación.

## **2.4. Diligencia de embargo y anotación preventiva**

Cada actuación de embargo se documentará mediante diligencia, que se notificará a la persona con la que se entienda dicha actuación, tal y como establece el art. 170 de la LGT. Efectuado el embargo de los bienes o derechos, la diligencia se notificará al obligado tributario y, en su caso, al tercero titular, poseedor o depositario de los bienes si no se hubiesen llevado a cabo con ellos las actuaciones, así como al cónyuge del obligado tributario cuando los bienes embargados sean gananciales y a los condueños o cotitulares de los mismos.

Si los bienes embargados fueran inscribibles en un registro público, la Administración tributaria tendrá derecho a que se practique anotación preventiva de embargo en el registro correspondiente. A tal efecto, el órgano competente expedirá mandamiento, con el mismo valor que si se tratara de mandamiento judicial de embargo, solicitándose, asimismo, que se emita certificación de las cargas que figuren en el registro. El registrador hará constar por nota al margen de la anotación de embargo la expedición de esta certificación, expresando su fecha y el procedimiento al que se refiera. En ese caso, el embargo se notificará a los titulares de cargas posteriores a la anotación de embargo y anteriores a la nota marginal de expedición de la certificación. La anotación preventiva así practicada no alterará la prelación que para el cobro de los créditos tributarios establece el art. 77 de la LGT, siempre que se ejercite la tercería de mejor derecho. En caso contrario, prevalecerá el orden registral de las anotaciones de embargo.

Contra la diligencia de embargo sólo serán admisibles los motivos de oposición taxativamente establecidos en el art. 170.3 de la LGT, es decir:

- a) Extinción de la deuda o prescripción del derecho a exigir el pago.
- b) Falta de notificación de la providencia de apremio.
- c) Incumplimiento de las normas reguladoras del embargo contenidas en esta ley.
- d) Suspensión del procedimiento de recaudación.

En el supuesto de que los bienes embargados fueran bienes muebles, la Administración tributaria podrá disponer su depósito en la forma que se determina en el RGR.

Cuando se ordene el embargo de establecimiento mercantil o industrial o, en general, de los bienes y derechos integrantes de una empresa, si se aprecia que la continuidad de las personas que ejercen la dirección de la actividad pudiera perjudicar la solvencia del obligado tributario, el órgano competente, previa audiencia del titular del negocio u órgano de administración de la entidad, podrá acordar el nombramiento de un funcionario que ejerza de administrador o que intervenga en la gestión del negocio en la forma que reglamentariamente se establezca, fiscalizando previamente a su ejecución aquellos actos que se concreten en el acuerdo administrativo.

Además, tal y como dispone el art.170.6 de la LGT, la Administración tributaria podrá acordar la prohibición de disponer sobre los bienes inmuebles de una sociedad, sin que sea preciso que el procedimiento de recaudación se dirija contra la misma, cuando se hubieran embargado al obligado tributario acciones o participaciones de aquella sociedad y éste ejerza el control efectivo, total o parcial, directo o indirecto sobre la sociedad titular de los inmuebles en cuestión en los términos previstos en el artículo 42 del Código de Comercio, y todo ello aunque no estuviese obligado a formular cuentas consolidadas. A tal efecto, la Administración Tributaria librará al Registro de la Propiedad competente un mandamiento para que se efectúe la anotación preventiva de la prohibición de disponer sobre los inmuebles en cuestión, debiendo justificar la validez de la medida cautelar. Esta medida se alzará cuando por cualquier causa se extinga el embargo de las participaciones o acciones pertenecientes al obligado tributario. La Administración Tributaria también podrá acordar el levantamiento de la prohibición de disponer cuando su mantenimiento pudiera producir perjuicios de difícil o imposible reparación, debidamente acreditados por la sociedad. Contra la prohibición de disponer cabe recurso, si bien solo podrá fundarse en la falta de alguno de los presupuestos de hecho que permiten su adopción.

## **2.5. Embargo de bienes o derechos en entidades de crédito o de depósito**

Se regula en el art. 171 de la LGT, según el cual, cuando la Administración tributaria tenga conocimiento de la existencia de fondos, valores, títulos u otros bienes entregados o confiados a una determinada oficina de una entidad de crédito u otra persona o entidad depositaria, podrá disponer su embargo en la cuantía que proceda. En la diligencia de embargo deberá identificarse el bien o derecho conocido por la Administración actuante, pero el embargo podrá extenderse, sin necesidad de identificación previa, al resto de los bienes o derechos existentes en dicha persona o entidad, dentro del ámbito estatal, autonómico o local que corresponda a la jurisdicción respectiva de cada Administración tributaria ordenante del embargo.

Si de la información suministrada por la persona o entidad depositaria en el momento del embargo se deduce que los fondos, valores, títulos u otros bienes existentes no son homogéneos o que su valor excede del importe suficiente para cubrir el importe de la deuda no ingresada, los intereses devengados o que puedan devengarse, los recargos del período ejecutivo y las costas del procedimiento de apremio, se concretarán por el órgano competente los que hayan de quedar trabados.

Cuando los fondos o valores se encuentren depositados en cuentas a nombre de varios titulares sólo se embargará la parte correspondiente al obligado tributario. A estos efectos, dispone el art. 171.2 de la LGT que en el caso de cuentas de titularidad indistinta con solidaridad activa frente al depositario o de titularidad conjunta mancomunada, el saldo se presumirá dividido en partes iguales, salvo que se pruebe una titularidad material diferente.

Cuando en la cuenta afectada por el embargo se efectúe habitualmente el abono de sueldos, salarios o pensiones, deberán respetarse las limitaciones establecidas en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, mediante su aplicación sobre el importe que deba considerarse sueldo, salario o pensión del deudor. A estos efectos se considerará sueldo, salario o pensión el importe ingresado en dicha cuenta por ese concepto en el mes en que se practique el embargo o, en su defecto, en el mes anterior.

## **2.6. Enajenación de los bienes embargados**

La enajenación de los bienes embargados se realizará, según establece el art. 172 de la LGT, mediante subasta, concurso o adjudicación directa, en los casos y condiciones fijados en los arts. 97 a 107 del RGR.

El acuerdo de enajenación únicamente podrá impugnarse si las diligencias de embargo se han tenido por notificadas de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del art. 112 de la LGT. En ese caso, contra el acuerdo de enajena-

ción sólo serán admisibles los motivos de impugnación contra las diligencias de embargo a los que se refiere el apartado 3 del art. 170 de la LGT.

El procedimiento de apremio podrá concluir con la adjudicación de bienes a la Hacienda Pública cuando se trate de bienes inmuebles o de bienes muebles cuya adjudicación pueda interesar a la Hacienda Pública y no se hubieran adjudicado en el procedimiento de enajenación. La adjudicación se acordará por el importe del débito perseguido, sin que, en ningún caso, pueda rebasar el 75 por ciento del tipo inicial fijado en el procedimiento de enajenación.

La Administración tributaria no podrá proceder a la enajenación de los bienes y derechos embargados en el curso del procedimiento de apremio hasta que el acto de liquidación de la deuda tributaria ejecutada sea firme, salvo en los supuestos de fuerza mayor, bienes perecederos, bienes en los que exista un riesgo de pérdida inminente de valor o cuando el obligado tributario solicite de forma expresa su enajenación.

En cualquier momento anterior a la adjudicación de bienes, la Administración tributaria liberará los bienes embargados si el obligado extingue la deuda tributaria y las costas del procedimiento de apremio.

## **2.7. Terminación del procedimiento de apremio**

Hay varios supuestos en los que se puede dar por finalizado el procedimiento de apremio, pues este podrá terminar, según se establece en el art. 173 de la LGT:

- a) Con el pago de la cantidad debida a que se refiere el apartado 1 del art. 169 de esta ley, esto es: el importe de la deuda no ingresada, los intereses que se hayan devengado o devenguen hasta la fecha del ingreso en el Tesoro, los recargos del período ejecutivo y las costas del procedimiento de apremio. En ese caso, tal y como dispone el artículo 116 del RGR, se declarará que han quedado solventados los débitos perseguidos y las costas, en el expediente de apremio, que quedará ultimado.
- b) Con el acuerdo que declare el crédito total o parcialmente incobrable, una vez declarados fallidos todos los obligados al pago. En este caso si ha podido cobrarse parcialmente la deuda, se aplicará en primer lugar a las costas y seguidamente a las deudas cuyo cobro se persigue, según las reglas de imputación establecidas en el artículo 63 de la LGT, sin perjuicio de tener en cuenta lo establecido en las letras a) y b) del artículo 116.3 del RGR, y lo establecido en los arts. 61 a 63 del RGR para los créditos incobrables.
- c) Con el acuerdo de haber quedado extinguida la deuda por cualquier otra causa.

En los casos en que se haya declarado el crédito incobrable, el procedimiento de apremio se reanudará, dentro del plazo de prescripción, cuando se tenga conocimiento de la solvencia de algún obligado al pago.

## **2.8. Suspensión del procedimiento de apremio**

La suspensión del procedimiento de apremio supone paralizar el procedimiento de recaudación por los motivos establecidos en el artículo 165 de la LGT, los cuales podemos agrupar en los dos supuestos siguientes:

- a) Por iniciativa del interesado, dentro del cual podemos distinguir si se aportan o no garantías. Así, no se precisa que el interesado aporte garantías para proceder a la suspensión del procedimiento de apremio cuando el interesado demuestre que se ha producido en su perjuicio error material, aritmético o de hecho en la determinación de la deuda tributaria, o que la deuda ha sido ingresada, condonada, compensada, aplazada o suspendida, o bien que ha prescrito el derecho a exigir el pago. En todos estos casos el procedimiento de apremio se suspenderá automáticamente. En cambio deberá aportar garantías por el interesado en el caso de que se solicite la suspensión en la forma y con los requisitos previstos en las disposiciones reguladoras de los recursos y reclamaciones económico-administrativas, y en los restantes supuestos previstos en la normativa tributaria (tal y como dispone como cláusula de cierre la LGT), para lo cual habrá de procederse según lo dispuesto en los arts. 224 (suspensión de la ejecución del acto recurrido en reposición) y 233 (suspensión de la ejecución del acto impugnado en vía económico-administrativa) de la LGT.
- b) Como consecuencia de la actuación de un tercero. En efecto, se trata de suspender el procedimiento de apremio cuando un tercero pretenda el levantamiento del embargo por entender que le pertenece el dominio o titularidad de los bienes o derechos embargados o cuando considere que tiene derecho a ser reintegrado de su crédito con preferencia a la Hacienda pública. En este supuesto dicho tercero deberá formular reclamación de tercería ante el órgano administrativo competente, suspendiéndose el procedimiento de apremio en lo que se refiere a los bienes y derechos objeto de controversia, una vez que se hayan adoptado las medidas de aseguramiento que procedan. En caso de que la tercería fuera de mejor derecho, el procedimiento proseguirá hasta la realización de los bienes y el producto obtenido se consignará en depósito a resultas de la resolución de la tercería. Los arts. 117 a 122 del RGR se encargan de desarrollar lo dispuesto en la LGT en relación con las tercerías. Ahora bien, será la jurisdicción civil la competente para fijar el fondo del asun-

to, es decir, la propiedad de los bienes embargados o la tenencia de un mejor derecho sobre los mismos.

## **BIBLIOGRAFÍA**

- ALLER RODRÍGUEZ, C.: «Aplazamiento y fraccionamiento del pago de deudas tributarias», en AA.VV.: *Conferencias sobre Recaudación*, Ed. Ministerio de Hacienda, Madrid, 1970.
- CARRASCO PARRILLA, P.J.: «Los recargos por declaración voluntaria extemporánea y el recargo de apremio», *Rev. Carta Tributaria*, nº 297, 1998.
- FENECH, M.: *Principios de Derecho Procesal Tributario*, Vol. III, Ed. Bosch, Barcelona, 1951.
- MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J.M., CASADO OLLERO, G.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 16ª ed., Ed. Tecnos, Madrid, 2005.





# TEMA 21

## INFRACCIONES

### Y SANCIONES TRIBUTARIAS

J. Alberto Sanz Díaz-Palacios  
*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario*  
*Universidad de Castilla-La Mancha*  
*Centro Internacional de Estudios Fiscales*

#### SUMARIO:

I. Introducción. Los principios de la potestad sancionadora en materia tributaria. II. Sujetos responsables de las infracciones y sanciones tributarias. III. Las infracciones tributarias. 1. Infracción tributaria por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación. 2. Infracción tributaria por incumplir la obligación de presentar de forma completa y correcta declaraciones o documentos necesarios para practicar liquidaciones. 3. Infracción tributaria por obtener indebidamente devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo. 4. La graduación de las multas proporcionales por infracción grave o muy grave de los arts. 191, 192 y 193 LGT. 5. Infracción tributaria por solicitar indebidamente devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, beneficios o incentivos fiscales. 6. Infracción tributaria por determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes. 7. Infracción tributaria por imputar incorrectamente o no imputar bases imponibles, rentas o resultados por las entidades sometidas a un régimen de imputación de rentas. 8. Infracción tributaria por imputar incorrectamente deducciones, bonificaciones y pagos a cuenta por las entidades sometidas a un régimen de imputación de rentas. 9. Infracción tributaria por no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico, por incumplir la obligación de comunicar el domicilio fiscal o por incumplir las condiciones de determinadas autorizaciones. 10. Infracción tributaria por presentar incorrectamente autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico, o contestaciones a requerimientos individualizados de información. 11. Infracción tributaria por incumplir obligaciones contables y registrales. 12. Infracción tributaria por incumplir obligaciones de facturación o documentación. 13. Infracción tributaria por incumplir las obligaciones relativas a la utilización y a la solicitud del número de identificación fiscal o de otros números o códigos. 14. Infracción tributaria por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria. 15. Infracción tributaria por

incumplir el deber de sigilo exigido a los retenedores y a los obligados a realizar ingresos a cuenta. 16. Infracción tributaria por incumplir la obligación de comunicar correctamente datos al pagador de rentas sometidas a retención o ingreso a cuenta. 17. Infracción tributaria por incumplir la obligación de entregar el certificado de retenciones o ingresos a cuenta. 18. Infracción en supuestos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria. IV. Sanciones accesorias. V. Reducción de sanciones. VI. Procedimiento sancionador tributario. VII. Extinción de infracciones y sanciones tributarias. VIII. Las infracciones administrativas de contrabando. Bibliografía.

## I. INTRODUCCIÓN. LOS PRINCIPIOS DE LA POTESTAD SANCIONADORA EN MATERIA TRIBUTARIA

Según el art. 183.1 LGT, *«son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley»*.

Abordamos en las páginas siguientes el estudio del ámbito tributario-sancionador. En esta materia la LGT de 2003 cuenta con desarrollo reglamentario desde poco después de su entrada en vigor (RD 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario).

Sustancialmente, el ordenamiento punitivo del Estado, en su vertiente administrativa, y por ende tributario-sancionadora, y penal, se rige por unos mismos principios, si bien el TC viene reiterando la necesidad de una aplicación matizada de éstos en el ámbito administrativo y tributario. Constituye «el referente» la STC 18/1981, de 8 de junio. Leemos en el FJ. 2.º: *«... los principios inspiradores del orden penal son de aplicación, con ciertos matices, al derecho administrativo sancionador, dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado, tal y como refleja la propia Constitución (art. 25, principio de legalidad), y una muy reiterada jurisprudencia de nuestro Tribunal Supremo (Sentencias de la Sala Cuarta de 29 de septiembre, 4 y 10 de noviembre de 1980, entre las más recientes), hasta el punto de que un mismo bien jurídico puede ser protegido por técnicas administrativas o penales, si bien en el primer caso con el límite que establece el propio art. 25, en su número 3.º, al señalar que la Administración Civil no podrá imponer penas que directa o subsidiariamente impliquen privación de libertad. Debe añadirse que junto a las diferencias apuntadas en la aplicación de los principios inspiradores existen otras de carácter formal en orden a la calificación (delito o falta, o infracción administrativa), la competencia, y el procedimiento (penal o administrativo con posterior recurso ante la jurisdicción contencioso-administrativa); ello, además del límite ya señalado respecto al contenido de las sanciones administrativas»*. Por lo que respecta más concretamente al ámbito procedimental, añade a continuación la Sentencia: *«Las consideraciones expuestas en relación al ordenamiento punitivo, y la interpretación finalista de la Norma Fundamental, nos lleva a la idea de que los principios esenciales reflejados en el art. 24 de la Constitución en materia de procedimiento han de ser aplicables a la actividad sancionadora de la Administración, en la medida necesaria para preservar los valores esenciales que se encuentran en*

*la base del precepto, y la seguridad jurídica que garantiza el art. 9 de la Constitución. No se trata, por tanto, de una aplicación literal, dadas las diferencias apuntadas, sino con el alcance que requiere la finalidad que justifica la previsión constitucional».* (Vid. también SSTC 161/2016; 54/2015; 59/2014; 39/2011; 291/2000; 276/2000; 194/2000; 164/1995; o 76/1990).

Según el art. 178 LGT, la potestad sancionadora en el ámbito tributario se ejercerá de acuerdo con los principios reguladores de la misma en materia administrativa, lógicamente con las especialidades establecidas en la LGT. *«En particular serán aplicables los principios de legalidad, tipicidad, responsabilidad, proporcionalidad y no concurrencia».* El principio de irretroactividad se aplica *«con carácter general»*; pero se ha de considerar que las normas reguladoras del régimen de infracciones y sanciones tributarias *«tendrán efectos retroactivos respecto de los actos que no sean firmes cuando su aplicación resulte más favorable para el interesado»* (art. 10.2 LGT).

En cuanto al principio de legalidad (*nulla poena sine lege previa*), destacaremos una importante diferencia entre los ámbitos tributario-sancionador (de un lado) y penal (de otro), cual es el rango de la Ley tipificadora: Ley ordinaria en el primer caso, y Ley orgánica en el segundo.

Por su parte, el principio de tipicidad exige una definición precisa de cada una de las distintas infracciones tributarias, como precisa ha de ser también la definición en materia penal.

En relación con el principio de proporcionalidad, nos remitimos a lo que se expondrá más adelante sobre la graduación de las sanciones tributarias.

En cuanto al principio de responsabilidad, subrayaremos que para la comisión de infracciones tributarias basta *«cualquier grado de negligencia»* (art. 183.1 LGT). No tiene, pues, cabida la responsabilidad objetiva. En este orden de consideraciones, hemos de señalar que las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no dan lugar a responsabilidad por infracción tributaria, en los siguientes casos (art. 179.2 LGT):

- 1) Cuando se realicen por quienes no tienen capacidad de obrar en el orden tributario (de ahí que se considere sujeto infractor al *«representante legal de los sujetos obligados que carezcan de capacidad de obrar en el orden tributario»* —art. 181.1.f) LGT—).
- 2) Cuando concurre fuerza mayor.
- 3) Cuando sean consecuencia de una decisión colectiva, por lo que respecta a quienes hayan salvado su voto o no hayan asistido a la reunión en la que se adoptó dicha decisión.
- 4) Cuando se deban a una deficiencia técnica de los programas informáticos de asistencia facilitados por la Administración tributaria, para el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

5) Cuando concurra la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

*«Entre otros supuestos —leemos en el art. 179.2 LGT—, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma o cuando el obligado tributario haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración tributaria competente en las publicaciones y comunicaciones escritas a las que se refieren los arts. 86 y 87 de esta ley. Tampoco se exigirá esta responsabilidad si el obligado tributario ajusta su actuación a los criterios manifestados por la Administración en la contestación a una consulta formulada por otro obligado, siempre que entre sus circunstancias y las mencionadas en la contestación a la consulta exista una igualdad sustancial que permita entender aplicables dichos criterios y éstos no hayan sido modificados.»*

Según STS de 28 de enero de 2013 (Rec. núm. 539/2009) no corresponde *«al obligado tributario justificar o explicar cuál ha sido la interpretación razonable que ha sustentado su conducta, o qué fines son los que perseguía, sino que incumbe a la propia Administración que sanciona descartar y comprobar, con la debida motivación, que los criterios hermenéuticos»* a los que dicho obligado llegó *«no estaban justificados ni amparados por la norma aplicada»*; y es que *«lo contrario supondría una suerte de inversión de la carga de prueba, inaceptable en nuestro derecho sancionador»* (FJ. 4.º). Vid. asimismo STS de 30 de mayo de 2013 (Rec. núm. 4065/2010).

En STS de 10 de julio de 2007 (Rec. núm. 306/2002), se ha establecido lo que sigue: *«Es verdad que no toda discrepancia en la calificación jurídica de un hecho produce el efecto de excluir el elemento culpabilístico, pues hay calificaciones insostenibles e irrecurribles, y ello aunque vengan adornadas de gran complejidad fáctica o jurídica ya sea ésta natural o artificial. Pero a lo que el ente sancionador está obligado es a explicar que, pese a la complejidad natural o buscada del hecho litigioso, la posición del eventual infractor no es razonable./ Es patente, que las resoluciones impugnadas no han efectuado ese esfuerzo explicativo que justifica la sanción impuesta, lo que obliga a su anulación»* (FJ. 2.º). Vid. además SSTs de 3 de abril de 2008 (Rec. núm. 7874/2002), de 6 de junio de 2008 (Rec. núm. 146/2004), de 31 de mayo de 2012 (Rec. núm. 540/2009), o de 28 de abril de 2016 (Rec. núm. 894/2015).

Por otro lado, en virtud del art. 179.3 LGT, *«los obligados tributarios que voluntariamente regularicen su situación tributaria o subsanen las declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes presentadas con anterioridad de forma incorrecta no incurrirán en responsabilidad por las infracciones tributarias cometidas con ocasión de la presentación de aquéllas»*. Ahora bien, ello *«se entenderá sin perjuicio de lo previsto en el art. 27 de esta ley [relativo a los recargos por autoliquidaciones y declaraciones extemporáneas sin requerimiento previo] y de las posibles infracciones que puedan cometerse como consecuencia de la presentación tardía o incorrecta de las nuevas declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes»*.

Conviene aclarar que, a nuestro juicio, el art. 179, apartado 3, LGT no contempla una causa de justificación (como las previstas en el apartado 2 de dicho art.) sino una excusa absolutoria que, como tal, excluiría la punibilidad de las conductas típicas y antijurídicas en las que se hubiera incurrido. Entendemos que ésta sería la interpretación correcta. Vendría avalada por el propio tenor literal del precepto, pues los obligados tributarios que voluntariamente regularicen *«no incurrirán en responsabilidad por las infracciones tributarias cometidas»* (la clave estaría en el participio: «cometidas»). Indudablemente, desde esta perspectiva, la regularización presupone una conducta previa, típica, antijurídica y culpable.

Resaltamos además que, según el apartado 1 del art. 180 LGT, *«una misma acción u omisión que deba aplicarse como criterio de graduación de una infracción o como circunstancia que determine la calificación de una infracción como grave o muy grave no podrá ser sancionada como infracción independiente»*. Por otro lado, según el apartado 2 de ese mismo art., *«la realización de varias acciones u omisiones constitutivas de varias infracciones posibilitará la imposición de las sanciones que procedan por todas ellas»*.

## II. SUJETOS RESPONSABLES DE LAS INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS

En general, son sujetos infractores las personas físicas o jurídicas y las entidades sin personalidad jurídica, cuando éstas últimas *«constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición»* (art. 35.4 LGT), si dichas personas o entidades realizan *«las acciones u omisiones tipificadas como infracciones en las leyes»*; *«entre otros, serán sujetos infractores los siguientes: / a) Los contribuyentes y los sustitutos de los contribuyentes. / b) Los retenedores y los obligados a practicar ingresos a cuenta. / c) Los obligados al cumplimiento de obligaciones tributarias formales. / d) La entidad representante del grupo fiscal en el régimen de consolidación fiscal. / e) Las entidades que estén obligadas a imputar o atribuir rentas a sus socios o miembros. / f) El representante legal de los sujetos obligados que carezcan de capacidad de obrar en el orden tributario. / g) Los obligados tributarios conforme a la normativa sobre asistencia mutua»* (art. 181.1 LGT).

Dispone el art. 182.1 LGT que *«responderán solidariamente del pago de las sanciones tributarias, derivadas o no de una deuda tributaria, las personas o entidades que se encuentren en los supuestos de los párrafos a) y c) del apartado 1 y en los del apartado 2 del art. 42 de esta ley, en los términos establecidos en dicho art.»* Según la letra a) del art. 42.1 LGT, tienen la condición de responsables solidarios de la deuda tributaria las personas o entidades *«que sean causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria»*; y *«su responsabilidad también se extenderá a la sanción»*. Y según la letra c) del art. 42.1 LGT, son, asimismo, responsables solidarios de la deuda tributaria las personas o entidades *«que sucedan por cualquier concepto en la titularidad o ejercicio de explotaciones o actividades*

*económicas, por las obligaciones tributarias contraídas del anterior titular y derivadas de su ejercicio. La responsabilidad también se extenderá a las obligaciones derivadas de la falta de ingreso de las retenciones e ingresos a cuenta practicadas o que se hubieran debido practicar».* En principio, la responsabilidad a la que se refiere la letra c) del art. 42.1 alcanza a las *«sanciones impuestas o que puedan imponerse»*, lo cual no será aplicable a los supuestos de sucesión por causa de muerte.

Quien pretenda adquirir la titularidad de explotaciones y actividades económicas puede solicitar a la Administración de los tributos (*«previa la conformidad del titular actual»*) certificación detallada de deudas, sanciones y responsabilidades tributarias derivadas del ejercicio de dichas explotaciones y actividades. La responsabilidad del adquirente quedará, así, limitada a las deudas, sanciones y responsabilidades recogidas en la certificación que se emita (y puede quedar exento de responsabilidad, si esa certificación no las pone de manifiesto, o no se facilita en un plazo de tres meses) —art. 175.2 LGT—. La responsabilidad no se extiende a quienes adquieren elementos aislados, salvo que tales adquisiciones permitan continuar la explotación o actividad; y tampoco alcanza a los adquirentes de explotaciones o actividades pertenecientes a un deudor concursado, si la adquisición tiene lugar en un procedimiento concursal —art. 42.1.c) LGT—.

El apartado 2 del art. 42 LGT contempla la posible responsabilidad solidaria de las siguientes personas o entidades, por lo que respecta al pago de la deuda tributaria y (en su caso) de las sanciones correspondientes (*«hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración»*): *«a) Las que sean causantes o colaboren en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria./ b) Las que, por culpa o negligencia, incumplan las órdenes de embargo./ c) Las que, con conocimiento del embargo, la medida cautelar o la constitución de la garantía, colaboren o consientan en el levantamiento de los bienes o derechos embargados, o de aquellos bienes o derechos sobre los que se hubiera constituido la medida cautelar o la garantía./ d) Las personas o entidades depositarias de los bienes del deudor que, una vez recibida la notificación del embargo, colaboren o consientan en el levantamiento de aquéllos».*

Por otro lado, dispone el art. 182.2 LGT que *«responderán subsidiariamente del pago de las sanciones tributarias las personas o entidades que se encuentren en los supuestos de los párrafos a), g) y h) del apartado 1 del art. 43 de esta ley, en los términos establecidos en dicho art.»*. Según la letra a) del art. 43.1 LGT —y *«sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo a) del apartado 1 del art. 42 de esta ley»*—, responden subsidiariamente de la deuda tributaria, y *«su responsabilidad también se extenderá a las sanciones»*, *«los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas que, habiendo éstas cometido infracciones tributarias, no hubiesen realizado los actos necesarios que sean de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, hubiesen consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependen o hubiesen adoptado acuerdos que posibilitasen las infracciones»*.



La letra g) del art. 43.1 LGT contempla la responsabilidad (subsidiaria) de *«las personas o entidades que tengan el control efectivo, total o parcial, directo o indirecto, de las personas jurídicas o en las que concurra una voluntad rectora común con éstas, cuando resulte acreditado que las personas jurídicas han sido creadas o utilizadas de forma abusiva o fraudulenta para eludir la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública y exista unicidad de personas o esferas económicas, o confusión o desviación patrimonial»*; *«la responsabilidad se extenderá a las obligaciones tributarias y a las sanciones de dichas personas jurídicas»*. Asimismo, la letra h) del art. 43.1 LGT prevé la responsabilidad (subsidiaria), que *«se extenderá también a las sanciones»*, en el caso de *«personas o entidades de las que los obligados tributarios tengan el control efectivo, total o parcial, o en las que concurra una voluntad rectora común con dichos obligados tributarios, por las obligaciones tributarias de éstos, cuando resulte acreditado que tales personas o entidades han sido creadas o utilizadas de forma abusiva o fraudulenta como medio de elusión de la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública, siempre que concurran, ya sea una unicidad de personas o esferas económicas, ya una confusión o desviación patrimonial»*.

Son responsables subsidiarios de la deuda tributaria, según el art. 43.1.c) LGT, *«los integrantes de la administración concursal y los liquidadores de sociedades y entidades en general que no hubiesen realizado las gestiones necesarias para el íntegro cumplimiento de las obligaciones tributarias devengadas con anterioridad a dichas situaciones e imputables a los respectivos obligados tributarios»*. Y añade la norma: *«De las obligaciones tributarias y sanciones posteriores a dichas situaciones responderán como administradores cuando tengan atribuidas funciones de administración»*.

Señalaremos, además, que, en virtud del art. 182.3 LGT, *«las sanciones tributarias no se transmitirán a los herederos y legatarios de las personas físicas infractoras»*; y que *«las sanciones tributarias por infracciones cometidas por las sociedades y entidades disueltas se transmitirán a los sucesores de las mismas en los términos previstos en el art. 40 de esta ley»*.

Sobre el procedimiento para declarar y exigir la responsabilidad solidaria, y el relativo a la declaración y exigencia de responsabilidad subsidiaria, *vid.* arts. 175 y 176 LGT, respectivamente.

Concluimos con una breve referencia al art. 95 bis LGT, donde leemos que *«la Administración tributaria acordará la publicación periódica de listados comprensivos de deudores a la Hacienda Pública por deudas o sanciones tributarias cuando concurran las siguientes circunstancias: / a) Que el importe total de las deudas y sanciones tributarias pendientes de ingreso supere el importe de 1.000.000 de euros. / b) Que dichas deudas o sanciones tributarias no hubiesen sido pagadas transcurrido el plazo de ingreso en periodo voluntario»*. Ahora bien, puntualiza el legislador a continuación que *«a efectos de lo dispuesto en este art. no se incluirán aquellas deudas y sanciones tributarias que se encuentren aplazadas o suspendidas»* (apartado 1). *«La determinación de la concurrencia de los requisitos exigidos para la inclusión en el listado tomará como fecha de referencia el 31 de diciembre del año anterior al del acuerdo de*



*publicación»; y, por supuesto, «la propuesta de inclusión en el listado será comunicada al deudor afectado, que podrá formular alegaciones en el plazo de 10 días contados a partir del siguiente al de recepción de la comunicación» (apartado 4).*

### III. LAS INFRACCIONES TRIBUTARIAS

Abordaremos a continuación el estudio de los concretos tipos legales de infracción tributaria. Ilustraremos este estudio con planteamientos prácticos, que pretenden *introducir* al lector en *algunos* aspectos, siempre relevantes, de la concreta aplicación de los tipos.

Precisamente debido al carácter introductorio de esta obra, el estudio de las infracciones y sanciones tributarias se circunscribe al ámbito de la LGT. Ahora bien, encontramos disposiciones de índole represiva en otras normas tributarias. Es el caso de la infracción relativa a la no aportación de determinados documentos o a su aportación de forma incompleta o con datos falsos, en el ámbito de las llamadas operaciones vinculadas (*vid.* art. 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades). Ocurre así también en materia de representación de no residentes (*vid.* art. 10 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo). Nos remitimos asimismo al incumplimiento de ciertas obligaciones en cuanto al régimen especial del grupo de entidades en el Impuesto sobre el Valor Añadido (*vid.* arts. 163 quinquies y ss. de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido); o a determinadas disposiciones represivas en el ámbito de los Impuestos Especiales (*vid.* art. 52 bis de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre).

#### 1. Infracción tributaria por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación

Como es sabido, en nuestro ordenamiento se ha generalizado el sistema de autoliquidaciones, de modo que el obligado tributario presenta la correspondiente declaración-liquidación en la que cuantifica el importe a satisfacer a la Hacienda Pública por el gravamen de que se trate. Pues bien, según el art. 191 LGT, *«constituye infracción tributaria dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo, salvo que se regularice con arreglo al art. 27 o proceda la aplicación del párrafo b) del apartado 1 del art. 161, ambos de esta ley»*. En efecto, no se aplica esta infracción, si se regulariza la situación tributaria, en virtud de autoliquidación extemporánea sin requerimiento previo (art. 27 LGT). Y lo mismo ha de decirse respecto del inicio del período ejecutivo, *«en el caso de deudas a ingresar mediante autoliquidación presentada sin*

*realizar el ingreso» (el período ejecutivo se inicia «al día siguiente de la finalización del plazo que establezca la normativa de cada tributo para dicho ingreso o, si éste ya hubiere concluido, el día siguiente a la presentación de la autoliquidación»)* —art. 161.1.b) LGT—. *«También constituye infracción tributaria —continúa el art. 191— la falta de ingreso total o parcial de la deuda tributaria de los socios, herederos, comuneros o partícipes derivada de las cantidades no atribuidas o atribuidas incorrectamente por las entidades en atribución de rentas».*

La calificación del ilícito que nos ocupa hace necesario referirse, en primer término, al concepto «base de la sanción». Según el art. 191, se entiende por tal *«la cuantía no ingresada en la autoliquidación como consecuencia de la comisión de la infracción».*

El art. 8 del Reglamento general del régimen sancionador tributario (RD 2063/2004, de 15 de octubre) dispone que, cuando de la regularización administrativa resulten cantidades sancionables y no sancionables, la base de la sanción se obtendrá multiplicando la cantidad a ingresar por un coeficiente, cuya determinación regula el citado precepto. En síntesis, dispone la norma que ese coeficiente se obtiene multiplicando por 100 el resultado de una fracción cuyo numerador está integrado por los incrementos sancionables en cuota, o en la cantidad a ingresar, y los incrementos sancionables en base (éstos últimos multiplicados por el correspondiente tipo de gravamen —*«si dichos incrementos se producen en la parte de la base gravada por un tipo proporcional»*—, o bien por el tipo medio de gravamen —*«si se producen en la parte de la base gravada por una tarifa»*—), y cuyo denominador está integrado por todos los incrementos (sancionables y no sancionables) en cuota, o en la cantidad a ingresar, y por todos los incrementos (sancionables y no sancionables) en base (éstos otros multiplicados por los tipos que corresponda, como en el caso anterior). Añade a continuación el precepto que ese coeficiente se ha de expresar redondeado con dos decimales.

Imaginemos que la Administración procede a regularizar la situación tributaria de cierta entidad por lo que respecta al IS. Supongamos que la base imponible declarada se incrementa en 6.000 € (4.000 € tienen su origen en ventas ocultas, y 2.000 € traen causa de una interpretación razonable de la norma por parte del obligado tributario). Figurémonos que la regularización minora también las deducciones practicadas por la entidad, y ello en 1.400 € (lo cual resulta sancionable en cuanto a 700 €). Consideremos que el tipo de gravamen aplicable sea del 25 por 100.

- Regularización administrativa:  $6.000 \times 0,25 + 1.400 = 2.900$  €.
- Coeficiente aplicable:  $(4.000 \times 0,25 + 700) / (6.000 \times 0,25 + 1.400) = 0,5862069$ ;  $0,5862069 \times 100 = 58,62\%$  (redondeado con dos decimales).
- Base de la sanción:  $2.900 \times 0,5862 = 1.699,98$  €.

Subrayamos que el referido art. 8 emplea de un modo confuso el término «coeficiente», ya que califica como tal el resultado de multiplicar por 100 el cociente de la fracción aludida. En puridad, ese resultado (el producto en

cuestión) sería un porcentaje. Por tanto, el Reglamento general del régimen sancionador tributario habría incurrido en una imprecisión conceptual que da pie a la interpretación en cuanto al modo de determinar la base de la sanción (*vid.* al respecto SANZ DÍAZ-PALACIOS, J.A., «A propósito de la determinación de la “base de la sanción” conforme al artículo 8 del Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario», *Crónica Tributaria. Boletín de Actualidad*, núm. 2, 2010, <http://www.ief.es/>, págs. 43-46).

Pues bien, *«no se incluirán en dicho coeficiente los incrementos regularizados derivados de las ganancias patrimoniales no justificadas y rentas no declaradas que resulten de lo dispuesto en la disposición adicional primera [Régimen sancionador en supuestos de ganancias patrimoniales no justificadas y de presunción de obtención de rentas] de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude»* (apartado 2 del citado art. 8).

La mencionada infracción tributaria será leve cuando la base de la sanción sea inferior o igual a 3.000 €; o cuando la base de la sanción sea superior a 3.000 € y no exista ocultación.

Tengamos presente que, según el art. 184.2 LGT, existe ocultación *«cuando no se presenten declaraciones o se presenten declaraciones en las que se incluyan hechos u operaciones inexistentes o con importes falsos, o en las que se omitan total o parcialmente operaciones, ingresos, rentas, productos, bienes o cualquier otro dato que incida en la determinación de la deuda tributaria, siempre que la incidencia de la deuda derivada de la ocultación en relación con la base de la sanción sea superior al 10 por ciento»*.

Destacaremos que la infracción tributaria no será leve, *«cualquiera que sea la cuantía de la base de la sanción»*, en el caso de llevanza incorrecta de los libros o registros, cuando ésta represente un porcentaje superior al 10 por 100 de la base de la sanción. (Para determinar la incidencia —sobre la base de la sanción— de la llevanza incorrecta de libros o registros, se ha de multiplicar por 100 el resultado de una fracción, en cuyo numerador figurarán los incrementos sancionables consecuencia de la referida llevanza incorrecta, y en cuyo denominador figurará el total de incrementos sancionables. La incidencia se expresaría redondeada con dos decimales. Conviene aclarar que —en el numerador y el denominador de la fracción— los incrementos en base han de multiplicarse por el tipo medio o por el tipo de gravamen correspondientes, dependiendo de que en el tributo de que se trate proceda aplicar una tarifa o un tipo proporcional, respectivamente).

Señalaremos, asimismo, que la infracción leve se castiga con multa pecuniaria proporcional del 50 por 100.

Es grave la infracción que analizamos, cuando la base de la sanción sea superior a 3.000 € y exista ocultación; o bien *«cualquiera que sea la cuantía de la base de la sanción»*, en los supuestos siguientes (art. 191.3 LGT):

- «Cuando la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros represente un porcentaje superior al 10 por ciento e inferior o igual al 50 por ciento de la base de la sanción.»
- «Cuando se hayan utilizado facturas, justificantes o documentos falsos o falseados, sin que ello sea constitutivo de medio fraudulento.»
- «Cuando se hayan dejado de ingresar cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, siempre que las retenciones practicadas y no ingresadas, y los ingresos a cuenta repercutidos y no ingresados, representen un porcentaje inferior o igual al 50 por ciento del importe de la base de la sanción.»

La infracción grave se castiga con multa pecuniaria proporcional del 50 al 100 por 100 (el porcentaje mínimo se incrementa, considerando la comisión repetida de infracciones tributarias y el perjuicio económico para la Hacienda Pública —art. 187.1, apartados a) y b), LGT—).

La infracción tributaria que nos ocupa es muy grave si se han utilizado medios fraudulentos. Nos remitimos al art. 184.3 LGT.

Destacamos aquí que, según ese último art., se aprecia concurrencia de medios fraudulentos en el «*empleo de facturas, justificantes u otros documentos falsos o falseados, siempre que la incidencia de los documentos o soportes falsos o falseados represente un porcentaje superior al 10 por ciento de la base de la sanción*».

Destacamos, asimismo, que dicho art. 184.3 confiere carácter fraudulento a la llevanza incorrecta de los libros de contabilidad o de los libros o registros establecidos por la normativa tributaria (omisión de operaciones, etc.), cuando la incidencia de aquélla represente un porcentaje superior al 50 por 100 del importe de la base de la sanción.

El coeficiente que permite determinar la incidencia de la ocultación sobre la base de la sanción, el coeficiente que hace posible establecer la incidencia de la llevanza incorrecta de libros o registros, así como el coeficiente que lleva a concretar la incidencia de la utilización de facturas, justificantes o documentos falsos o falseados (los tres coeficientes obedecen a criterios análogos) no incluyen «*los incrementos regularizados derivados de las ganancias patrimoniales no justificadas y rentas no declaradas que resulten de lo dispuesto en la disposición adicional primera [Régimen sancionador en supuestos de ganancias patrimoniales no justificadas y de presunción de obtención de rentas] de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude*» (arts. 10, 11 y 12, respectivamente, del Reglamento general del régimen sancionador tributario).

El art. 191 LGT establece que también la infracción será muy grave (aunque no se hayan utilizado medios fraudulentos), «*cuando se hubieran dejado de ingresar cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, siempre que las retenciones practicadas y no ingresadas, y los ingresos a cuenta repercu-*

*tidos y no ingresados, representen un porcentaje superior al 50 por ciento del importe de la base de la sanción».*

La infracción muy grave se castiga con multa pecuniaria proporcional del 100 al 150 por 100 (el porcentaje mínimo se incrementa, considerando la comisión repetida de infracciones tributarias y el perjuicio económico para la Hacienda Pública —art. 187.1, apartados a) y b), LGT—).

El art. 191 LGT pone en relación la infracción en él tipificada, y la prevista en el art. 193 LGT, por obtención indebida de devoluciones. Según el apartado 5 del art. 191, *«se entenderá que la cuantía no ingresada es el resultado de adicionar al importe de la devolución obtenida indebidamente la cuantía total que hubiera debido ingresarse en la autoliquidación y que el perjuicio económico es del 100 por ciento»*. En definitiva, *«en estos supuestos, no será sancionable la infracción a la que se refiere el art. 193 de esta ley, consistente en obtener indebidamente una devolución»*.

A continuación, establece el art. 191 LGT (apartado 6): *«No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, siempre constituirá infracción leve la falta de ingreso en plazo de tributos o pagos a cuenta que hubieran sido incluidos o regularizados por el mismo obligado tributario en una autoliquidación presentada con posterioridad sin cumplir los requisitos establecidos en el apartado 4 del art. 27 de esta ley para la aplicación de los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo./ Lo previsto en este apartado no será aplicable cuando la autoliquidación presentada incluya ingresos correspondientes a conceptos y períodos impositivos respecto a los que se hubiera notificado previamente un requerimiento de la Administración tributaria»*. (Según el art. 27.4 LGT, *«las autoliquidaciones extemporáneas deberán identificar expresamente el período impositivo de liquidación al que se refieren y deberán contener únicamente los datos relativos a dicho período»*).

## **2. Infracción tributaria por incumplir la obligación de presentar de forma completa y correcta declaraciones o documentos necesarios para practicar liquidaciones**

A pesar de la generalización del sistema de autoliquidaciones, nuestro ordenamiento mantiene el régimen de liquidación por lo que respecta a determinados tributos; de modo que no le corresponde al obligado tributario cuantificar el importe de los mismos, sino a la Administración. Pues bien, según el art. 192 LGT, *«constituye infracción tributaria incumplir la obligación de presentar de forma completa y correcta las declaraciones o documentos necesarios, incluidos los relacionados con las obligaciones aduaneras, para que la Administración tributaria pueda practicar la adecuada liquidación de aquellos tributos que no se exigen por el procedimiento de autoliquidación, salvo que se regularice con arreglo al art. 27 de esta ley»*. También, pues, por lo que respecta a este ilícito, la declaración extemporánea sin requerimiento previo del mencionado art. 27 impediría la aplicación del tipo.

La infracción tributaria que nos ocupa será leve, cuando la base de la sanción sea inferior o igual a 3.000 €; o bien cuando la base de la sanción sea superior a 3.000 € y no exista ocultación.

Destacaremos que la infracción tributaria no será leve, *«cualquiera que sea la cuantía de la base de la sanción»*, en el caso de llevanza incorrecta de los libros o registros, cuando ésta represente un porcentaje superior al 10 por 100 de la base de la sanción.

Señalaremos, asimismo, que la infracción leve se castiga con multa pecuniaria proporcional del 50 por 100.

Es grave la infracción que analizamos, cuando la base de la sanción sea superior a 3.000 € y exista ocultación; o bien *«cualquiera que sea la cuantía de la base de la sanción»*, en los supuestos siguientes (art. 192.3 LGT):

- *«Cuando la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros represente un porcentaje superior al 10 por ciento e inferior o igual al 50 por ciento de la base de la sanción.»*
- *«Cuando se hayan utilizado facturas, justificantes o documentos falsos o falseados, sin que ello sea constitutivo de medio fraudulento.»*

La infracción grave se castiga con multa pecuniaria proporcional del 50 al 100 por 100 (el porcentaje mínimo se incrementa, considerando la comisión repetida de infracciones tributarias y el perjuicio económico para la Hacienda Pública —art. 187.1, apartados a) y b), LGT—).

La infracción tributaria a la que nos referimos es muy grave si se han utilizado medios fraudulentos (en cuanto a éstos, *vid. supra*).

La infracción muy grave se castiga con multa pecuniaria proporcional del 100 al 150 por 100 (el porcentaje mínimo se incrementa, considerando la comisión repetida de infracciones tributarias y el perjuicio económico para la Hacienda Pública —art. 187.1, apartados a) y b), LGT—).

### **3. Infracción tributaria por obtener indebidamente devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo**

Se ha de aclarar en primer lugar que, según el art. 31 LGT, *«son devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo las correspondientes a cantidades ingresadas o soportadas debidamente como consecuencia de la aplicación del tributo»* (pensemos, por ejemplo, en las retenciones salariales a cuenta del IRPF). Pues bien, según el art. 193 LGT, *«constituye infracción tributaria obtener indebidamente devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo»*. Subrayaremos que el tipo infractor requiere la obtención de la devolución tributaria indebidamente solicitada, ya que, de lo contrario, esto es, si como consecuencia de las oportunas actuaciones administrativas no se llegase a percibir, estaría-



mos ante una infracción del art. 194 LGT: la que consiste en solicitar devoluciones indebidamente.

Se considera «base de la sanción», en este caso, *«la cantidad devuelta indebidamente como consecuencia de la comisión de la infracción»*.

La infracción tributaria que nos ocupa será leve, cuando la base de la sanción sea inferior o igual a 3.000 €; o bien cuando la base de la sanción sea superior a 3.000 € y no exista ocultación.

Destacaremos que la infracción tributaria no será leve, *«cualquiera que sea la cuantía de la base de la sanción»*, en el caso de llevanza incorrecta de los libros o registros, cuando ésta represente un porcentaje superior al 10 por 100 de la base de la sanción.

Señalaremos, asimismo, que la infracción leve se castiga con multa pecuniaria proporcional del 50 por 100.

Es grave la infracción que analizamos, cuando la base de la sanción sea superior a 3.000 € y exista ocultación; o bien *«cualquiera que sea la cuantía de la base de la sanción»*, en los supuestos siguientes (art. 193.3 LGT):

- *«Cuando la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros represente un porcentaje superior al 10 por ciento e inferior o igual al 50 por ciento de la base de la sanción.»*
- *«Cuando se hayan utilizado facturas, justificantes o documentos falsos o falseados, sin que ello sea constitutivo de medio fraudulento.»*

La infracción grave se castiga con multa pecuniaria proporcional del 50 al 100 por 100 (el porcentaje mínimo se incrementa, considerando la comisión repetida de infracciones tributarias y el perjuicio económico para la Hacienda Pública —art. 187.1, apartados a) y b), LGT—).

La infracción tributaria a la que nos referimos es muy grave si se han utilizado medios fraudulentos (en cuanto a éstos, *vid. supra*).

La infracción muy grave se castiga con multa pecuniaria proporcional del 100 al 150 por 100 (el porcentaje mínimo se incrementa, considerando la comisión repetida de infracciones tributarias y el perjuicio económico para la Hacienda Pública —art. 187.1, apartados a) y b), LGT—).

#### **4. La graduación de las multas proporcionales por infracción grave o muy grave de los arts. 191, 192 y 193 LGT**

Como queda expuesto más arriba, la comisión repetida de infracciones tributarias constituye uno de los criterios de graduación de las sanciones previstas para las infracciones tipificadas en los arts. 191, 192 y 193 LGT, cuando dichas infracciones revistan carácter grave o muy grave.



Según el art. 187.1.a) LGT, *«se entenderá producida esta circunstancia [la comisión repetida de infracciones tributarias] cuando el sujeto infractor hubiera sido sancionado por una infracción de la misma naturaleza, ya sea leve, grave o muy grave, en virtud de resolución firme en vía administrativa dentro de los cuatro años anteriores a la comisión de la infracción./ A estos efectos se considerarán de la misma naturaleza las infracciones previstas en un mismo art. del capítulo III [«Clasificación de las infracciones y sanciones tributarias»] de este título [Título IV «La potestad sancionadora»]. No obstante, las infracciones previstas en los arts. 191, 192 y 193 de esta ley se considerarán todas ellas de la misma naturaleza».*

Si concurre esta circunstancia, y salvo que se establezca expresamente otra cosa, la sanción mínima se incrementará en los porcentajes que siguen: a) si el sujeto hubiese sido sancionado por una infracción leve, el incremento será de 5 puntos porcentuales; b) cuando se le hubiera sancionado por una infracción grave, el incremento correspondiente es de 15 puntos porcentuales; y c) si el sujeto hubiese sido sancionado por una infracción muy grave, el incremento será de 25 puntos porcentuales.

Precisa el art. 5.1 del Reglamento general del régimen sancionador tributario que, cuando el sujeto *«hubiese sido sancionado por varias infracciones de la misma naturaleza»* (y ello *«en virtud de resolución que hubiese adquirido firmeza en vía administrativa dentro de los cuatro años anteriores a la comisión de la infracción»*), procede computar *«como único antecedente la infracción cuya calificación haya resultado más grave»*.

Se ha previsto también como criterio de graduación de las referidas sanciones el perjuicio económico contra la Hacienda Pública —art. 187.1.b) LGT—.

Dicho perjuicio ha de determinarse poniendo en relación la base de la sanción, por un lado, y por otro *«la cuantía total que hubiera debido ingresarse en la autoliquidación o por la adecuada declaración del tributo o el importe de la devolución inicialmente obtenida»*.

Si concurre esta circunstancia, los porcentajes en los que se incrementa la sanción mínima son los siguientes: a) 10 puntos porcentuales, cuando el perjuicio económico sea superior al 10 por 100 e inferior o igual al 25 por 100; b) 15 puntos porcentuales, cuando el perjuicio económico sea superior al 25 por 100 e inferior o igual al 50 por 100; c) 20 puntos porcentuales, cuando el perjuicio económico sea superior al 50 por 100 e inferior o igual al 75 por 100; y d) 25 puntos porcentuales, cuando el perjuicio económico sea superior al 75 por 100.

En el caso de una infracción tributaria del art. 191 LGT, grave o muy grave, consistente, por ejemplo, en ingresar únicamente 1.000 €, de los 5.000 € que se debían, corresponde incrementar la sanción mínima en 25 puntos porcentuales. (Base de la sanción:  $5.000 - 1.000 = 4.000$  €. Porcentaje de perjuicio:  $4.000 : 5.000 = 0,8$ ; un 80 por 100).

Consideremos una «infracción tributaria combinada» (arts. 191 LGT y 193 LGT), grave o muy grave, consistente en una devolución derivada de la normativa

del IRPF por importe de 500 €, cuando una correcta autoliquidación habría dado lugar al ingreso de 1.000 €. Correspondería asimismo incrementar la sanción mínima en 25 puntos porcentuales. (Base de la sanción:  $1.000 + 500 = 1.500$  €. Porcentaje de perjuicio por disposición expresa del art. 191.5 LGT: un 100 por 100).

Figurémonos por último el caso de que no se haya presentado la correspondiente autoliquidación del IS, y se haya incurrido así en la infracción tributaria del art. 191 LGT, también con carácter grave o muy grave. Consideraremos que, por ejemplo, se han dejado de ingresar 6.000 €. Como en los dos supuestos anteriores, la sanción mínima habría de incrementarse en 25 puntos porcentuales. (Base de la sanción: 6.000 €. Porcentaje de perjuicio:  $6.000: 6.000 = 1$ ; un 100 por 100).

## **5. Infracción tributaria por solicitar indebidamente devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, beneficios o incentivos fiscales**

Según el apartado 1 del art. 194 LGT, *«constituye infracción tributaria solicitar indebidamente devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo mediante la omisión de datos relevantes o la inclusión de datos falsos en autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes, sin que las devoluciones se hayan obtenido»*. (Tengamos presente que el art. 193 tipifica la obtención indebida de devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo). Nos encontramos ante una infracción tributaria grave; la base de la sanción es la cantidad indebidamente solicitada; y se castiga con multa pecuniaria proporcional del 15 por 100.

Y conforme al apartado 2, también del art. 194, *«constituye infracción tributaria solicitar indebidamente beneficios o incentivos fiscales mediante la omisión de datos relevantes o la inclusión de datos falsos siempre que, como consecuencia de dicha conducta, no proceda imponer al mismo sujeto sanción por alguna de las infracciones previstas en los arts. 191, 192 o 195 de esta ley, o en el primer apartado de este art.»*. Nos encontramos, asimismo, ante una infracción tributaria grave; y se prevé, en estos casos, una multa pecuniaria fija de 300 €.

## **6. Infracción tributaria por determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes**

Constituye infracción tributaria, en virtud del art. 195 LGT, *«determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros»*. Añade luego el legislador que *«la infracción tributaria prevista en este art. será grave»*, y que *«la base de la sanción será el importe de las cantidades indebidamente determinadas o acreditadas»*.

Pensemos, por ejemplo, en el IS de cierta entidad, a la que llamaremos A. Supongamos una base imponible (negativa) declarada de 26.000 €. Imaginemos

que la base imponible que debió declararse (también negativa) asciende a 4.000 €. Base de la sanción: 22.000 €.

Establece asimismo el art. 195 que *«también se incurre en esta infracción cuando se declare incorrectamente la renta neta, las cuotas repercutidas, las cantidades o cuotas a deducir o los incentivos fiscales de un período impositivo sin que se produzca falta de ingreso u obtención indebida de devoluciones por haberse compensado en un procedimiento de comprobación o investigación cantidades pendientes de compensación, deducción o aplicación»*. Para fijar la base de la sanción en este caso, *«se entenderá que la cantidad indebidamente determinada o acreditada es el incremento de la renta neta o de las cuotas repercutidas, o la minoración de las cantidades o cuotas a deducir o de los incentivos fiscales, del período impositivo»*.

La sanción correspondiente a la infracción tipificada en el art. 195 LGT consiste en multa pecuniaria proporcional del 15 por 100 (si se trata de partidas a compensar o deducir en la base imponible), o del 50 por 100 (en el caso de partidas a deducir en la cuota o de créditos tributarios aparentes).

Contempla, por último, el art. 195, la deducibilidad de las sanciones que, conforme a lo previsto en el mismo, se impongan. Según el apartado 3, *«serán deducibles en la parte proporcional correspondiente de las que pudieran proceder por las infracciones cometidas ulteriormente por el mismo sujeto infractor como consecuencia de la compensación o deducción de los conceptos aludidos, sin que el importe a deducir pueda exceder de la sanción correspondiente a dichas infracciones»*.

## **7. Infracción tributaria por imputar incorrectamente o no imputar bases imponibles, rentas o resultados por las entidades sometidas a un régimen de imputación de rentas**

En virtud del art. 196 LGT, *«constituye infracción tributaria imputar incorrectamente o no imputar bases imponibles o resultados a los socios o miembros por las entidades sometidas a un régimen de imputación de rentas»*. Ahora bien, puntualiza el precepto que *«esta acción u omisión no constituirá infracción por la parte de las bases o resultados que hubiese dado lugar a la imposición de una sanción a la entidad sometida al régimen de imputación de rentas por la comisión de las infracciones de los arts. 191, 192 o 193 de esta ley»*.

La base de la sanción es el importe de las cantidades no imputadas. *«En el supuesto de cantidades imputadas incorrectamente, la base de la sanción será el importe que resulte de sumar las diferencias con signo positivo, sin compensación con las diferencias negativas, entre las cantidades que debieron imputarse a cada socio o miembro y las que se imputaron a cada uno de ellos»*.

Imaginemos que la base imponible de cierta entidad en régimen de atribución de rentas sea 1.320 €. Figurémonos que al miembro A de la entidad debieron

imputársele 400 €, y que de facto se le han imputado 700 €; que al miembro B se le debieron imputar 520 €, cuando en la práctica se le han imputado 350 €; y que al miembro C debieron imputársele 400 €, pero realmente se le han imputado 270 €. Por lo que respecta al miembro A, para determinar la base de la sanción consideraríamos, en principio,  $-300$  € (esto es,  $400 - 700$ ). En cuanto a B, se han de considerar 170 € (o sea,  $520 - 350$ ). Y por lo que respecta a C, 130 € (es decir,  $400 - 270$ ). Puesto que las diferencias negativas no dan lugar a compensación, en nuestro ejemplo la base de la sanción asciende a 300 € (en definitiva,  $170 + 130$ ).

Nos encontramos ante una infracción grave, que se sanciona en este caso con multa pecuniaria proporcional del 40 por 100.

## **8. Infracción tributaria por imputar incorrectamente deducciones, bonificaciones y pagos a cuenta por las entidades sometidas a un régimen de imputación de rentas**

Tipifica como infracción el art. 197 LGT *«imputar incorrectamente deducciones, bonificaciones y pagos a cuenta a los socios o miembros por las entidades sometidas al régimen de imputación de rentas»*. Pero se ha de tener presente que *«esta acción no constituirá infracción por la parte de las cantidades incorrectamente imputadas a los socios o partícipes que hubiese dado lugar a la imposición de una sanción a la entidad sometida a un régimen de imputación de rentas por la comisión de las infracciones de los arts. 191, 192 o 193 de esta ley»*.

En cuanto a la base de la sanción, establece el art. 197 que *«será el importe que resulte de sumar las diferencias con signo positivo, sin compensación con las diferencias negativas, entre las cantidades que debieron imputarse a cada socio o miembro y las que se imputaron a cada uno de ellos»*.

Estamos ante una infracción grave, para la que se prevé en este supuesto multa pecuniaria proporcional del 75 por 100.

## **9. Infracción tributaria por no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico, por incumplir la obligación de comunicar el domicilio fiscal o por incumplir las condiciones de determinadas autorizaciones**

Constituye infracción, según el art. 198 LGT, *«no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones, así como los documentos relacionados con las obligaciones aduaneras, siempre que no se haya producido o no se pueda producir perjuicio económico a la Hacienda Pública»*.

Es ésta una infracción leve, y se sanciona con multa pecuniaria fija. Prevé expresamente el precepto la compatibilidad de la sanción con la establecida en el art. 203 LGT, para la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actua-

ciones de la Administración tributaria, por la desatención de los requerimientos que se hayan efectuado.

Con carácter general, se contempla una multa de 200 €.

Tratándose de declaraciones censales o la relativa a la comunicación de la designación de representante (de personas o entidades) cuando así lo establezca la normativa: multa de 400 €.

En el caso de declaraciones exigidas con carácter general en cumplimiento de la obligación de suministro de información (arts. 93 y 94 LGT): multa de 20 €, por cada dato o conjunto de datos que debieran haberse incluido en la declaración, referidos a una misma persona o entidad (se prevé un importe mínimo, para esta sanción, de 300 €, y otro máximo de 20.000 €).

Ahora bien, las cantidades y límites anteriores se ven reducidos a la mitad, si las autoliquidaciones o declaraciones se presentan fuera de plazo sin requerimiento administrativo previo.

Pensemos, por ejemplo, en el caso de un contribuyente que haya incumplido su obligación de declarar relaciones con terceros por lo que respecta al ejercicio X. Figurémonos que sean 60 las operaciones en cuestión. La sanción procedente consistiría en multa pecuniaria de 1.200 € (esto es, el resultado de multiplicar 60 operaciones por 20 €). Y si, en este mismo supuesto, consideramos que, antes de recibir comunicación de inicio del procedimiento inspector (en definitiva, sin requerimiento administrativo previo), el obligado tributario presenta la correspondiente declaración de relaciones con terceros (en todo caso, fuera de plazo), la sanción sería de 600 € (esto es, el resultado de multiplicar 60 operaciones por 10 €).

Se ha de tener en cuenta que, *«si se hubieran presentado en plazo autoliquidaciones o declaraciones incompletas, inexactas o con datos falsos y posteriormente se presentara fuera de plazo sin requerimiento previo una autoliquidación o declaración complementaria o sustitutiva de las anteriores»*, no procedería aplicar las sanciones previstas en los arts. 194 (por solicitar indebidamente devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, beneficios o incentivos fiscales) o 199 (por presentar incorrectamente autoliquidaciones o declaraciones sin que se origine perjuicio económico) —en definitiva, no se producirán las infracciones previstas en esos arts.—, sino la que corresponda según el art. 198 LGT, respecto de lo declarado fuera de plazo.

Constituye también infracción, según el art. 198 LGT, *«incumplir la obligación de comunicar el domicilio fiscal o el cambio del mismo por las personas físicas que no realicen actividades económicas»*. Se trata de una infracción leve, y se sanciona con multa pecuniaria fija de 100 €.

Señalaremos, además, que *«la sanción por no presentar en plazo declaraciones y documentos relacionados con las formalidades aduaneras, cuando no determinen el nacimiento de una deuda aduanera, consistirá en multa pecuniaria proporcional del uno*

por 1.000 del valor de las mercancías a las que las declaraciones y documentos se refieran, con un mínimo de 100 euros y un máximo de 6.000 euros» (art. 198.4 LGT).

Por último, constituye infracción tributaria leve «el incumplimiento de las condiciones establecidas en las autorizaciones que pueda conceder una autoridad aduanera o de las condiciones a que quedan sujetas las mercancías por aplicación de la normativa aduanera, cuando dicho incumplimiento no constituya otra infracción» prevista en el capítulo de la LGT relativo a la «Clasificación de las infracciones y sanciones tributarias». La sanción prevista consiste en multa pecuniaria fija de 200 € (art. 198.6 LGT).

#### **10. Infracción tributaria por presentar incorrectamente autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico, o contestaciones a requerimientos individualizados de información**

En virtud del art. 199 LGT, constituye infracción tributaria grave «*presentar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos autoliquidaciones o declaraciones, así como los documentos relacionados con las obligaciones aduaneras, siempre que no se haya producido o no se pueda producir perjuicio económico a la Hacienda Pública, o contestaciones a requerimientos individualizados de información*». Y también constituye infracción tributaria grave «*presentar las autoliquidaciones, las declaraciones, los documentos relacionados con las obligaciones aduaneras u otros documentos con trascendencia tributaria por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos en aquellos supuestos en que hubiera obligación de hacerlo por dichos medios*».

Cuando se presentan de modo incompleto, inexacto o con datos falsos autoliquidaciones o declaraciones, la sanción consiste en multa pecuniaria fija de 150 €. Y añade la norma: «*Si se presentan autoliquidaciones, declaraciones u otros documentos con trascendencia tributaria por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos cuando exista obligación de hacerlo por dichos medios, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 250 euros*». Declaraciones censales incompletas, inexactas o con datos falsos determinan una sanción consistente en multa pecuniaria fija de 250 €.

Pensemos en la declaración censal presentada por cierto empresario, que no contuviera, por ejemplo, el domicilio fiscal real. Procedería una multa de 250 €.

En el caso de requerimientos individualizados o de declaraciones exigidas con carácter general en cumplimiento de la obligación de suministro de información (arts. 93 y 94 LGT), cuando concurren asimismo las referidas circunstancias (carácter incompleto, inexacto, o datos falsos), hay que distinguir dos supuestos, contemplados respectivamente en los apartados 4 y 5 del art. 199 LGT: a) que dichos requerimientos o declaraciones no tengan por objeto datos



expresados en magnitudes monetarias; o b) que sí lo tengan. En el primer caso, la sanción prevista consiste en multa pecuniaria fija de 200 € por cada dato o conjunto de datos, referidos a una misma persona o entidad, omitido, falso o inexacto. Ahora bien, dicha sanción *«será de 100 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma persona o entidad cuando la declaración haya sido presentada por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos y exista obligación de hacerlo por dichos medios, con un mínimo de 250 euros»*. Tratándose de requerimientos o declaraciones que tengan por objeto datos expresados en magnitudes monetarias, la sanción consiste en multa pecuniaria proporcional de hasta el 2 por 100 del importe de las operaciones no declaradas, o declaradas con inexactitud o falsedad; sanción cuya cuantía mínima es de 500 €. *«Si el importe de las operaciones no declaradas o declaradas incorrectamente —leemos en el apartado 5 del art. 199— representa un porcentaje superior al 10, 25, 50 o 75 por ciento del importe de las operaciones que debieron declararse, la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 0,5, 1, 1,5 o 2 por ciento del importe de las operaciones no declaradas o declaradas incorrectamente, respectivamente. En caso de que el porcentaje sea inferior al 10 por ciento, se impondrá multa pecuniaria fija de 500 euros»*. No obstante, *«la sanción será del 1 por ciento del importe de las operaciones declaradas por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos cuando exista obligación de hacerlo por dichos medios, con un mínimo de 250 euros»*.

Imaginemos que se requiera a cierto empresario, para que desglose por trimestres las cantidades declaradas en cuanto a operaciones con terceros, por lo que respecta a uno de sus proveedores (proveedor que está siendo objeto de comprobación). Figurémonos que el empresario requerido aporta el siguiente desglose: 1T: 111.000 €; 2T: 51.000 €; 3T: 36.000 €; 4T: 31.000 €. Pero supongamos que la Administración comprueba que el desglose correspondiente debería haber sido éste otro: 1T 51.000 €; 2T: 111.000 €; 3T: 31.000 €; 4T: 36.000 €. Para determinar la base de la sanción es preciso calcular la diferencia (en valores absolutos) entre los importes desglosados por el empresario requerido y los correctos. Por el 1T: 60.000 €. Por el 2T: 60.000 €. Por el 3T: 5.000 €. Por el 4T: 5.000 €. La base de la sanción es la suma de todas esas cantidades, esto es, 130.000 €. Finalmente, el porcentaje que expresa la relación entre la base de la sanción (130.000 €) y la suma de las cantidades requeridas (51.000 + 111.000 + 31.000 + 36.000 = 229.000 €) —esto es, el resultado de multiplicar por cien el cociente de 130.000 entre 229.000— supera el 50 por 100 (y no sobrepasa el 75 por 100); procede, pues, una sanción del 1,5 por 100:  $130.000 \times 0,015 = 1.950$  €.

La sanción prevista en los apartados 4 y 5 del art. 199 LGT se incrementará en el 100 por 100 de la cuantía resultante, en el caso de comisión repetida de infracciones tributarias.

Finalmente, considérese que, *«tratándose de declaraciones y documentos relacionados con las formalidades aduaneras presentados de forma incompleta, inexacta o con datos falsos, cuando no determinen el nacimiento de una deuda aduanera, la sanción consistirá*



*en multa pecuniaria proporcional del uno por 1.000 del valor de las mercancías a las que las declaraciones y documentos se refieran, con un mínimo de 100 euros y un máximo de 6.000 euros./ Si se presentan por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos cuando exista obligación de hacerlo por dichos medios, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 250 euros» (apartado 7 del art. 199 LGT).*

## **11. Infracción tributaria por incumplir obligaciones contables y registrales**

Según el art. 200 LGT, constituye infracción tributaria grave «*el incumplimiento de obligaciones contables y registrales*». El precepto señala, entre otras: «a) *La inexactitud u omisión de operaciones en la contabilidad o en los libros y registros exigidos por las normas tributarias./ b) La utilización de cuentas con significado distinto del que les corresponda, según su naturaleza, que dificulte la comprobación de la situación tributaria del obligado./ c) El incumplimiento de la obligación de llevar o conservar la contabilidad, los libros y registros establecidos por las normas tributarias, los programas y archivos informáticos que les sirvan de soporte y los sistemas de codificación utilizados./ d) La llevanza de contabilidades distintas referidas a una misma actividad y ejercicio económico que dificulten el conocimiento de la verdadera situación del obligado tributario./ e) El retraso en más de cuatro meses en la llevanza de la contabilidad o de los libros y registros establecidos por las normas tributarias./ f) La autorización de libros y registros sin haber sido diligenciados o habilitados por la Administración cuando la normativa tributaria o aduanera exija dicho requisito./ g) El retraso en la obligación de llevar los Libros Registro a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria mediante el suministro de los registros de facturación en los términos establecidos reglamentariamente*».

Con carácter general, se prevé que la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 150 €.

Para la inexactitud u omisión de operaciones, o la utilización de cuentas con significado distinto del que les corresponda, se prevé multa pecuniaria proporcional del 1 por 100 de los cargos, abonos o anotaciones omitidos, inexactos, falseados o recogidos en cuentas con significado distinto del correspondiente (con un mínimo de 150 € y un máximo de 6.000 €).

La no llevanza o conservación de la contabilidad, de los libros y los registros exigidos por las normas tributarias, y de los programas y archivos informáticos que les sirvan de soporte y los sistemas de codificación se sanciona con multa pecuniaria proporcional del 1 por 100 de la cifra de negocio del ejercicio al que se refiere la infracción (con un mínimo de 600 €).

Para la llevanza de contabilidades distintas, referidas a la misma actividad y ejercicio, que dificulten el conocimiento de la verdadera situación del obligado tributario, se prevé multa pecuniaria fija de 600 € por cada ejercicio al que alcance dicha llevanza.

El retraso de más de cuatro meses en la llevanza de la contabilidad o libros y registros exigidos por las normas tributarias se sanciona con multa pecuniaria fija de 300 €.

Continúa la norma: *«El retraso en la obligación de llevar los Libros Registro a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria mediante el suministro de los registros de facturación en los términos establecidos reglamentariamente, se sancionará con multa pecuniaria proporcional de un 0,5 por ciento del importe de la factura objeto del registro, con un mínimo trimestral de 300 euros y un máximo de 6.000 euros».*

Para la utilización de libros y registros que no hayan sido diligenciados o habilitados por la Administración cuando lo exija la normativa tributaria o aduanera, se prevé multa pecuniaria fija de 300 €.

Imaginemos, en cuanto al IS de cierta entidad correspondiente al ejercicio X, que la Administración llega a las siguientes conclusiones: a) no se declararon ventas por importe de 20.000 €, y tampoco se contabilizaron; b) se declararon ventas por importe de 50.000 €, pero no se contabilizaron. Procedería aplicar el art. 191 LGT, por lo que respecta a la cuota no ingresada, relativa a las ventas que no se han declarado. Procedería aplicar también el art. 200 LGT, por el incumplimiento de obligaciones contables; en principio, la base de la sanción correspondiente a este ilícito sería 70.000 € (esto es, la suma de 20.000 € y de 50.000 €), pero, en virtud del art. 16.4 del Reglamento del régimen sancionador, se han de excluir los 20.000 € que dan lugar a la aplicación del art. 191 LGT. Así pues, la sanción prevista en el art. 200 LGT se aplica sobre una base de 50.000 €. Multa pecuniaria proporcional:  $50.000 \times 0,01 = 500$  €.

## 12. Infracción tributaria por incumplir obligaciones de facturación o documentación

Según el art. 201 LGT, *«constituye infracción tributaria el incumplimiento de las obligaciones de facturación, entre otras, la de expedición, remisión, rectificación y conservación de facturas, justificantes o documentos sustitutivos».*

El mencionado art. alude expresamente a determinados supuestos en los que esta infracción tendrá carácter grave o muy grave.

Cabría afirmar que el cumplimiento defectuoso, parcial o incompleto de las obligaciones de facturación —incluidos los documentos sustitutivos— (infracción grave) se sanciona con multa pecuniaria proporcional del 1 por 100 del importe del conjunto de las operaciones que han originado la infracción. Y también podría decirse que el incumplimiento total de dichas obligaciones (infracción asimismo grave) tiene prevista multa pecuniaria proporcional del 2 por 100 sobre el importe del conjunto de las operaciones que hayan originado la infracción; y cuando no sea posible conocer ese importe, la sanción

será de 300 € por cada operación respecto de la cual no se haya emitido o conservado la factura o el documento correspondientes.

IS del ejercicio X. La Administración considera que la situación tributaria de la entidad es correcta, pero detecta determinados incumplimientos del deber de facturación:

a) Tres facturas en las que se ha consignado incorrectamente el NIF del cliente. Importes de esas facturas: 10.000 €, 5.000 € y 7.500 €.

b) La entidad no conserva copia de una de las facturas de venta. El importe se ha registrado correctamente (la Administración se ha dirigido al cliente concernido, para comprobar este aspecto). Importe: 6.000 €.

Por la infracción a la que se refiere la letra a) —cumplimiento parcial o defectuoso—:  $10.000 + 5.000 + 7.500 = 22.500$ ;  $22.500 \times 0,01 = 225$  €.

Por la infracción a la que se refiere la letra b) —incumplimiento total—:  $6.000 \times 0,02 = 120$  €.

El incumplimiento consistente en la expedición de facturas o documentos sustitutivos con datos falsos o falseados (infracción muy grave) se sanciona con multa pecuniaria proporcional del 75 por 100 del importe del conjunto de operaciones que hayan originado la infracción.

Además, el art. 201 LGT, en su apartado 4, establece que *«también constituye infracción el incumplimiento de las obligaciones relativas a la correcta expedición o utilización de los documentos de circulación exigidos por la normativa de los impuestos especiales, salvo que constituya infracción tipificada en la ley reguladora de dichos impuestos»*. Nos encontramos ante una infracción leve que se sanciona con multa pecuniaria fija de 150 € por cada documento que se expida o utilice incorrectamente.

Por último, el apartado 5 del art. 201 LGT prevé un incremento del 100 por 100 en el importe de las sanciones impuestas conforme a dicho art., si se produjera el incumplimiento sustancial de las obligaciones de facturación o documentación. Según el art. 187.1.c) LGT, se entiende producida esta circunstancia: a) si el incumplimiento afecta a más del 20 por 100 del importe de las operaciones sometidas al deber de facturación, *«en relación con el tributo u obligación tributaria y período objeto de la comprobación o investigación»*; b) si, como consecuencia del incumplimiento, la Administración tributaria no puede conocer el importe de las operaciones sometidas al deber de facturación.

*«En el supuesto previsto en el apartado 4 del art. 201 de esta ley —continúa literalmente el art. 187.1.c)—, se entenderá producida esta circunstancia cuando el incumplimiento afecte a más del 20 por ciento de los documentos de circulación expedidos o utilizados en el período objeto de comprobación o investigación.»*

Por lo que se refiere al ejemplo anterior, determinaremos si concurre incumplimiento sustancial de la obligación de facturación:

— Importe de las operaciones sujetas al deber de facturación a las que afecta el incumplimiento:  $10.000 + 5.000 + 7.500 + 6.000 = 28.500$  €.

- Importe total de operaciones sujetas al deber de facturación. Supongamos que asciende a 3.000.000 €.
- 28.500: 3.000.000 = 0,0095; en definitiva, el incumplimiento ha tenido una incidencia del 0,95 por 100.
- 0,95 por 100 < 20 por 100. No se aprecia incumplimiento sustancial.

### **13. Infracción tributaria por incumplir las obligaciones relativas a la utilización y a la solicitud del número de identificación fiscal o de otros números o códigos**

Según el art. 202 LGT, *«constituye infracción tributaria el incumplimiento de las obligaciones relativas a la utilización del número de identificación fiscal y de otros números o códigos establecidos por la normativa tributaria o aduanera»*.

En principio, se trata de una infracción tributaria leve, y se sanciona con multa pecuniaria fija de 150 €.

La infracción es grave cuando se trate del incumplimiento de los deberes que específicamente incumben a las entidades de crédito por lo que respecta a la utilización del número de identificación fiscal en cuentas, operaciones, o en el libramiento o abono de cheques al portador, y se sanciona con multa pecuniaria proporcional del 5 por 100 de las cantidades correspondientes (esto es, de las *«indebidamente abonadas o cargadas, o del importe de la operación o depósito que debería haberse cancelado»* y, en el caso de los cheques al portador, del valor facial de efecto), con un mínimo de 1.000 €.

Según el apartado 3 del art. 202 LGT, *«también constituye infracción tributaria comunicar datos falsos o falseados en las solicitudes de número de identificación fiscal provisional o definitivo»*; esta infracción es muy grave, y la sanción consiste en multa pecuniaria fija de 30.000 €.

### **14. Infracción tributaria por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria**

En virtud del art. 203 LGT, *«constituye infracción tributaria la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria»*. En términos generales, *«se entiende producida esta circunstancia cuando el sujeto infractor, debidamente notificado al efecto, haya realizado actuaciones tendentes a dilatar, entorpecer o impedir las actuaciones de la Administración tributaria en relación con el cumplimiento de sus obligaciones»*.

Se trata de una infracción grave, y se ha establecido con carácter general una sanción consistente en multa pecuniaria fija de 150 €.

En principio, el incumplimiento, por primera vez, de un requerimiento tiene prevista multa pecuniaria fija de 150 €; si se ha incumplido por segunda vez, la multa asciende a 300 €; y si se incumple por tercera vez, se ha previsto multa pecuniaria fija de 600 €.

La resistencia, obstrucción, excusa o negativa relativas a «la aportación o al examen de documentos, libros, ficheros, facturas, justificantes y asientos de contabilidad principal o auxiliar, programas, sistemas operativos y de control», y el incumplimiento, por parte de quienes realizan actividades económicas, «del deber de comparecer, de facilitar la entrada o permanencia en fincas y locales o el reconocimiento de elementos o instalaciones, o del deber de aportar datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria [arts. 93 y 94 LGT]» se sancionan con 300 €, por lo que respecta al primer requerimiento notificado al efecto; con 1.500 €, por lo que respecta al segundo requerimiento, asimismo notificado al efecto; y, por lo que atañe al tercer requerimiento, también notificado al efecto, con «multa pecuniaria proporcional de hasta el dos por ciento de la cifra de negocios del sujeto infractor en el año natural anterior a aquél en que se produjo la infracción, con un mínimo de 10.000 euros y un máximo de 400.000 euros». Si el importe de las operaciones a que se refiere el tercer requerimiento, no atendido, «representa un porcentaje superior al 10, 25, 50 o 75 por ciento del importe de las operaciones que debieron declararse, la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 0,5, uno, 1,5 y dos por ciento del importe de la cifra de negocios, respectivamente».

En el caso de que los requerimientos se refieran a la información que deben contener las declaraciones exigidas con carácter general en cumplimiento de la obligación de suministro de información (arts. 93 y 94 LGT), la sanción será de hasta el 3 por 100 de la cifra de negocio correspondiente al año natural anterior, con un mínimo de 15.000 € y un máximo de 600.000 €.

«Si el importe de las operaciones a que se refiere el requerimiento no atendido —continúa literalmente el art. 203 LGT, en su apartado 5— representa un porcentaje superior al 10, 25, 50 o 75 por ciento del importe de las operaciones que debieron declararse, la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del uno, 1,5, dos, y tres por ciento del importe de la cifra de negocios, respectivamente./ En caso de que no se conozca el importe de las operaciones o el requerimiento no se refiera a magnitudes monetarias, se impondrá el mínimo establecido en los párrafos anteriores./ No obstante, cuando con anterioridad a la terminación del procedimiento sancionador se diese total cumplimiento al requerimiento administrativo, la sanción será de 6.000 euros.»

El art. 203 LGT contempla los criterios con los que se sanciona a los obligados tributarios que estén siendo objeto de un procedimiento de inspección. Destacamos que, según el apartado 6, cuando incumplan personas o entidades que no desarrollen actividades económicas, la sanción puede alcanzar 100.000 €. En el caso de que realicen dichas actividades, sería posible que pagaran una multa de hasta 600.000 €. Ahora bien, «en cualquiera de los casos contemplados en este apartado, si el obligado tributario diese total cumplimiento al requerimiento administrativo antes de la finalización del procedimiento sancionador o, si es anterior, de la finalización del trámite de audiencia del procedimiento de inspección», la correspondiente sanción se reducirá a la mitad de la cuantía prevista.

### **15. Infracción tributaria por incumplir el deber de sigilo exigido a los retenedores y a los obligados a realizar ingresos a cuenta**

Según el art. 204 LGT, constituye infracción tributaria grave el incumplimiento del deber de sigilo exigido a retenedores y obligados a realizar ingresos a cuenta.

La sanción consiste en multa pecuniaria fija de 300 €, por cada dato o conjunto de datos indebidamente comunicados, referidos a una misma persona o entidad.

En caso de comisión repetida de la infracción, la cuantía de la multa se verá incrementada en un 100 por 100.

### **16. Infracción tributaria por incumplir la obligación de comunicar correctamente datos al pagador de rentas sometidas a retención o ingreso a cuenta**

Dispone el art. 205 LGT que *«constituye infracción tributaria no comunicar datos o comunicar datos falsos, incompletos o inexactos al pagador de rentas sometidas a retención o ingreso a cuenta, cuando se deriven de ello retenciones o ingresos a cuenta inferiores a los procedentes»*.

Esta infracción es leve, si el obligado tributario tiene obligación de presentar autoliquidación que incluya las rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta. Sin embargo, la infracción es muy grave, cuando el sujeto no tenga dicha obligación.

La base de la sanción es la diferencia entre la retención o ingreso a cuenta procedentes y los efectivamente practicados (*«durante el período de aplicación de los datos falsos, incompletos o inexactos»*). Y la sanción consiste en multa pecuniaria proporcional del 35 por 100, por lo que respecta a las infracciones leves; y del 150 por 100, por lo que respecta a las infracciones muy graves.

### **17. Infracción tributaria por incumplir la obligación de entregar el certificado de retenciones o ingresos a cuenta**

En virtud del art. 206 LGT, *«constituye infracción tributaria el incumplimiento de la obligación de entregar el certificado de retenciones o ingresos a cuenta practicados a los obligados tributarios perceptores de las rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta»*.

Se trata de una infracción leve, y se sanciona con multa pecuniaria fija de 150 €.



## 18. Infracción en supuestos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria

Según el art. 206 bis LGT, apartado 1, constituye infracción tributaria (grave) *«el incumplimiento de las obligaciones tributarias mediante la realización de actos o negocios cuya regularización se hubiese efectuado mediante la aplicación de lo dispuesto en el art. 15 de esta ley [conflicto en la aplicación de la norma tributaria] y en la que hubiese resultado acreditada cualquiera de las siguientes situaciones: / a) La falta de ingreso dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo de la totalidad o parte de la deuda tributaria./ b) La obtención indebida de una devolución derivada de la normativa de cada tributo./ c) La solicitud indebida de una devolución, beneficio o incentivo fiscal./ d) La determinación o acreditación improcedente de partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros»*.

El referido incumplimiento *«constituirá infracción tributaria exclusivamente cuando se acredite la existencia de igualdad sustancial entre el caso objeto de regularización y aquel o aquellos otros supuestos en los que se hubiera establecido criterio administrativo y éste hubiese sido hecho público para general conocimiento antes del inicio del plazo para la presentación de la correspondiente declaración o autoliquidación»*.

Se han previsto las siguientes sanciones: para el supuesto del art. 206 bis LGT, apartado 1, letra a), multa pecuniaria proporcional del 50 por 100 de la cuantía no ingresada; tratándose del apartado 1, letra b), multa pecuniaria proporcional del 50 por 100 de la cantidad devuelta indebidamente; en el caso del apartado 1, letra c), multa pecuniaria proporcional del 15 por 100 de la cantidad indebidamente solicitada; y, finalmente, *«multa pecuniaria proporcional del 15 por 100 del importe de las cantidades indebidamente determinadas o acreditadas, si se trata de partidas a compensar o deducir en la base imponible, o del 50 por 100 si se trata de partidas a deducir en la cuota o de créditos tributarios aparentes, en el supuesto del apartado 1.d)»*.

El legislador ha declarado la incompatibilidad entre las infracciones y sanciones del art. 206 bis y las reguladas en los arts. 191 y 193 a 195 LGT. Pero ha establecido que será aplicable lo dispuesto en el art. 188 LGT (reducción de las sanciones).

A efectos de responsabilidad por infracción tributaria, *«en los supuestos a que se refiere el artículo 206 bis [...], no podrá considerarse, salvo prueba en contrario, que existe concurrencia ni de la diligencia debida en el cumplimiento de las obligaciones tributarias ni de la interpretación razonable de la norma»*; cfr. art. 179.2, letra d), LGT.



#### IV. SANCIONES ACCESORIAS

Cuando se sancione por infracción grave o muy grave con multa pecuniaria igual o superior a 30.000 €, y se haya recurrido al criterio de graduación de comisión repetida de infracciones tributarias, podrán imponerse, además, las sanciones accesorias previstas en el art. 186 LGT. Básicamente, éstas consisten: a) en la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a aplicar beneficios e incentivos fiscales de carácter rogado (un año, en caso de infracción grave, y dos años, en caso de infracción muy grave); y b) en la prohibición de contratar con la Administración pública que hubiera impuesto la sanción (un año, en caso de infracción grave, y dos años, en caso de infracción muy grave) —art. 186.1 LGT—. Si la multa pecuniaria por infracción muy grave es igual o superior a 60.000 € (y asimismo se ha recurrido al criterio de graduación de comisión repetida de infracciones tributarias), la referidas sanciones accesorias se imponen por *«tres, cuatro o cinco años, cuando el importe de la sanción impuesta hubiera sido igual o superior a 60.000, 150.000 o 300.000 euros, respectivamente»*.

Se prevén también sanciones accesorias (suspensión del ejercicio de profesiones oficiales, empleo o cargo público, por tres o doce meses, según los casos) para las autoridades o las personas que ejerzan profesiones oficiales y cometan infracciones derivadas de la vulneración de los deberes de colaboración de los arts. 93 y 94 LGT (*«y siempre que, en relación con dicho deber, hayan desatendido tres requerimientos según lo previsto en el art. 203 de esta ley»*).

Por otro lado, *«cuando se imponga la sanción prevista en el art. 202.3 [comunicar datos falsos o falseados en las solicitudes de número de identificación fiscal] [...] se podrán imponer, además, las sanciones accesorias previstas en el apartado 1»* del art. 186 LGT.

#### V. REDUCCIÓN DE SANCIONES

Contempla el art. 188 LGT una reducción cuantitativa de las sanciones pecuniarias impuestas según los arts. 191 a 197 LGT. Dicha reducción será del 50 por 100 en el caso de actas con acuerdo, y del 30 por 100 en los supuestos de conformidad.

Por lo que respecta a la reducción relativa a las actas con acuerdo, destacaremos su pérdida, *«cuando se haya interpuesto contra la regularización o la sanción el correspondiente recurso contencioso-administrativo»* (recuérdese que, según el art. 155.6 LGT, *«la liquidación y la sanción derivadas del acuerdo sólo podrán ser objeto de impugnación o revisión en vía administrativa por el procedimiento de declaración de nulidad de pleno derecho previsto en el art. 217 de esta ley, y sin perjuicio del recurso que pueda proceder en vía contencioso-administrativa por la existencia de vicios en el*

consentimiento»). La reducción prevista en los supuestos de conformidad se perderá cuando se haya interpuesto recurso o reclamación contra la regularización (es posible, pues, mantener la reducción, si sólo se impugna la sanción impuesta).

Según el Reglamento general del régimen sancionador tributario, «en los procedimientos de verificación de datos y comprobación limitada, salvo que se requiera la conformidad expresa, se entenderá producida la conformidad cuando el obligado tributario no interponga recurso o reclamación económico-administrativa contra la liquidación./ Cuando el obligado tributario hubiera manifestado expresamente su conformidad durante el procedimiento o, cuando en el momento de dictar la resolución del procedimiento sancionador, no hubiera transcurrido el plazo para la interposición del recurso o reclamación que proceda contra la liquidación y no se tenga constancia de su interposición, la sanción se impondrá con la correspondiente reducción, sin perjuicio de que posteriormente se exija el importe de la reducción aplicada en el supuesto de que el obligado tributario interponga recurso o reclamación contra la liquidación» (art. 7.1).

Dispone además dicho Reglamento que, «en los procedimientos de inspección, se entenderá otorgada la conformidad cuando el obligado tributario suscriba un acta de conformidad o cuando, una vez el inspector-jefe haya rectificado la propuesta de regularización contenida en un acta, el obligado tributario manifieste su conformidad con la nueva propuesta contenida en el acuerdo de rectificación en el plazo concedido al efecto./ También se entenderá otorgada la conformidad cuando el obligado tributario que hubiese suscrito un acta de disconformidad manifieste expresamente su conformidad antes de que se dicte el acto administrativo de liquidación» (art. 7.2). «En los supuestos a los que se refiere el art. 124.1 del Reglamento general de recaudación [procedimiento de declaración de responsabilidad], aprobado por Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, se deberá de dar la conformidad de forma expresa conforme a lo dispuesto en dicho precepto» (art. 7.3).

Por otro lado, se ha previsto una reducción del 25 por 100 en el importe de la sanción una vez aplicada (en su caso) la reducción del 30 por 100 por conformidad (se excluyen pues los supuestos de actas con acuerdo), si concurren las circunstancias siguientes: «a) Que se realice el ingreso total del importe restante de dicha sanción en el plazo del apartado 2 del art. 62 de esta ley [LGT] [esto es: a) «si la notificación de la liquidación se realiza entre los días uno y 15 de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 20 del mes posterior o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente»; y b) «si la notificación de la liquidación se realiza entre los días 16 y último de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día cinco del segundo mes posterior o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente»] o en el plazo o plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento que la Administración tributaria hubiera concedido con garantía de aval o certificado de seguro de caución y que el obligado al pago hubiera solicitado con anterioridad a la finalización del plazo del apartado 2 del art. 62 de esta ley./ b) Que no se interponga recurso o reclamación contra la liquidación o la sanción».

## VI. PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO

Los arts. 207 a 212 LGT regulan el procedimiento sancionador en materia tributaria. Además de estas disposiciones, se aplicará la normativa reglamentaria dictada en desarrollo de las mismas (nos remitimos al RD 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario). Supletoriamente, se aplicarán las normas relativas a la potestad sancionadora en materia administrativa.

Destacaremos que el art. 208.3 LGT garantiza a los afectados por los procedimientos sancionadores los siguientes derechos: a) a ser notificados de los hechos que se les imputen, de las infracciones que tales hechos puedan constituir y de las sanciones que, en su caso, se les pudieran imponer, así como de la identidad del instructor, de la autoridad competente para imponer la sanción y de la norma que atribuya tal competencia; b) *«a formular alegaciones y utilizar los medios de defensa admitidos por el ordenamiento jurídico que resulten procedentes»*; y c) *«los demás derechos reconocidos por el art. 34 de esta ley [“Derechos y garantías de los obligados tributarios”]»*.

En principio, el procedimiento para la imposición de sanciones tributarias se tramitará de forma separada a los de aplicación de los tributos, salvo que renuncie a ello el obligado tributario, en cuyo caso se tramitarán conjuntamente. Considérese, asimismo, que necesariamente tendrá lugar esa tramitación conjunta cuando se firmen actas con acuerdo, ya que se exige la renuncia del obligado tributario al procedimiento sancionador separado.

### 1) Incoación del procedimiento sancionador

El procedimiento sancionador tributario se incoa siempre de oficio. Y, cuando sea consecuencia de un procedimiento iniciado mediante declaración, o de un procedimiento de verificación de datos, comprobación o inspección, no podrá incoarse, respecto a la persona o entidad objeto de los mismos, transcurrido un plazo de tres meses, a contar desde que se hubiera notificado, o se entendiese notificada, la liquidación o resolución correspondientes. Tratándose de procedimientos sancionadores incoados para la imposición de sanciones no pecuniarias por infracciones graves o muy graves (art. 186 LGT) rige ese mismo plazo de tres meses, pero en este caso desde que se haya notificado o se entienda notificada la sanción pecuniaria en cuestión.

### 2) Instrucción del procedimiento sancionador

Destacaremos que los datos, pruebas o circunstancias que obren o hayan sido obtenidos en los procedimientos de aplicación de los tributos podrán ser tenidos en cuenta en el procedimiento sancionador; bastará para ello con que

se incorporen formalmente al mismo, antes de la propuesta de resolución (art. 210.2 LGT).

La referida propuesta de resolución contendrá, de forma motivada, los hechos, la calificación jurídica de los mismos y la infracción que constituyeran, o bien la declaración de inexistencia de infracción o responsabilidad. En el primer caso, dicha propuesta concretará la sanción y los criterios de graduación aplicados (con adecuada motivación de la procedencia de éstos).

La propuesta de resolución se notifica al interesado, al cual se le indica la puesta de manifiesto del expediente, y se le concede un plazo de quince días para que formule las alegaciones que estime convenientes y aporte la documentación y pruebas que considere oportunas.

No es necesaria la actividad instructora, *«cuando al tiempo de iniciarse el expediente sancionador se encontrasen en poder del órgano competente todos los elementos que permitan formular la propuesta de imposición de sanción»*; dicha propuesta se incorporará al acuerdo de iniciación del procedimiento sancionador, el cual se notifica al interesado, con indicación de la puesta de manifiesto del expediente y la concesión de un plazo de quince días, para que alegue y aporte lo que considere conveniente y oportuno (art. 210.5 LGT —tramitación abreviada—).

### 3) Terminación del procedimiento sancionador

El procedimiento sancionador en materia tributaria termina en virtud de resolución, o bien se aplica la caducidad.

Como es lógico, la resolución expresa del procedimiento *«contendrá la fijación de los hechos —dice el art. 211.3 LGT—, la valoración de las pruebas practicadas, la determinación de la infracción cometida, la identificación de la persona o entidad infractora y la cuantificación de la sanción que se impone, con indicación de los criterios de graduación de la misma y de la reducción que proceda de acuerdo con lo previsto en el art. 188 de esta ley. En su caso, contendrá la declaración de inexistencia de infracción o responsabilidad»*.

Con carácter general, y por lo que respecta a los procedimientos sancionadores iniciados como consecuencia de procedimientos de inspección, si el interesado presta su conformidad a la propuesta de resolución formulada se entiende dictada y notificada la resolución, por el transcurso de un mes a contar desde la fecha en que dicha conformidad se manifestó.

Según al art. 211.5 LGT, *«son órganos competentes para la imposición de sanciones: a) El Consejo de Ministros, si consisten en la suspensión del ejercicio de profesiones oficiales, empleo o cargo público./ b) El Ministro de Hacienda, el órgano equivalente de las comunidades autónomas, el órgano competente de las entidades locales u órganos en quienes deleguen, cuando consistan en la pérdida del derecho a aplicar beneficios o incentivos fiscales cuya concesión le corresponda o que sean de directa aplicación por los obligados tributarios, o de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas o en*

*la prohibición para contratar con la Administración pública correspondiente./ c) El órgano competente para el reconocimiento del beneficio o incentivo fiscal, cuando consistan en la pérdida del derecho a aplicar el mismo, salvo lo dispuesto en el párrafo anterior./ d) El órgano competente para liquidar o el órgano superior inmediato de la unidad administrativa que ha propuesto el inicio del procedimiento sancionador».*

La caducidad del procedimiento sancionador tiene lugar por el transcurso de seis meses (contados desde la notificación de la comunicación de inicio del mismo), sin que la correspondiente resolución expresa de aquél se haya notificado, e impedirá la iniciación de un nuevo procedimiento sancionador; la declaración de caducidad se dictará de oficio o a instancia del interesado, y ordenará el archivo de las actuaciones (art. 211.4 LGT).

Ahora bien, dispone literalmente el art. 211.2 LGT que *«cuando habiéndose iniciado el procedimiento sancionador concurra en el procedimiento inspector del que trae causa alguna de las circunstancias previstas en el apartado 5 del art. 150 de esta ley [circunstancias determinantes de que se extienda tres o seis meses la duración máxima del procedimiento inspector], el plazo para concluir el procedimiento sancionador se extenderá por el mismo periodo que resulte procedente de acuerdo con lo dispuesto en dicho apartado».*

#### **4) Recursos contra sanciones**

La resolución del procedimiento administrativo podrá impugnarse de modo independiente, o puede impugnarse también la deuda tributaria. En este último supuesto, se acumulan los recursos o reclamaciones administrativos, y es competente para resolver el órgano que conozca la impugnación de la deuda.

En supuestos de conformidad, es posible impugnar las sanciones, sin perder la reducción del 30 por 100 de su importe (art. 188.1 LGT), cuando no se impugne la regularización (art. 212.2 LGT).

Si se extienden actas con acuerdo, no cabe impugnar las sanciones en vía de recurso o reclamación administrativos; y se perderá la reducción del 50 por 100 practicada (art. 188.1 LGT), si se impugnaran en vía contencioso-administrativa (art. 212.2 LGT).

La interposición de recursos o reclamaciones administrativos, en tiempo y forma, contra sanciones tributarias tiene los siguientes efectos (art. 212.3 LGT): *«a) La ejecución de las sanciones quedará automáticamente suspendida en período voluntario sin necesidad de aportar garantías hasta que sean firmes en vía administrativa./ b) No se exigirán intereses de demora por el tiempo que transcurra hasta la finalización del plazo de pago en período voluntario abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa, exigiéndose intereses de demora a partir del día siguiente a la finalización de dicho plazo».*

## VII. EXTINCIÓN DE INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS

Vamos a referirnos, en primer lugar, a la extinción de la responsabilidad derivada de las infracciones tributarias (art. 189 LGT), y, posteriormente, a la extinción de las sanciones tributarias (art. 190 LGT).

La responsabilidad derivada de las infracciones tributarias se extingue como consecuencia de la muerte del infractor, o por el transcurso del plazo de prescripción para imponer las sanciones correspondientes. Dicho plazo es de cuatro años, y empieza a contarse desde el momento en que se comete la infracción. La prescripción se aplica de oficio (no es preciso que el interesado la invoque).

*«El plazo de prescripción para imponer sanciones tributarias se interrumpirá: a) Por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del interesado, conducente a la imposición de la sanción tributaria./ Las acciones administrativas conducentes a la regularización de la situación tributaria del obligado interrumpirán el plazo de prescripción para imponer las sanciones tributarias que puedan derivarse de dicha regularización./ b) Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, por la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal, así como por las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado en el curso de dichos procedimientos» (art. 189.3 LGT).*

Las sanciones tributarias se extinguen por su pago o cumplimiento; también se extinguen como consecuencia de la muerte de todos los obligados a satisfacerlas; por prescripción del derecho a exigir su pago; y por compensación o por condonación. En estas cuestiones, se han de aplicar las reglas correspondientes a las deudas tributarias en cuanto a recaudación y prescripción. En concreto, por lo que respecta a ésta última, se aplican las normas relativas a la prescripción del derecho de la Administración a exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas o autoliquidadas.

## VIII. LAS INFRACCIONES ADMINISTRATIVAS DE CONTRABANDO

En síntesis podemos afirmar que, según el art. 11.1 de la LO 12/1995, de 12 de diciembre, de represión del contrabando, incurren en infracción administrativa de esa índole quienes lleven a cabo las conductas tipificadas como delito de contrabando, cuando el valor de los bienes, mercancías, géneros o efectos sea inferior a los siguientes importes: 150.000 €, con carácter general (pensemos en los elementos de «lícito comercio» a los que se refiere el art. 2.1 de la LO 12/1995); 50.000 €, tratándose de bienes del Patrimonio Histórico Español, o de determinadas especies de fauna y flora silvestres protegidas, entre otros supuestos contemplados en el art. 2.2 de la LO; o 15.000 €, en el caso de labores de tabaco (art. 2.3).

Estas infracciones se consideran leves, graves y muy graves, dependiendo del valor del objeto de contrabando. Leemos en el art. 11.2 de la referida LO:



«a) Leves: inferior a 37.500 euros; o, si se trata de supuestos previstos en el art. 2.2 de la presente ley, inferior a 6.000 euros, salvo cuando se trate de labores de tabaco que será inferior a 1.000 euros./ b) Graves: entre los importes, ambos incluidos, de 37.500 euros a 112.500 euros; o, si se trata de supuestos previstos en el art. 2.2 de la presente ley, de 6.000 euros a 18.000 euros, salvo cuando se trate de labores de tabaco que será de 1.000 euros a 6.000 euros./ c) Muy graves: superior a 112.500 euros; o, si se trata de supuestos previstos en el art. 2.2 de la presente ley, superior a 18.000 euros, salvo que se trate de labores de tabaco que será superior a 6.000 euros».

El art. 11, apartado 3, establece que «también incurrirán en infracción administrativa de contrabando» quienes (conforme a las precisiones de esa norma) procedan a «la rotura del precinto de las máquinas expendedoras de tabaco», a «la rotura de precintos en el caso de cierre de establecimientos», a «la realización de actividades en el establecimiento durante el tiempo acordado de cierre o el quebrantamiento de la suspensión del ejercicio de la actividad objeto del contrabando». Constituyen infracciones muy graves las conductas previstas en dicho apartado 3 (art. 11.5).

Por otro lado, según el art. 11, apartado 4, la resistencia, negativa u obstrucción tendrán la consideración de infracción administrativa, cuando no se apliquen como criterio para graduar la sanción de contrabando. «A estos efectos, constituye resistencia, obstrucción, excusa o negativa las siguientes conductas de la persona investigada, del presunto infractor o de la persona sancionada:./ a) No facilitar el examen de la documentación justificativa de los bienes, mercancías, géneros o efectos y las actividades objeto de la investigación de contrabando o de la documentación necesaria para la tramitación del expediente sancionador de contrabando./ b) No atender algún requerimiento debidamente notificado./ c) La incomparecencia, salvo causa justificada, en el lugar y tiempo que se hubiera señalado./ d) Negar o impedir indebidamente la entrada o permanencia en fincas o locales a las autoridades, funcionarios o fuerzas o el reconocimiento de medios de transporte, locales, máquinas, instalaciones y explotaciones relacionados con la investigación del contrabando, la tramitación del expediente o la ejecución de la sanción de cierre de establecimiento o suspensión del ejercicio de la actividad./ e) Las coacciones a las autoridades, funcionarios y fuerzas en el ejercicio de las funciones previstas en esta ley./ f) Cualquier otra actuación del presunto infractor o de la persona objeto de la investigación de contrabando tendente a dilatar, entorpecer o impedir las actuaciones». Son infracciones leves las conductas previstas en dicho apartado 4, excepto las que contemplan las letras d) y e), cuyo carácter es grave (art. 11.5).

Las infracciones a las que aludimos se sancionan conforme al art. 12 LO 12/1995:

- Según el apartado 1, los porcentajes de multa pecuniaria (proporcional al valor de los bienes, mercancías, géneros o efectos de que se trate) «aplicables a cada clase de infracción estarán comprendidos entre los límites que se indican a continuación:./ a) Leves: el 100 y el 150 por 100./ b) Graves: el



- 150 y el 250 por 100./ c) Muy graves: el 250 y el 350 por 100./ El importe mínimo de la multa será, en todo caso, de 500 euros».
- Ahora bien, en virtud del apartado 2, «los responsables de las infracciones administrativas de contrabando relativas a los bienes incluidos en el art. 2.2 de esta ley serán sancionados del siguiente modo:/ a) Con multa pecuniaria proporcional al valor de las mercancías./ Los porcentajes aplicables a cada clase de infracción estarán comprendidos entre los límites que se indican a continuación:/ 1.º) Leves: el 200 y el 225 por 100, salvo que se tratase de labores de tabaco que los límites serán el 200 y el 300 por 100./ 2.º) Graves: el 225 y el 275 por 100, salvo que se tratase de labores de tabaco que los límites serán el 300 y el 450 por 100./ 3.º) Muy graves: el 275 y el 350 por 100, salvo que se tratase de labores de tabaco que los límites serán el 450 y el 600 por 100./ El importe mínimo de la multa será de 1.000 euros, salvo en labores de tabaco que será de 2.000 euros./ b) Con el cierre del establecimiento o la suspensión del ejercicio de la actividad» (nos remitimos a dicho apartado 2).
  - «En el supuesto de la infracción prevista en el art. 11.3 de esta ley, los responsables de la infracción serán sancionados:/ a) Con el doble del importe de la sanción pecuniaria acordada en el expediente sancionador en el que se decretaba el cierre del establecimiento o la suspensión del ejercicio de la actividad./ b) Con sanción adicional:/ 1.º) Con cierre de establecimiento, cuando se trate de rotura de precinto sin prueba de que en éste se desarrolle actividad económica, por un periodo adicional igual al acordado en la sanción quebrantada. Cuando se pruebe el desarrollo de actividad económica en el establecimiento, el periodo adicional será igual al doble del acordado en la sanción quebrantada./ 2.º) En el supuesto de quebrantar la sanción de suspensión del ejercicio de la actividad objeto del contrabando, con una sanción de igual al doble del periodo temporal de la sanción quebrantada» (art. 12.3).
  - «En el supuesto de la infracción de resistencia prevista en el art. 11.4 de esta ley, los responsables de la infracción serán sancionados con multa pecuniaria de:/ a) Leves: 1.000 euros./ b) Graves: 3.000 euros, salvo en el supuesto previsto en el art. 11.4.e) de esta ley, que la sanción será de 5.000 euros, cuando no tenga la consideración de delito» (art. 12.4).
  - Por último, «cada sanción de cierre o suspensión del ejercicio de la actividad se cumplirá de forma ininterrumpida» (art. 12.5).

Hemos de tener presente que las infracciones que nos ocupan «prescriben a los cuatro años a contar desde el día de su comisión»; y que las sanciones con que se castigan «prescriben a los cuatro años a contar desde el día siguiente a aquel en que adquiriera firmeza la resolución por la que se impone la sanción» (art. 15 LO 12/1995).

## BIBLIOGRAFÍA

- AGUALLO AVILÉS, A.; BUENO GALLARDO, E., «Estudio de las infracciones tributarias previstas en los artículos 191 y 192 de la Ley General Tributaria», *Crónica Tributaria*, núm. 132, 2009.
- «Los criterios de graduación de las sanciones tributarias establecidas en la Ley General Tributaria», *Crónica Tributaria*, núm. 134, 2010.
- ALONSO MURILLO, F., «Infracción en supuestos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria», MERINO JARA, I. (Dir.); CALVO VÉRGEZ, J. (Coord.), *Estudios sobre la reforma de la Ley General Tributaria*, Huygens, Barcelona, 2016.
- ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.; COLLADO YURRITA, M.A.; ZORNOZA PÉREZ, J.J. (Dirs.), *Tratado sobre la Ley General Tributaria*, Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo, Tomo II, apartado Ñ) «La potestad sancionadora en materia tributaria», Aranzadi, Cizur Menor, 2010.
- CASANA MERINO, F., «La expedición de facturas falsas y la derivación de las sanciones al responsable solidario», *Quincena Fiscal*, núm. 21, 2015.
- CAYÓN GALIARDO, A.M., «La ejecutividad de las sanciones tributarias», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 94, 2011.
- Dossier Práctico [de] Sanciones Tributarias y Actuaciones Inspectoras*, Francis Lefebvre, Madrid, 2005.
- GARBERÍ LLOBREGAT, J. (Dir.), *Procedimiento sancionador, infracciones y sanciones tributarias* (I y II), Tirant Lo Blanch, Valencia, 2005.
- LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: «La necesidad de un auténtico procedimiento separado como garantía de la existencia del procedimiento sancionador tributario», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 82, 2008.
- «La prescripción en el procedimiento sancionador y las garantías de los obligados tributarios», ADAME MARTÍNEZ, F.; RAMOS PRIETO, J. (Coords.), *Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2014.
- LUCAS DURÁN, M., «El nuevo artículo 206 bis LGT o la posibilidad de sancionar determinadas maniobras de elusión fiscal», *IV Encuentro de Derecho Financiero y Tributario (1.ª parte)*, Documentos (DOC. N.º 13/2016), Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2016.
- MARTÍN QUERALT, J., «Procedimiento sancionador tributario y Tribunal Europeo de Derechos Humanos», *Tribuna Fiscal*, núm. 241, 2010.
- «El principio de legalidad sancionadora... y lo contrario. Sanciones exigibles cuando hay un conflicto en la aplicación de la norma tributaria», *Carta Tributaria*, núm. 9, 2015.
- Memento Práctico Fiscal 2018*, Francis Lefebvre, Madrid, 2018.
- Memento Práctico Procedimientos Tributarios 2017-2018*, Francis Lefebvre, Madrid, 2016.

- NIETO GARCÍA, A., *Derecho administrativo sancionador*, Tecnos, Madrid, 2012.
- ORÓN MORATAL, G., «El procedimiento sancionador», DÍAZ DELGADO, J. (Dir.), *Nuevo régimen jurídico de los procedimientos tributarios*, Estudios de Derecho Judicial, 77/2005, Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 2006.
- PÉREZ ROYO, F., *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986.
- «La regulación de las infracciones y sanciones en la nueva Ley General Tributaria», ZORNOZA PÉREZ, J. J. (Dir.), *La reforma de la Ley General Tributaria*, Estudios de Derecho Judicial, 57/2004, Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 2005.
- SANZ DÍAZ-PALACIOS, J.A., «A propósito de la determinación de la “base de la sanción” conforme al artículo 8 del Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario», *Crónica Tributaria. Boletín de Actualidad*, núm. 2, 2010, <http://www.ief.es/>.
- ZORNOZA PÉREZ, J. J., *El sistema de infracciones y sanciones tributarias. (Los principios constitucionales del derecho sancionador)*, Civitas, Madrid, 1992.

## TEMA 22

# DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA

J. Alberto Sanz Díaz-Palacios  
*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario*  
*Universidad de Castilla-La Mancha*  
*Centro Internacional de Estudios Fiscales*

### SUMARIO:

I. Introducción. II. El delito de defraudación tributaria. III. El delito contable. IV. El delito de fraude de subvenciones. V. Los delitos relativos a la Hacienda o los Presupuestos de la Unión Europea. VI. Responsabilidad penal de las personas jurídicas por delitos contra la Hacienda Pública. VII. El delito de contrabando. VIII. Publicidad de la información contenida en determinadas sentencias penales. Bibliografía.

### I. INTRODUCCIÓN

Durante más de un siglo (desde 1870 hasta 1977), la elusión fiscal estuvo contemplada en el histórico tipo delictivo de ocultación fraudulenta de bienes o industria, cuyo contenido permaneció prácticamente inalterado durante toda su larga existencia; únicamente se aprecian cambios relativos a su ubicación y encuadre en las sucesivas reformas penales, matizaciones en la redacción, y ajustes en la cuantía mínima de la multa prevista.

Ante la escasa operatividad del delito de ocultación fraudulenta de bienes o industria, la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre Medidas Urgentes de Reforma Fiscal (la primera de las leyes aprobadas por las Cortes que habían surgido de las elecciones celebradas en 1977) modifica sustancialmente la criminalización del fraude tributario, y consagra el término «delito fiscal».

La necesidad de procurar operatividad y eficacia a la represión penal de los ilícitos relativos al Erario Público ha determinado sucesivas reformas en la materia (en 1985, 1995, 2003, 2010, 2012, 2015). Destacaremos que, en la actua-

lidad, y al contrario de lo que ocurría al amparo de la Ley 50/1977 (*«Los delitos fiscales sólo son perseguibles a instancia de la Administración»* —art. 37.Uno—), la Administración no «monopoliza» la persecución penal del delito fiscal.

Estudiaremos a continuación los delitos contra la Hacienda Pública, atendiendo a su tipificación actual. En cuanto a plazos de prescripción, vinculados a la entidad de las penas correspondientes, consúltese el art. 131 CP.

Por otro lado, la Ley Orgánica 13/2015, de 5 de octubre, de modificación de la Ley de Enjuiciamiento Criminal para el fortalecimiento de las garantías procesales y la regulación de las medidas de investigación tecnológica, ha pretendido (entre otras cuestiones) *«adaptar el lenguaje» «a los tiempos actuales»*. Según su Preámbulo, se propone *«eliminar determinadas expresiones usadas de modo indiscriminado en la ley, sin ningún tipo de rigor conceptual, tales como imputado, con la que se alude a la persona sobre la que tan sólo recaen meras sospechas y por ello resulta investigado, pero respecto de la cual no existen suficientes indicios para que se le atribuya judicial y formalmente la comisión de un hecho punible. A tal fin se convocó la Comisión para la Claridad del Lenguaje Jurídico, cuyas recomendaciones fueron tenidas en cuenta en la redacción de los preceptos de esta ley. Entre sus conclusiones se encuentra la necesidad de evitar las connotaciones negativas y estigmatizadoras de esa expresión, acomodando el lenguaje a la realidad de lo que acontece en cada una de las fases del proceso penal, razones que han de llevarnos a la sustitución del vocablo imputado por otros más adecuados, como son investigado y encausado, según la fase procesal. La reforma ha hecho suyas esas conclusiones. Y así, el primero de esos términos servirá para identificar a la persona sometida a investigación por su relación con un delito; mientras que con el término encausado se designará, de manera general, a aquél a quien la autoridad judicial, una vez concluida la instrucción de la causa, imputa formalmente el haber participado en la comisión de un hecho delictivo concreto [...]. En todo caso, [...] [ello] no afecta a otras nomenclaturas empleadas para definir al investigado o encausado por su relación con la situación procesal en que se encuentra. Así, se mantienen los términos “acusado” o “procesado”, que podrán ser empleados de forma indistinta al de “encausado” en las fases oportunas»*.

## II. EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA

El art. 305 CP tipifica el delito de defraudación tributaria, o delito fiscal. Según el apartado 1, *«el que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de ciento veinte mil euros será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del*

tanto al séxtuplo de la citada cuantía, salvo que hubiere regularizado su situación tributaria en los términos del apartado 4 del presente art.».

«La mera presentación de declaraciones o autoliquidaciones —continúa el art. 305— no excluye la defraudación, cuando ésta se acredite por otros hechos./ Además de las penas señaladas, se impondrá al responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de tres a seis años.»

En principio, sujeto activo del delito es el sujeto pasivo del tributo que se defrauda. En STS de 25 de septiembre de 1990 se habla de delitos «de “primera mano” (nosotros diríamos de “única mano” —añade el Tribunal—), porque sólo puede ser sujeto activo de los mismos el que sea “directamente” tributario o acreedor del impuesto o el que malgaste el beneficio fiscal obtenido, pero nunca un tercero» (FJ. 3.º). Vid. también SSTS de 30 de abril de 2003, de 25 de noviembre de 2005 y de 8 de abril de 2008 (delito «especial propio»). En STS de 24 de febrero de 1993 se afirma que «sujeto activo del delito sólo puede ser el contribuyente o su sustituto. De ahí que el delito fiscal sea considerado como delito especial o de propia mano» (FJ. 4.º). Ahora bien, no se requiere «que los partícipes (inductores, cooperadores necesarios y cómplices) en un delito especial propio —es decir, en aquellos delitos en los que el tipo penal prevé exclusivamente la autoría de un sujeto activo con especial cualificación— tengan la misma condición jurídica que el autor. Dicho en la terminología tradicional: la ley no impide la punibilidad del extraneus como partícipe en el delito propio del intraneus» (STS de 20 de mayo de 1996 —FJ. 11.º—; vid. también SSTS de 21 de diciembre de 1999, de 30 de abril de 2003, de 2 de junio de 2005 o de 18 de junio de 2014).

Hasta la reforma introducida en el CP por la LO 5/2010, de 22 de junio, las personas jurídicas, en cuanto tales, no podían delinquir (*societas delinquere non potest*). Subrayamos ahora que, a raíz de esa norma, en los supuestos previstos por el legislador, «las personas jurídicas serán penalmente responsables de los delitos cometidos en nombre o por cuenta de las mismas, y en su provecho, por sus representantes legales y administradores de hecho o de derecho» (art. 31 bis CP —redacción original—). Según la Circular de la Fiscalía General del Estado 1/2016, con la reforma operada por la LO 1/2015 «el modelo de atribución de responsabilidad a la persona jurídica no ha cambiado sustancialmente». Remitiría «desde luego, a los administradores de derecho», así como a los administradores de hecho. También mantendría el «provecho» «como acción tendente a conseguir un beneficio [directo o indirecto]». Destacamos que la vigente redacción permite incluir asimismo «a quienes, sin ser propiamente administradores ni representantes legales de la sociedad, forman parte de órganos sociales con capacidad para tomar decisiones, así como a los apoderados singulares y a otras personas en quienes se hayan delegado determinadas funciones».

Por lo que respecta a los sujetos pasivos del delito, como queda expuesto, el tipo penal alude expresamente a los distintos niveles de Hacienda que pueden verse afectados.

En cuanto a la defraudación a la Hacienda Pública foral, queremos dejar constancia aquí de lo afirmado en STS de 28 de marzo de 2001 (FJ. 20.º): *«La introducción del término “foral” en la reforma de 1995 constituyó una precisión terminológica, conveniente sobre todo en relación con las provincias vascas donde no coinciden el ámbito fiscal foral con el autonómico, pero que no implica modificación sustancial del ámbito de aplicación del tipo delictivo. Ya con anterioridad las denominadas Haciendas Forales se encontraban protegidas por el tipo del delito fiscal (desde la perspectiva general del Derecho penal español, que es único para todo el territorio del Estado) al estar incluidas en el término de Hacienda autonómica (en el caso de Navarra que constituye una Comunidad Autónoma, en el sentido de los arts. 133.2.º y 137 Constitución española, sin perjuicio de sus respetables peculiaridades forales) o en el de Hacienda local (en el caso de las Haciendas de las Diputaciones del País Vasco, que tienen ámbito provincial, y constituyen también a efectos tributarios Corporaciones Locales, en el sentido de los arts. 133.2.º y 140 Constitución española, sin perjuicio de su régimen peculiar)»*.

Nos encontramos ante un delito doloso. Así se desprende del tenor literal del tipo, concretamente del verbo empleado: «el que [...] defraude».

*«La acción, para algunos, es muy simple —leemos en STS de 12 de marzo de 1986 (FJ. 1.º)—, pues basta con el impago de la deuda tributaria que incumba al infractor, esto es, con no ingresar en las arcas correspondientes las sumas adecuadas, pero, habida cuenta de que “fraude” equivale semánticamente a “engaño” o a “acción contraria a la verdad o a la rectitud”, “defraudación”, a “acción o efecto de defraudar”, y “defraudar”, siendo palabra polisémica, en su acepción más ajustada al caso, a “cometer un fraude en perjuicio de alguno”, y tomando en consideración que no se trata de resucitar la antigua prisión por deudas, es preciso llegar a una conclusión distinta, conforme a la cual lo relevante, a efectos punitivos, es ocultar o desfigurar las bases tributarias con el fin de eludir la obligación de satisfacer determinados impuestos y con la evidente intención defraudatoria consiguiente»*. Vid. también (en este sentido) SSTs de 12 de mayo de dicho año, de 19 de mayo de 2005, de 26 de noviembre de 2008 o de 19 de julio de 2011.

*«Cualquier artificio destinado a sustituir, sin causa o justificación alguna, la obligación asumida por otra más beneficiosa y, a su vez, más onerosa para el erario público, debe estar sólidamente justificada por situaciones de estado de necesidad en los que la antijuricidad de la conducta pueda ser justificada. Fuera de este supuesto excepcional [...] cualquier operación que evite el pago por parte del contribuyente de la carga tributaria que ha asumido voluntariamente, es una operación típica de elusión de impuestos, sancionada penalmente si supera las barreras cuantitativas señaladas en los diversos tipos penales que se han sucedido en el tiempo»* (STS de 19 de mayo de 2005 —FJ. 4.º—).

El TS ha apreciado dolo aunque la contabilidad empresarial recoja el auténtico soporte de la base imponible; y es que ello revela *«la existencia de la deuda tributaria y su cuantía pero ad intra y no en su proyección hacia el acreedor (Hacienda Pública)»* —leemos en STS de 26 de noviembre de 1990 (FJ. 5.º)—; y añade el



Tribunal: «y sólo la actividad inspectora logró detectar la existencia del fraude». Vid. también STS de 3 de diciembre de 1991.

Quienes conciben la acción de defraudar como mera causación de un perjuicio patrimonial relacionarían el dolo con el conocimiento de las correspondientes obligaciones tributarias (de índole material y formal). Para apreciar dolo podría bastar pues con que el sujeto, sabiendo que ha de tributar, no lo hiciera (y ese conocimiento se habría generalizado por el esfuerzo modernizador de la Administración tributaria, tendente a facilitar a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones fiscales).

El tipo delictivo exige que la cuantía defraudada sobrepase los 120.000 €. Destacamos que cuando se supere ese importe pero no se aprecie dolo, nos encontraríamos, en principio, en el ámbito de las infracciones y sanciones tributarias. Con anterioridad al 1 de octubre de 2004, la referencia era 15.000.000 ptas. (90.151,82 €).

*«A los efectos de determinar la cuantía mencionada en el apartado anterior —leemos en el art. 305.2 CP—: a) Si se trata de tributos, retenciones, ingresos a cuenta o devoluciones, periódicos o de declaración periódica, se estará a lo defraudado en cada período impositivo o de declaración, y si éstos son inferiores a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural. No obstante lo anterior, en los casos en los que la defraudación se lleve a cabo en el seno de una organización o grupo criminal, o por personas o entidades que actúen bajo la apariencia de una actividad económica real sin desarrollarla de forma efectiva, el delito será perseguible desde el mismo momento en que se alcance la cantidad fijada en el apartado 1 [más de 120.000 €]. b) En los demás supuestos, la cuantía se entenderá referida a cada uno de los distintos conceptos por los que un hecho imponible sea susceptible de liquidación.»*

En definitiva, por lo que respecta a los tributos que no tienen carácter periódico (pensemos en el ISD, o en el ITPAJD), se estará a la cuantía defraudada en cada ocasión. En cuanto a los tributos cuyo pago o declaración tienen una periodicidad de doce meses (pensemos en el IRPF), hay que estar a la cuantía defraudada en cada período impositivo o de declaración. Tratándose de tributos cuyo pago o declaración tienen una periodicidad inferior a doce meses (pensemos en el IVA), la cuantía defraudada se referirá al año natural, salvo que se defraude en el seno de organizaciones o grupos criminales o bajo la apariencia de actividades económicas reales que no se desarrollen efectivamente; en estos casos, el delito será perseguible desde que se alcance la cuantía típica.

Corresponde al órgano jurisdiccional penal determinar el importe defraudado. Se ha de tener en cuenta al respecto que dicho importe es el de la cuota tributaria, esto es, no incluye interés de demora ni recargos. Si bien la mayor parte de la doctrina (con la que nos identificamos) entiende que la cuantía defraudada constituye un elemento del tipo (el delito requiere que se superen los 120.000 €), hay autores para quienes constituye una condición objetiva de punibilidad (el delito existe desde el primer euro que se defrauda, pero no es

punible por debajo de la cantidad establecida). Retenemos dos ideas importantes: 1.<sup>a</sup>) que «en la jurisprudencia no se ha aclarado definitivamente esta cuestión»; y 2.<sup>a</sup>) que si se trata de una condición objetiva de punibilidad, «la cuantía no necesita ser abarcada por el dolo» (*Memento Práctico Procedimientos Tributarios 2017-2018*, marg. 7352).

Debe subrayarse que, según el art. 305.5 CP, «cuando la Administración tributaria apreciar indicios de haberse cometido un delito contra la Hacienda Pública, podrá liquidar de forma separada, por una parte los conceptos y cuantías que no se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública, y por otra, los que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública». La liquidación de los conceptos y cuantías carentes de esa vinculación delictiva «seguirá la tramitación ordinaria y se sujetará al régimen de recursos propios de toda liquidación tributaria. Y la liquidación que en su caso derive de aquellos conceptos y cuantías que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública seguirá la tramitación que al efecto establezca la normativa tributaria, sin perjuicio de que finalmente se ajuste a lo que se decida en el proceso penal./ La existencia del procedimiento penal por delito contra la Hacienda Pública no paralizará la acción de cobro de la deuda tributaria. Por parte de la Administración tributaria podrán iniciarse las actuaciones dirigidas al cobro, salvo que el juez, de oficio o a instancia de parte, hubiere acordado la suspensión de las actuaciones de ejecución, previa prestación de garantía. Si no se pudiese prestar garantía en todo o en parte, excepcionalmente el juez podrá acordar la suspensión con dispensa total o parcial de garantías si apreciar que la ejecución pudiese ocasionar daños irreparables o de muy difícil reparación».

El Título VI de la LGT se dedica a las actuaciones y los procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delito contra la Hacienda Pública. El Preámbulo de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, que introduce ese Título, declara que «la regla general será la práctica de liquidación y el desarrollo de las actuaciones recaudatorias de la deuda tributaria cuantificada a través de la misma, sin perjuicio de que, en determinados casos explicitados en la norma tributaria, el legislador haya optado, en estricta sujeción al carácter potestativo fijado en la norma penal en este punto, por la paralización de las actuaciones, sin practicar liquidación, en tanto en cuanto no exista un pronunciamiento en sede jurisdiccional». Por otro lado, dicho Preámbulo advierte (entre otros aspectos dignos de consideración) que las partidas a compensar o deducir en base o en cuota a favor del obligado tributario «se imputarán a la liquidación vinculada al delito, dándose al obligado, sin embargo, la posibilidad de optar por un sistema de distribución proporcional de tales partidas». El art. 253.3 LGT remite (por lo que atañe a esa cuestión) a «los términos que se determinen reglamentariamente»; y añade que «esta opción deberá comunicarse a la Administración en el plazo de alegaciones posterior a la notificación de la propuesta de liquidación vinculada al delito».

Los órganos jurisdiccionales «podrán imponer al obligado tributario o al autor del delito la pena inferior en uno o dos grados, siempre que, antes de que transcurran

*dos meses desde la citación judicial como imputado satisfaga la deuda tributaria y reconozca judicialmente los hechos. Lo anterior será igualmente aplicable respecto de otros partícipes en el delito distintos del obligado tributario o del autor del delito, cuando colaboren activamente para la obtención de pruebas decisivas para la identificación o captura de otros responsables, para el completo esclarecimiento de los hechos delictivos o para la averiguación del patrimonio del obligado tributario o de otros responsables del delito» (art. 305.6 CP).*

Por otro lado, el art. 305 CP contiene la siguiente previsión: «7. En los procedimientos por el delito contemplado en este art., para la ejecución de la pena de multa y la responsabilidad civil, que comprenderá el importe de la deuda tributaria que la Administración tributaria no haya liquidado por prescripción u otra causa legal en los términos previstos en la Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre, incluidos sus intereses de demora, los jueces y tribunales recabarán el auxilio de los servicios de la Administración tributaria que las exigirá por el procedimiento administrativo de apremio en los términos establecidos en la citada ley».

Según la Disp. Adic. 10.<sup>a</sup> LGT, «en los procedimientos por delito contra la Hacienda Pública, la responsabilidad civil, que comprenderá el importe de la deuda tributaria que la Administración tributaria no haya liquidado por prescripción u otra causa legal en los términos previstos en esta ley, incluidos sus intereses de demora, junto a la pena de multa, se exigirá por el procedimiento administrativo de apremio».

Destacaremos en relación con dicha Disp. Adic. que, «una vez que sea firme la sentencia, el juez o tribunal al que compete la ejecución remitirá testimonio a los órganos de la Administración tributaria, ordenando que se proceda a su exacción. En la misma forma se procederá cuando el juez o tribunal hubieran acordado la ejecución provisional de una sentencia recurrida». Destacaremos asimismo que «la Administración tributaria informará al juez o tribunal sentenciador, a los efectos del art. 117.3 de la Constitución española [«El ejercicio de la potestad jurisdiccional en todo tipo de procesos, juzgando y haciendo ejecutar lo juzgado, corresponde exclusivamente a los juzgados y tribunales determinados por las leyes según las normas de competencias y procedimiento que las mismas establezcan»], de la tramitación y, en su caso, de los incidentes relativos a la ejecución encomendada». Vid. STS de 16 de junio de 2016.

No caben eventuales condenas penales sobre la base de presunciones, con independencia de que éstas admitan prueba en contrario (presunciones *iuris tantum*) o no lo hagan (presunciones *iuris et de iure*). El art. 24 CE, y en concreto el derecho a la presunción de inocencia, en él consagrado, lo impide. Sin embargo, la prueba indiciaria no presentaría tacha alguna de ilegitimidad constitucional.

La STC 87/2001, de 2 de abril, FJ. 9.º, señala: «Es doctrina de este Tribunal que, con independencia del tipo de delito de que se trate, «en ningún caso el derecho a la presunción de inocencia tolera que alguno de los elementos constitutivos del delito se presuma en contra del acusado, sea con una presunción *iuris tantum* sea con una presunción *iuris et de iure*. La primera modalidad de presunción *iuris tantum* no es admi-

sible constitucionalmente ya que, como declaró la STC 105/1988, produce una traslación o inversión de la carga de la prueba, de suerte que la destrucción o desvirtuación de tal presunción corresponde al acusado a través del descargo, lo que no resulta conciliable con el art. 24.2 CE. Y la segunda modalidad, la presunción iuris et de iure, tampoco es lícita en el ámbito penal desde la perspectiva constitucional, puesto que prohíbe la prueba en contrario de lo presumido, con los efectos, por un lado, de descargar de la prueba a quien acusa y, por otro, de impedir probar la tesis opuesta a quien se defiende, si es que opta por la posibilidad de probar su inocencia, efectos ambos que vulneran el derecho fundamental a la presunción de inocencia. Ahora bien, como es lógico lo anterior no obsta a la legitimidad constitucional de la prueba de indicios, puesto que ésta versa sobre los hechos y no directamente sobre los elementos constitutivos del delito, y siempre que reúna los requisitos y condiciones que hemos exigido reiteradas veces (como más reciente, STC 220/1998 [«a) la prueba indiciaria ha de partir de hechos plenamente probados; b) los hechos constitutivos de delito deben deducirse de esos indicios (hechos completamente probados) a través de un proceso mental razonado y acorde con las reglas del criterio humano, explicitado en la Sentencia condenatoria» —FJ. 4.º—])» (STC 111/1999, de 14 de junio, FJ. 3)”. (Vid. también SSTC 143/2005, de 6 de junio; 233/2005, de 26 de septiembre; 340/2006, de 11 de diciembre; 133/2011, de 18 de julio).

En cuanto a la posibilidad de que un mismo sujeto haya incurrido en el tipo delictivo de defraudación tributaria por lo que respecta a más de un tributo, o por diversas cuotas correspondientes a ejercicios distintos, se ha de tener presente que el TS se muestra contrario a la apreciación de delito continuado; lo cual parece lógico, teniendo en cuenta la existencia de reglas concretas para la determinación de la cuantía defraudada, y la concurrencia de una pluralidad de obligaciones tributarias. Así pues, procede aplicar el concurso real de delitos. Vid. SSTs de 9 de marzo de 1993, de 26 de diciembre de 2001, de 3 de enero de 2003, de 29 de mayo de 2009, de 24 de mayo de 2017.

Del concurso real de delitos se ocupa el art. 73 CP: al responsable de dos o más delitos «se le impondrán todas las penas correspondientes a las diversas infracciones para su cumplimiento simultáneo, si fuera posible, por la naturaleza y efectos de las mismas». El art. 74 CP contempla el delito continuado: será castigado como autor de éste (no obstante lo dispuesto en el art. 73 CP) «el que, en ejecución de un plan preconcebido o aprovechando idéntica ocasión, realice una pluralidad de acciones u omisiones que ofendan a uno o varios sujetos e infrinjan el mismo precepto penal o preceptos de igual o semejante naturaleza».

El art. 305, apartado 4, CP dispone lo siguiente: «Se considerará regularizada la situación tributaria cuando se haya procedido por el obligado tributario al completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria, antes de que por la Administración tributaria se le haya notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de la regularización o, en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abo-

*gado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate, interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida, o antes de que el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias./ Asimismo, los efectos de la regularización prevista en el párrafo anterior resultarán aplicables cuando se satisfagan deudas tributarias una vez prescrito el derecho de la Administración a su determinación en vía administrativa./ La regularización por el obligado tributario de su situación tributaria impedirá que se le persiga por las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación a la deuda tributaria objeto de regularización, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación tributaria».*

Antes de la reforma introducida por la LO 7/2012, la regularización contemplada en dicho apartado 4 se configuraba como una excusa absolutoria. Pero en el contexto de la reforma, habría pretendido configurarse como un elemento del tipo penal, lo cual plantearía un serio inconveniente en materia de prescripción, y es que su cómputo no podría iniciarse en tanto que existiera la posibilidad de regularizar. Para evitar ese escollo, sería preciso que la regularización siguiera entendiéndose como excusa absolutoria.

El plazo de prescripción del delito fiscal o de defraudación tributaria es de cinco años, excepto para los supuestos agravados del art. 305 bis CP, que prescriben a los diez años. En efecto, según el apartado 1, *«el delito contra la Hacienda Pública será castigado con la pena de prisión de dos a seis años y multa del doble al séxtuplo de la cuota defraudada cuando la defraudación se cometiere concurriendo alguna de las circunstancias siguientes:/ a) Que la cuantía de la cuota defraudada exceda de seiscientos mil euros./ b) Que la defraudación se haya cometido en el seno de una organización o de un grupo criminal./ c) Que la utilización de personas físicas o jurídicas o entes sin personalidad jurídica interpuestos, negocios o instrumentos fiduciarios o paraísos fiscales o territorios de nula tributación oculte o dificulte la determinación de la identidad del obligado tributario o del responsable del delito, la determinación de la cuantía defraudada o del patrimonio del obligado tributario o del responsable del delito»*. Puntualiza el apartado 2 del art. 305 bis CP que *«a los supuestos descritos en el presente art. les serán de aplicación todas las restantes previsiones contenidas en el art. 305»*, y que *«en estos casos, además de las penas señaladas, se impondrá al responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de cuatro a ocho años»*.

La reducción del plazo de prescripción administrativa a cuatro años (operada por la reforma tributaria de 1998) ha suscitado una polémica sobre la eventual incidencia penal de la medida. Se ha cuestionado la posibilidad de perseguir y castigar penalmente unos hechos a los que haya alcanzado la prescripción tributaria. Desde el principio, el TS se ha mostrado partidario de la referida dualidad en los plazos de prescripción (*vid.* como excepción a ese posicionamiento STS de 10 de octubre de 2001).



El *dies a quo*, o momento en el que se inicia la prescripción penal, viene determinado por la expiración del plazo legal voluntario para efectuar el pago («antes no cabe hablar de consumación pues el sujeto aún podría desistir voluntariamente verificando el pago a través de una declaración complementaria» —STS de 6 de noviembre de 2000, FJ. 9.º; *vid.* también SSTs de 28 de noviembre de 2003, de 22 de abril de 2004, de 15 de julio de 2008 o de 13 de mayo de 2010—). No olvidemos que, en el régimen de declaración y posterior liquidación tributaria, la expiración del plazo legal de pago voluntario se indica en la notificación de la deuda determinada por la Administración.

Por lo que respecta en concreto al IVA, y puesto que la cuantía defraudada ha de referirse al año natural, «el plazo prescriptivo [de cinco años] no puede iniciar su cómputo para cada período anual hasta que este período termine. En los tributos periódicos ha de estimarse que existe una sola acción típica que engloba los actos realizados a lo largo del año natural como progresión delictiva dirigida a alcanzar la total cantidad defraudada» (STS de 3 de abril de 2003 —FJ. 17.º—). Ahora bien, no perdamos de vista que según el vigente art. 305 CP (apartado 2, letra a), «en los casos en los que la defraudación se lleve a cabo en el seno de una organización o grupo criminal, o por personas o entidades que actúen bajo la apariencia de una actividad económica real sin desarrollarla de forma efectiva», el delito será perseguible desde el momento en que se alcance el umbral cuantitativo típico.

Tratándose de la obtención indebida de devoluciones tributarias, se afirma que el cómputo de la prescripción ha de considerar la fecha en la que aquéllas tuvieran lugar (esta interpretación se deriva de la propia literalidad del art. 305 CP, que utiliza el gerundio «obteniendo»).

En cuanto al *dies ad quem*, o momento final del cómputo, ha de tenerse en cuenta la interrupción de la prescripción. Vamos a exponer seguidamente las posturas mantenidas al respecto por el TS, de un lado, y el TC, de otro (posturas que no se circunscriben al ámbito tributario, aunque obviamente también lo abarcan), y la «solución» adoptada por el legislador con la reforma del art. 132.2 CP.

En STS de 6 de noviembre de 2000 (FJ. 10.º), se establece, por razones de seguridad jurídica, que lo procedente es mantener la doctrina del Tribunal «ya muy consolidada (Ss., entre otras, de 25 de enero de 1994, 104/1995 de 3 de febrero, 279/1995 de 1 de marzo, 437/1997 de 14 de abril, 794/1997 de 30 de septiembre, 1181/1997 de 3 de octubre, 1364/1997 de 11 de noviembre, 30 de diciembre de 1997, 25 de enero de 1999, 9, 16 y 26 de julio de 1999, entre otras), que estima que para la interrupción de la prescripción basta con que en la querella, denuncia o investigación aparezcan nominadas unas determinadas personas como supuestos responsables del delito de que se trate».

También se establece, en STS de 30 de octubre de 2001, que «para interrumpir la prescripción basta con la denuncia o querella, pero con las debidas indicaciones fácticas indiciarias sobre el comportamiento delictivo denunciado, que permitan co-

*nocer el alcance genérico de la infracción criminal que se pone de manifiesto» (FJ. 2.º). Leemos poco antes de esa afirmación: «debe concretarse, al menos, el período impositivo de que se trate, y el propio tributo afectado, con alguna determinación de la comisión delictiva, siquiera sea muy general, pero de donde pueda deducirse de qué clase de infracción penal jurídico-fiscal se trata, sin que una imputación general [...] sea suficiente para meritada interrupción de la prescripción».*

En STS de 19 de mayo de 2005 se afirma que *«condicionar la interrupción de la prescripción a la admisión de la querella sería aleatorio, inseguro jurídicamente y con una gran dosis de injusticia al remitir la decisión de extinguir la responsabilidad criminal de un delincuente a la mayor o menor carga de trabajo que tenga un juzgado» (FJ. 10.º). Consúltense también STS de 21 de junio de 2006.*

Considerando la doctrina del TC, no bastaría para interrumpir la prescripción penal la simple interposición de una denuncia o querella. Dicha interrupción requeriría un *«acto de intermediación judicial»*. Por tanto, *«quien desee ejercer una acción penal no puede esperar hasta el último día del plazo de prescripción previsto para presentar la correspondiente querella o denuncia, pues tal entendimiento supondría tanto como dejar a los órganos judiciales sin plazo útil para decidir y, en consecuencia, que necesariamente hubieran de decretar la prescripción de los hechos delictivos en su caso denunciados. Se impone así, pues, un cierto deber de diligencia a las partes. Pero también se le impone al juez, al exigirle el dictado de una resolución favorable o desfavorable a dichas pretensiones en ese mismo plazo preclusivo, so pena de que, de no hacerlo, haya de declarar extinguida la responsabilidad penal del denunciado por motivo de prescripción, sin perjuicio de que, en su caso, hubiera de afrontar además las correspondientes responsabilidades penales, disciplinarias o meramente pecuniarias que pudieran derivarse de un retraso injustificado en la administración de justicia» (STC 63/2005, de 14 de marzo, dictada en amparo relativo a la supuesta comisión de un delito de alzamiento de bienes —texto literal tomado de los FFJJ. 8.º y 9.º—).*

En la Sentencia 29/2008, de 20 de febrero (entre otras), el TC mantiene su postura (en un recurso de amparo relacionado con determinados delitos de falsedad en documento mercantil y estafa), y es que, a su juicio, *«admitir la interrupción de que aquí se trata por la mera presentación y registro de una querella o denuncia significa tanto como dar pie a la posibilidad de que, mediante querellas o denuncias carentes de fundamentación, y por tanto rechazables liminarmente, pueda impedirse la prescripción de una infracción penal o se dilaten indefinidamente los plazos legales establecidos. Y ello a voluntad no del órgano que tiene atribuido el ejercicio del ius puniendi del Estado, sino del particular interesado en que así ocurra y con una clara incidencia, potencialmente lesiva, sobre derechos fundamentales del querellado o del denunciado, singularmente el de defensa» (FJ. 12.º). Consúltense también SSTC 147/2009, 206/2009, 95/2010.*

El TC no pretende sobrepasar el límite de su jurisdicción; declara: *«nuestra doctrina tan solo establece un límite a las posibilidades interpretativas de la jurisdicción ordinaria, derivado de las exigencias del derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24.1*



CE) en relación con los otros derechos fundamentales y valores constitucionales que están en juego cuando se aplica el instituto de la prescripción, señaladamente el derecho a la libertad, consagrado en el art. 17.1 CE: la exigencia de lo que hemos denominado acto de interposición judicial, que constituye un mínimo irrenunciable impuesto por los derechos fundamentales en juego. Y ello supone el ejercicio propio de nuestra jurisdicción y entra de lleno en el ámbito de nuestras competencias, dado que se trata de un derecho susceptible de tutela en el proceso de amparo y que se alegan vulneraciones concretas y efectivas del mismo, operando, por tanto, el Tribunal dentro de los límites de su jurisdicción de amparo» (SSTC 195/2009, de 28 de septiembre, FJ. 4.º; 206/2009, de 23 de noviembre, FJ. 3.º).

Ante la situación descrita, la LO 5/2010 da una nueva redacción al apartado 2 del art. 132 CP. Con ello el legislador acepta la doctrina del TC sin rechazar de plano el criterio del TS. Pero lo cierto es que la cuestión no se ha resuelto con la claridad que sería deseable en aras del principio de seguridad jurídica. Un nuevo concepto, el de suspensión del cómputo de la prescripción, viene a «complicar» el panorama jurídico. Reza el precepto tras su actualización por la LO 1/2015, de 30 de marzo: «La prescripción se interrumpirá, quedando sin efecto el tiempo transcurrido, cuando el procedimiento se dirija contra la persona indiciariamente responsable del delito, comenzando a correr de nuevo desde que se paralice el procedimiento o termine sin condena de acuerdo con las reglas siguientes: / 1.ª Se entenderá dirigido el procedimiento contra una persona determinada desde el momento en que, al incoar la causa o con posterioridad, se dicte resolución judicial motivada en la que se le atribuya su presunta participación en un hecho que pueda ser constitutivo de delito. / 2.ª No obstante lo anterior, la presentación de querella o la denuncia formulada ante un órgano judicial, en la que se atribuya a una persona determinada su presunta participación en un hecho que pueda ser constitutivo de delito, suspenderá el cómputo de la prescripción por un plazo máximo de seis meses, a contar desde la misma fecha de presentación de la querella o de formulación de la denuncia. / Si dentro de dicho plazo se dicta contra el querellado o denunciado, o contra cualquier otra persona implicada en los hechos, alguna de las resoluciones judiciales mencionadas en la regla 1.ª, la interrupción de la prescripción se entenderá retroactivamente producida, a todos los efectos, en la fecha de presentación de la querella o denuncia. / Por el contrario, el cómputo del término de prescripción continuará desde la fecha de presentación de la querella o denuncia si, dentro del plazo de seis meses, recae resolución judicial firme de inadmisión a trámite de la querella o denuncia o por la que se acuerde no dirigir el procedimiento contra la persona querellada o denunciada. La continuación del cómputo se producirá también si, dentro de dicho plazo, el Juez de Instrucción no adoptara ninguna de las resoluciones previstas en este art.». Añade finalmente el apartado 3 del art. 132 CP: «la persona contra la que se dirige el procedimiento deberá quedar suficientemente determinada en la resolución judicial, ya sea mediante su identificación directa o mediante datos que permitan concretar posteriormente dicha identificación en el seno de la organización o grupo de personas a quienes se atribuya el hecho».

A pesar de la reforma normativa apuntada, la STC 133/2011, de 18 de julio, tendría carácter continuista. De ahí el voto particular del magistrado don Manuel Aragón Reyes, donde afirma que *«producida la modificación del texto del art. 132.2 CP por la LO 5/2010, de 22 de junio, en el sentido contrario al de la doctrina establecida por el TC, es decir, aclarando que, como había sostenido el TS respecto del texto anterior del art. 132.2 CP, la prescripción se interrumpe por la presentación de la denuncia o la querella, el mantenimiento de la jurisprudencia constitucional al respecto (jurisprudencia, que, como es obvio, no puede ser cambiada por el legislador) parece conducir a entender que esa modificación legislativa incurriría en inconstitucionalidad. Lo que añade un argumento más para sostener que el asunto al que este voto particular se refiere no debiera haberse resuelto por la Sala, sino haberse avocado al Pleno. Y, allí, en la deliberación del Pleno, suscitarse [...] la necesidad del cambio de doctrina»*. Vid. también la STC 2/2013, de 14 de enero, o la STC 32/2013, de 11 de febrero.

Además, el panorama descrito se complica en virtud del acuerdo adoptado el 27 de abril de 2011 por el Pleno no jurisdiccional de la Sala 2.<sup>a</sup> del TS, acuerdo en virtud del cual *«las actuaciones declaradas nulas en el proceso penal no pierden por ello la eficacia interruptiva que tuvieron en su momento»*. Sobre esa base, se establece en STS de 3 de junio de 2011 que *«la consecuencia interruptora de la prescripción, inherente a la existencia de un acto del procedimiento, es ajena a su validez y, por ello, aquella consecuencia subsiste si se declara su nulidad»* (FFJJ. 2.<sup>o</sup> y 3.<sup>o</sup>; vid. también STS de 10 de mayo de 2013).

Sentencias del TS como la de 26 de enero de 2015 pondrían de manifiesto cierta «amplitud» en la interpretación del art. 132.2 CP: *«... en la causa consta una providencia citando a declarar al recurrente [...], luego tal resolución judicial ha de considerarse válida para interrumpir la prescripción [...], porque ya se ha identificado en la referida providencia al recurrente [...] y se determina el motivo de tal comparecencia en concepto de imputado»* (FJ. 3.<sup>o</sup>). Vid. STS de 29 de diciembre de 2014. La STS de 24 de octubre de 2016 incide en «un juicio de verosimilitud sobre la apariencia delictiva de los hechos denunciados y su presunta atribución al querellado o denunciado».

Estimamos interesante destacar, en relación con el delito fiscal, que, en STS de 20 de enero de 2006, se afirma que los dictámenes jurídicos no constituyen medios de prueba; *«la aplicación del derecho no constituye un hecho y por lo tanto no puede ser objeto de prueba. Tales dictámenes configuran opiniones sobre la subsunción de los hechos y por esa razón no son aptos para probar la existencia de los presupuestos fácticos de la misma»* (FJ. 1.<sup>o</sup>). El TS considera, además, en este pronunciamiento, que *«los funcionarios de la Agencia tributaria no pueden ser considerados peritos y sus declaraciones, en todo caso, sólo pueden ser tenidas en cuenta a los efectos de ratificar y ampliar, si corresponde, los hechos constatados en las actas de la Inspección. La constatación de los hechos basados en una comprobación de circunstancias fácticas, inclusive las contablemente documentadas, no requiere, en principio, especiales conocimientos científicos o artísticos en el sentido del art. 456 LECr. y por tal*

*razón es erróneo considerar a los funcionarios de la Agencia tributaria como peritos. Por otra parte, cuando estos conocimientos sean necesarios, por ir más allá de la mera constatación, la designación de peritos contables deberá recaer en personas que no estén afectadas por las causas de recusación previstas en el art. 468 LECr.» (FJ. 1.º). Vid. además (entre otras) STS de 18 de junio de 2014.*

Es oportuno incluir aquí una breve referencia a la doctrina del TC en su Sentencia 340/2006, de 11 de diciembre. El recurrente invoca el art. 24.2 CE en su demanda de amparo frente a la sentencia que, en apelación, lo condena por dos delitos contra la Hacienda Pública (y por un delito continuado de falsedad documental). La infracción del derecho a la presunción de inocencia constituye el objeto central de dicha demanda. El pronunciamiento que nos ocupa otorga el amparo solicitado. El Tribunal nos recuerda que *«después del reconocimiento constitucional del derecho a la presunción de inocencia toda condena ha de basarse en pruebas de cargo válidas, suficientes y decisivas»*, y que la *«idoneidad incriminatoria debe ser no sólo apreciada por el juez, sino también plasmada en la sentencia, de forma que la carencia o insuficiencia de motivación en cuanto a la valoración de la prueba y la fijación de los hechos probados entrañará la lesión de aquel derecho [...]»; así pues, los órganos judiciales deben explicitar en su resolución los elementos de convicción en que se apoya la declaración de los hechos probados con el fin de acreditar que existe prueba de cargo apta para enervar la presunción de inocencia»* (FJ. 2.º). Por lo que respecta al elemento subjetivo del delito, el Constitucional insiste en la doctrina de que sólo puede considerarse acreditado adecuadamente *«si el enlace entre los hechos probados de modo directo y la intención perseguida por el acusado con la acción se infiere de un conjunto de datos objetivos que revelan el elemento subjetivo a través de una argumentación lógica, razonable y especificada motivadamente en la resolución judicial»* (FJ. 2.º). Vid. también STC 127/2011, de 18 de julio. En aras del derecho a la presunción de inocencia, y considerando la relación que existe entre éste y el derecho a no autoinculparse, añadimos nosotros que no constituirán prueba de cargo legítima, en los procesos por delito fiscal, aquellos elementos o materiales aportados a la Inspección de los tributos por el contribuyente bajo coacción (para evitar sanciones por falta de colaboración), cuando esos elementos o materiales contengan declaraciones de voluntad y/o de conocimiento de dicho contribuyente y su existencia dependa en último término de la voluntad de aquél (SANZ DÍAZ-PALACIOS, J.A., *Derecho a no autoinculparse y delitos contra la Hacienda Pública*, Colex, Madrid, 2004).

### III. EL DELITO CONTABLE

El art. 310 CP tipifica como delito contable las siguientes conductas, cuando se esté obligado por ley tributaria a llevar contabilidad mercantil, libros o registros fiscales: a) incumplir absolutamente dicha obligación en régimen de

estimación directa de bases tributarias; b) llevar contabilidades distintas, referidas a una misma actividad y ejercicio económico, que oculten o simulen la verdadera situación de la empresa; c) no haber anotado en los libros obligatorios negocios, actos, operaciones o, en general, transacciones económicas, o haberlos anotado con cifras distintas a las verdaderas; d) haber practicado en los libros obligatorios anotaciones contables ficticias. Puntualiza dicho art. que el carácter delictivo de las conductas expuestas en las dos últimas letras —c) y d)— *«requerirá que se hayan omitido las declaraciones tributarias o que las presentadas fueren reflejo de su falsa contabilidad y que la cuantía, en más o menos, de los cargos o abonos omitidos o falseados exceda, sin compensación aritmética entre ellos, de 240.000 euros por cada ejercicio económico»*.

Considérese que el límite cuantitativo previsto para las conductas de las letras c) y d) es de 240.000 €. Con anterioridad al 1 de octubre de 2004, la referencia era 30.000.000 ptas. (180.303,63 €). También la pena ha variado; se prevé prisión de cinco a siete meses.

El delito contable puede tener carácter instrumental o preparatorio de las defraudaciones tributarias del art. 305 CP. Eso significa que el tipo del art. 310 no se aplica, si finalmente dichas defraudaciones tributarias se han consumado. Castigar al obligado tributario por ambos delitos vulneraría el principio *non bis in idem*.

*«El delito contable es un delito instrumental en la medida que sanciona actos preparatorios de una infracción tributaria anticipando las barreras de protección penal, que sólo queda elevado a la categoría de delito autónomo cuando no se haya producido la defraudación a Hacienda constitutiva de delito»* (STS de 28 de diciembre de 2000, FJ. 1.º). Vid. además SSTs de 17 de abril de 2006 o de 12 de noviembre de 2009.

*«Si una conducta es subsumible, primero en el delito contable y, después, en el delito contra la Hacienda Pública, se da una clara relación de consunción. No se puede castigar con independencia el acto preparatorio de un delito y el delito, después consumado, a que dicho acto se refiere, porque constituiría una vulneración del principio esencial non bis in idem»* (SSTS de 31 de octubre de 1992, FJ. 2.º, y de 28 de diciembre de 2000, FJ. 1.º; SAP Madrid de 8 de julio de 1999, FJ. 2.º; SAP Ávila de 2 de octubre de 2001, FJ. 14.º; SAP Málaga de 31 de marzo de 2009, FJ. 3.º). Consúltese asimismo STS de 10 de julio de 2006.

El delito contable tiene carácter doloso; no admite la comisión culposa o imprudente.

Recordemos finalmente la incidencia del art. 305.4 CP en el ámbito del delito contable: *«La regularización por el obligado tributario de su situación tributaria impedirá que se le persiga por las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación a la deuda tributaria objeto de regularización, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación tributaria»*.

#### IV. EL DELITO DE FRAUDE DE SUBVENCIONES

Incurrir en este delito, según el art. 308 CP, *«el que obtenga subvenciones o ayudas de las Administraciones Públicas en una cantidad o por un valor superior a ciento veinte mil euros falseando las condiciones requeridas para su concesión u ocultando las que la hubiesen impedido»* (apartado 1). También comete este ilícito quien *«en el desarrollo de una actividad sufragada total o parcialmente con fondos de las Administraciones públicas los aplique en una cantidad superior a ciento veinte mil euros a fines distintos de aquéllos para los que la subvención o ayuda fue concedida»* (apartado 2). Estas conductas de fraude se castigan con pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo del importe en cuestión, salvo que el perceptor *«proceda a devolver las subvenciones o ayudas indebidamente percibidas o aplicadas, incrementadas en el interés de demora aplicable en materia de subvenciones desde el momento en que las percibió»*; lo cual ha de llevarse a cabo *«antes de que se haya notificado la iniciación de actuaciones de comprobación o control en relación con dichas subvenciones o ayudas o, en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante de la Administración autonómica o local de que se trate, interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida o antes de que el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias. El reintegro impedirá que a dicho sujeto se le persiga por las posibles falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación a la deuda objeto de regularización, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación»* (apartado 5).

*«Además de las penas señaladas —establece el art. 308 CP en su apartado 3—, se impondrá al responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante un período de tres a seis años.»*

Añade el referido art. que para determinar la cantidad defraudada *«se estará al año natural y deberá tratarse de subvenciones o ayudas obtenidas para el fomento de la misma actividad privada subvencionable, aunque procedan de distintas Administraciones o entidades públicas»* (apartado 4).

El proceso penal por delito de fraude de subvenciones: a) *«no impedirá que la Administración competente exija el reintegro por vía administrativa de las subvenciones o ayudas indebidamente aplicadas»* (por supuesto, *«el importe que deba ser reintegrado se entenderá fijado provisionalmente por la Administración, y se ajustará después a lo que finalmente se resuelva en el proceso penal»*); y b) *«tampoco paralizará la acción de cobro de la Administración, que podrá iniciar las actuaciones dirigidas al cobro salvo que el juez, de oficio o a instancia de parte, hubiere acordado la suspensión de las actuaciones de ejecución previa prestación de garantía»* (puntualiza la norma que *«si no se pudiese prestar garantía en todo o en parte, excepcionalmente el juez podrá acordar la suspensión con dispensa total o parcial de garantías si apreciare que la ejecución pudiese ocasionar daños irreparables o de muy difícil reparación»*) (apartado 6).



Se contempla la minoración de la pena en uno o dos grados, cuando el responsable del delito, antes de transcurridos dos meses desde su citación como imputado, efectúe el reintegro en los términos expuestos (la norma remite al apartado 5 del propio art. 308) y reconozca judicialmente los hechos. Se añade que ello *«será igualmente aplicable respecto de otros partícipes en el delito distintos del obligado al reintegro o del autor del delito, cuando colaboren activamente para la obtención de pruebas decisivas para la identificación o captura de otros responsables, para el completo esclarecimiento de los hechos delictivos o para la averiguación del patrimonio del obligado o del responsable del delito»* (apartado 7).

## V. LOS DELITOS RELATIVOS A LA HACIENDA O LOS PRESUPUESTOS DE LA UNIÓN EUROPEA

Sería posible distinguir dos categorías de conductas delictivas: por un lado, las que se traducen en la percepción de un menor ingreso por parte de la Hacienda de la Unión Europea; y, por otro lado, las que dan lugar a la obtención/utilización indebida de fondos de los presupuestos generales de la Unión.

De conformidad con el apartado 3 del art. 305 CP, dentro del primer grupo tienen cabida las conductas descritas en el apartado 1 de dicho art. (correspondientes al delito de defraudación tributaria), cuando aquéllas *«se cometan contra la Hacienda de la Unión Europea, siempre que la cuantía defraudada excediera de cincuenta mil euros en el plazo de un año natural»*, si bien el delito será perseguible desde el momento en que se alcance la cuantía típica, cuando la defraudación se lleve a efecto *«en el seno de una organización o grupo criminal, o por personas o entidades que actúen bajo la apariencia de una actividad económica real sin desarrollarla de forma efectiva»*. Corresponde en principio aplicar la misma penalidad prevista para el delito de defraudación tributaria. Ahora bien, como especialidad añade la norma que *«si la cuantía defraudada no superase los cincuenta mil euros, pero excediere de cuatro mil, se impondrá una pena de prisión de tres meses a un año o multa del tanto al triplo de la citada cuantía y la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de seis meses a dos años.»*

También tienen cabida en el primer grupo de conductas las acciones u omisiones en virtud de las que, según el art. 306 CP, se *«defraude a los presupuestos generales de la Unión Europea u otros administrados por ésta, en cuantía superior a cincuenta mil euros, eludiendo, fuera de los casos contemplados en el apartado 3 del art. 305, el pago de cantidades que se deban ingresar»*. Se establece *«pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía y la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de tres a seis años»*.

En cuanto al segundo grupo de conductas al que aludimos, nos remitimos asimismo al art. 306 CP. Idéntica penalidad a la que acabamos de referirnos se prevé para quienes defrauden a los presupuestos generales de la Unión Europea, u otros administrados por ésta, cuando se obtengan fondos (por encima de 50.000 €) *«falseando las condiciones requeridas para su concesión u ocultando las que la hubieran impedido»*, o cuando se dé *«a los fondos obtenidos una aplicación distinta de aquélla a que estuvieren destinados»*.

Siempre por lo que respecta al art. 306 CP, ha de puntualizarse que *«si la cuantía defraudada o aplicada indebidamente no superase los cincuenta mil euros, pero excediere de cuatro mil, se impondrá una pena de prisión de tres meses a un año o multa del tanto al triplo de la citada cuantía y la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de seis meses a dos años»*.

## **VI. RESPONSABILIDAD PENAL DE LAS PERSONAS JURÍDICAS POR DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA**

Hasta la reforma introducida en el CP por la LO 5/2010, de 22 de junio, las personas jurídicas, como tales, no podían delinquir (*societas delinquere non potest*). En aquellos casos en los que la condición particular de sujeto activo se encontraba en una persona jurídica, era de aplicación lo previsto en el art. 31.1 CP: *«El que actúe como administrador de hecho o de derecho de una persona jurídica, o en nombre o representación legal o voluntaria de otro, responderá personalmente, aunque no concurren en él las condiciones, cualidades o relaciones que la correspondiente figura de delito o falta requiera para poder ser sujeto activo del mismo, si tales circunstancias se dan en la entidad o persona en cuyo nombre o representación obre»*. No obstante, con efecto desde el 1 de octubre de 2004, el (actualmente suprimido) apartado 2 de dicho art. 31 disponía: *«En estos supuestos, si se impusiere en sentencia una pena de multa al autor del delito, será responsable del pago de la misma de manera directa y solidaria la persona jurídica en cuyo nombre o por cuya cuenta actuó»*.

Subrayamos que, en virtud de la LO 5/2010, hoy es posible hablar de una auténtica responsabilidad penal de las personas jurídicas. El art. 31.1 CP (redactado en los términos expuestos, aunque actualmente sin referencia a las faltas, en virtud de la LO 1/2015, de 30 de marzo) se ve complementado por lo dispuesto a continuación en el art. 31 bis; consideremos lo que sigue en relación con éste último:

1) En los supuestos previstos en el propio CP, las personas jurídicas serán penalmente responsables de los siguientes delitos: a) los *«cometidos en nombre o por cuenta de las mismas, y en su beneficio directo o indirecto, por sus representantes*



legales o por aquéllos que actuando individualmente o como integrantes de un órgano de la persona jurídica, están autorizados para tomar decisiones en nombre de la persona jurídica u ostentan facultades de organización y control dentro de la misma»; b) los «cometidos, en el ejercicio de actividades sociales y por cuenta y en beneficio directo o indirecto de las mismas, por quienes, estando sometidos a la autoridad de las personas físicas mencionadas en el párrafo anterior [a)], han podido realizar los hechos por haberse incumplido gravemente por aquéllos los deberes de supervisión, vigilancia y control de su actividad atendidas las concretas circunstancias del caso» (apartado 1).

2) Si el delito fuese cometido por las personas que aparecen indicadas en la letra a) del apartado 1, «la persona jurídica quedará exenta de responsabilidad si se cumplen las siguientes condiciones:/ 1.<sup>a</sup> el órgano de administración ha adoptado y ejecutado con eficacia, antes de la comisión del delito, modelos de organización y gestión que incluyen las medidas de vigilancia y control idóneas para prevenir delitos de la misma naturaleza o para reducir de forma significativa el riesgo de su comisión;/ 2.<sup>a</sup> la supervisión del funcionamiento y del cumplimiento del modelo de prevención implantado ha sido confiada a un órgano de la persona jurídica con poderes autónomos de iniciativa y de control o que tenga encomendada legalmente la función de supervisar la eficacia de los controles internos de la persona jurídica;/ 3.<sup>a</sup> los autores individuales han cometido el delito eludiendo fraudulentamente los modelos de organización y de prevención y/ 4.<sup>a</sup> no se ha producido una omisión o un ejercicio insuficiente de sus funciones de supervisión, vigilancia y control por parte del órgano al que se refiere la condición 2.<sup>a</sup>./ En los casos en los que las anteriores circunstancias solamente puedan ser objeto de acreditación parcial, esta circunstancia será valorada a los efectos de atenuación de la pena» (apartado 2).

3) «En las personas jurídicas de pequeñas dimensiones, las funciones de supervisión a que se refiere la condición 2.<sup>a</sup> del apartado 2 podrán ser asumidas directamente por el órgano de administración. A estos efectos, son personas jurídicas de pequeñas dimensiones aquéllas que, según la legislación aplicable, estén autorizadas a presentar cuenta de pérdidas y ganancias abreviada» (apartado 3).

4) «Si el delito fuera cometido por las personas indicadas en la letra b) del apartado 1, la persona jurídica quedará exenta de responsabilidad si, antes de la comisión del delito, ha adoptado y ejecutado eficazmente un modelo de organización y gestión que resulte adecuado para prevenir delitos de la naturaleza del que fue cometido o para reducir de forma significativa el riesgo de su comisión». El precepto se remite al apartado 2 (del propio art. 31 bis CP) de cara a una posible atenuación de la pena (apartado 4).

5) Los modelos de organización y gestión (previstos en el art. 31 bis apartados 2 [condición 1.<sup>a</sup>] y 4) han de cumplir los siguientes requisitos: «1.<sup>o</sup> Identificarán las actividades en cuyo ámbito puedan ser cometidos los delitos que deben ser prevenidos./ 2.<sup>o</sup> Establecerán los protocolos o procedimientos que concreten el proceso de formación de la voluntad de la persona jurídica, de adopción de decisiones y de ejecución de las mismas con relación a aquéllos./ 3.<sup>o</sup> Dispondrán de modelos de gestión de

los recursos financieros adecuados para impedir la comisión de los delitos que deben ser prevenidos./ 4.º Impondrán la obligación de informar de posibles riesgos e incumplimientos al organismo encargado de vigilar el funcionamiento y observancia del modelo de prevención./ 5.º Establecerán un sistema disciplinario que sancione adecuadamente el incumplimiento de las medidas que establezca el modelo./ 6.º Realizarán una verificación periódica del modelo y de su eventual modificación cuando se pongan de manifiesto infracciones relevantes de sus disposiciones, o cuando se produzcan cambios en la organización, en la estructura de control o en la actividad desarrollada que los hagan necesarios» (apartado 5).

El art. 31 ter CP establece que «la responsabilidad penal de las personas jurídicas será exigible siempre que se constate la comisión de un delito que haya tenido que cometerse por quien ostente los cargos o funciones aludidas en el artículo anterior, aun cuando la concreta persona física responsable no haya sido individualizada o no haya sido posible dirigir el procedimiento contra ella. Cuando como consecuencia de los mismos hechos se impusiere a ambas la pena de multa, los jueces o tribunales modularán las respectivas cuantías, de modo que la suma resultante no sea desproporcionada en relación con la gravedad de aquéllos» (apartado 1). Y añade que «la concurrencia, en las personas que materialmente hayan realizado los hechos o en las que los hubiesen hecho posibles por no haber ejercido el debido control, de circunstancias que afecten a la culpabilidad del acusado o agraven su responsabilidad, o el hecho de que dichas personas hayan fallecido o se hubieren sustraído a la acción de la justicia, no excluirá ni modificará la responsabilidad penal de las personas jurídicas, sin perjuicio de lo que se dispone en el artículo siguiente» (apartado 2).

Según el art. 31 quáter CP, «sólo podrán considerarse circunstancias atenuantes de la responsabilidad penal de las personas jurídicas haber realizado, con posterioridad a la comisión del delito y a través de sus representantes legales, las siguientes actividades:/ a) Haber procedido, antes de conocer que el procedimiento judicial se dirige contra ella, a confesar la infracción a las autoridades./ b) Haber colaborado en la investigación del hecho aportando pruebas, en cualquier momento del proceso, que fueran nuevas y decisivas para esclarecer las responsabilidades penales dimanantes de los hechos./ c) Haber procedido en cualquier momento del procedimiento y con anterioridad al juicio oral a reparar o disminuir el daño causado por el delito./ d) Haber establecido, antes del comienzo del juicio oral, medidas eficaces para prevenir y descubrir los delitos que en el futuro pudieran cometerse con los medios o bajo la cobertura de la persona jurídica».

Y dice el art. 31 quinquies que «las disposiciones relativas a la responsabilidad penal de las personas jurídicas no serán aplicables al Estado, a las Administraciones públicas territoriales e institucionales, a los Organismos Reguladores, las Agencias y Entidades públicas Empresariales, a las organizaciones internacionales de derecho público, ni a aquéllas otras que ejerzan potestades públicas de soberanía o administrativas» (apartado 1). Por otro lado, según ese mismo art., «en el caso de las Sociedades mercantiles públicas que ejecuten políticas públicas o presten servicios de interés

*económico general, solamente les podrán ser impuestas las penas previstas en las letras a) [Multa por cuotas o proporcional] y g) [Intervención judicial para salvaguardar los derechos de los trabajadores o de los acreedores por el tiempo que se estime necesario, que no podrá exceder de cinco años] del apartado 7 del artículo 33. Esta limitación no será aplicable cuando el juez o tribunal aprecie que se trata de una forma jurídica creada por sus promotores, fundadores, administradores o representantes con el propósito de eludir una eventual responsabilidad penal» (apartado 2).*

Finalmente, dispone el art. 310 bis CP que «cuando de acuerdo con lo establecido en el art. 31 bis una persona jurídica sea responsable de los delitos recogidos en este Título [De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social], se le impondrán las siguientes penas: / a) Multa del tanto al doble de la cantidad defraudada o indebidamente obtenida, si el delito cometido por la persona física tiene prevista una pena de prisión de más de dos años. / b) Multa del doble al cuádruple de la cantidad defraudada o indebidamente obtenida, si el delito cometido por la persona física tiene prevista una pena de prisión de más de cinco años. / c) Multa de seis meses a un año, en los supuestos recogidos en el art. 310. / Además de las señaladas, se impondrá a la persona jurídica responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de tres a seis años. Podrá imponerse la prohibición para contratar con las Administraciones Públicas. / Atendidas las reglas establecidas en el art. 66 bis, los jueces y tribunales podrán asimismo imponer las penas recogidas en las letras b), c), d), e) y g) del apartado 7 del art. 33».

## VII. EL DELITO DE CONTRABANDO

En síntesis, podemos afirmar que, según el art. 2 de la LO 12/1995, de 12 de diciembre, de represión del contrabando, esta figura delictiva requiere que el valor de los bienes, mercancías, géneros o efectos sea igual o superior a los siguientes importes: 150.000 €, con carácter general (pensemos en los elementos de «lícito comercio» a los que se refiere el art. 2.1 de la LO 12/1995); 50.000 €, tratándose de bienes del Patrimonio Histórico Español, o de determinadas especies de fauna y flora silvestres protegidas, entre otros supuestos contemplados en el apartado 2 de dicho art.; o 15.000 €, en el caso de labores de tabaco (art. 2.3). Téngase en cuenta además que se incurre asimismo en delito de contrabando, si el objeto fueran drogas tóxicas, armas, explosivos «o cualesquiera otros bienes cuya tenencia constituya delito, o cuando el contrabando se realice a través de una organización, con independencia del valor de los bienes, mercancías o géneros» (art. 2.3).

Con carácter general, «los que cometieren el delito de contrabando serán castigados con las penas de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo del valor de los bienes, mercancías, géneros o efectos» (art. 3.1).

Destacamos además que en los procedimientos por delito de contrabando la responsabilidad civil comprenderá la totalidad de la deuda tributaria no ingresada que la Administración no haya podido liquidar (por prescripción o debido a las excepciones del art. 251.1 LGT a la práctica de liquidaciones en caso de existencia de indicios de delito contra la Hacienda Pública), incluidos sus intereses de demora (art. 4). Sobre la liquidación de la deuda aduanera y tributaria en relación con los delitos de contrabando y medidas cautelares y competencias de investigación patrimonial en tales delitos, nos remitimos a la Disp. Adic. 4.<sup>a</sup> de la LO 12/1995.

Se ha dispuesto también que *«para la ejecución de la pena de multa y de la responsabilidad civil, los jueces y tribunales recabarán el auxilio de los servicios de la Administración tributaria, que las exigirá por el procedimiento administrativo de apremio en los términos establecidos en la Ley General Tributaria»* (art. 4 bis).

Por otro lado, *«toda pena que se impusiere por un delito de contrabando llevará consigo el comiso de los siguientes bienes, efectos e instrumentos: / a) Las mercancías que constituyan el objeto del delito. / b) Los materiales, instrumentos o maquinaria empleados en la fabricación, elaboración, transformación o comercio de los géneros estancados [los relativos a monopolios estatales, así como las labores de tabaco y, en general, todos aquéllos a los que las leyes les otorguen esa condición de estancados] o prohibidos. / c) Los medios de transporte con los que se lleve a efecto la comisión del delito, salvo que pertenezcan a un tercero que no haya tenido participación en aquél y el juez o el tribunal competente estime que dicha pena accesoria resulta desproporcionada en atención al valor del medio de transporte objeto del comiso y al importe de las mercancías objeto del contrabando. / d) Las ganancias obtenidas del delito, cualesquiera que sean las transformaciones que hubieran podido experimentar. / e) Cuantos bienes y efectos, de la naturaleza que fueren, hayan servido de instrumento para la comisión del delito»* (art. 5.1).

Remarcamos que *«los bienes, efectos e instrumentos definitivamente decomisados por sentencia se adjudicarán al Estado. Los bienes de lícito comercio serán enajenados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, con excepción de los bienes de lícito comercio decomisados por delito de contrabando de drogas tóxicas, estupefacientes y sustancias psicotrópicas, o de precursores de la mismas»* (interviene entonces la llamada Mesa de Coordinación de Adjudicaciones, en el marco de la Ley 17/2003, de 29 de mayo, por la que se regula el Fondo de bienes decomisados por tráfico ilícito de drogas y otros delitos relacionados) (art. 5.6).

Finalmente, ponemos de relieve que: 1) *«Si los órganos de la administración aduanera de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en el curso de un procedimiento administrativo, estimasen que una conducta pudiera ser constitutiva de delito de contrabando, pasarán el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitirán el expediente al Ministerio Fiscal, y se abstendrán de seguir el procedimiento administrativo sancionador, que quedará suspendido mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o el archivo de las actuaciones,*

*o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal».* 2) Como corresponde al principio *non bis in idem*, «la sentencia condenatoria impedirá la imposición de sanción por infracción administrativa de contrabando». 3) «De no haberse apreciado en la sentencia la existencia de delito, la administración aduanera continuará sus actuaciones sancionadoras de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados y se reanudará el cómputo del plazo de prescripción en el punto en el que estaba cuando se suspendió. Las actuaciones administrativas sancionadoras realizadas durante el periodo de suspensión se tendrán por inexistentes» (art. 14 bis, apartado 1, LO 12/1995).

### VIII. PUBLICIDAD DE LA INFORMACIÓN CONTENIDA EN DETERMINADAS SENTENCIAS PENALES

Según el art. 235 ter de la LO del Poder Judicial (LOPJ), apartado 1, «es público el acceso a los datos personales contenidos en los fallos de las sentencias firmes condenatorias, cuando se hubieren dictado en virtud de los delitos previstos en los siguientes arts.:/ a) Los arts. 305, 305 bis y 306 de la LO 10/1995, de 23 de noviembre, del CP./ b) Los arts. 257 y 258 de la LO 10/1995, de 23 de noviembre, del CP, cuando el acreedor defraudado hubiese sido la Hacienda Pública./ c) El art. 2 de la LO 12/1995, de 12 de diciembre, de Represión del Contrabando, siempre que exista un perjuicio para la Hacienda Pública estatal o de la Unión Europea».

Sin embargo, lo dispuesto en dicho art. 235 ter LOPJ no será de aplicación —dice su apartado 3— cuando «el condenado o, en su caso, el responsable civil, hubiere satisfecho o consignado en la cuenta de depósitos y consignaciones del órgano judicial competente la totalidad de la cuantía correspondiente al perjuicio causado a la Hacienda Pública por todos los conceptos, con anterioridad a la firmeza de la sentencia».

### BIBLIOGRAFÍA

- AA.VV., *Manual de Delitos contra la Hacienda Pública*, Ministerio de Justicia, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2008.
- CHICO DE LA CÁMARA, P., *El delito de defraudación tributaria tras la reforma del Código Penal por la LO 5/2010. Reflexiones críticas y propuestas de lege ferenda*, Thomson Reuters-Aranzadi, Cizur Menor, 2012.
- CHOCLÁN MONTALVO, J.A., *La aplicación práctica del delito fiscal: cuestiones y soluciones*, Bosch, Wolters Kluwer, Barcelona, 2016.
- LÓPEZ MARTÍNEZ, J., «Problemas pendientes en las relaciones entre la regularización tributaria y el proceso penal a la luz de la reforma de la Ley General Tributaria», *Quincena Fiscal*, núm. 4, 2016.

- MARTÍN QUERALT, J., «La prescripción del delito fiscal... y su interrupción. Una apostilla sobre el poder bautismal del Derecho tributario», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 162, 2014.
- «Procedimiento: Más... sobre prescripción del delito fiscal», *Carta Tributaria*, núm. 21, 2016.
- «La práctica de liquidaciones en caso de delito contra la Hacienda Pública», BOSCH CHOLBI, J.L. (Coord.), *Comentarios a la Ley General Tributaria al hilo de su reforma*, CISS, Wolters Kluwer, Madrid, 2016.
- «La fiscalía europea y los delitos contra la Hacienda Pública comunitaria», *Carta Tributaria*, núm. 33, 2017.
- MARTÍN QUERALT, J.; CARRASQUER CLARI, M.<sup>a</sup> L., «La regularización tributaria sobre hechos no probados en vía penal. (Comentario a la Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de noviembre de 2014)», *Tribuna Fiscal*, núm. 277, 2015.
- Memento Práctico Fiscal 2018*, Francis Lefebvre, Madrid, 2018.
- Memento Práctico Procedimientos Tributarios 2017-2018*, Francis Lefebvre, Madrid, 2016.
- MERINO JARA, I.; SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J. L., *El delito fiscal*, Ederesa, Madrid, 2004.
- MUÑOZ MERINO, A., *El delito de contrabando*, Aranzadi, Pamplona, 1992.
- PÉREZ ROYO, F., *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986.
- RAMÍREZ GÓMEZ, S., «Las actuaciones de la Administración tributaria en los supuestos de delito contra la Hacienda Pública», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 171, 2016.
- SANZ DÍAZ-PALACIOS, J. A., *Derecho a no autoinculparse y delitos contra la Hacienda Pública*, Colex, Madrid, 2004.
- *Las amnistías fiscales en España: la «declaración tributaria especial» del año 2012 y el delito de blanqueo de capitales*, Thomson Reuters-Aranzadi, Cizur Menor, 2014.
- «Las Sentencias del Tribunal Constitucional 18/2005 y 68/2006, y los pronunciamientos del Tribunal de Estrasburgo Shannon, Weh y Allen. (Reflexiones sobre inspección tributaria y autoincriminación)», *Impuestos*, núm. 20, 2006.
- «Elementos adicionales de análisis en materia de no autoincriminación tributaria», *Documentos* (DOC. N.º 19/08), Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2008.
- «El derecho de los contribuyentes a no autoinculparse en el asunto Cham-baz contra Suiza. (Comentario de la STEDH de 5 de abril de 2012)», *Tribuna Fiscal*, núm. 263, 2012.



- «Reflexiones sobre la reforma del Código Penal en materia de lucha contra el fraude tributario. (Proyecto de Ley Orgánica publicado el 7 de septiembre de 2012)», *Diario La Ley*, núm. 7952, 26 de octubre de 2012.
  - «Consumación y prescripción penales en la obtención indebida de devoluciones tributarias: el caso del IVA, en particular», *Impuestos*, núms. 19-20, 2012.
  - «El derecho de las personas jurídicas a no autoinculparse por delito fiscal (reflexiones a raíz de la Circular de la Fiscalía General del Estado 1/2016, y de las Sentencias del Tribunal Supremo 154/2016 y 221/2016)», *Diario La Ley*, núm. 8737, 2016.
  - «La Directiva (UE) 2016/343 y el derecho a no autoinculparse en materia tributaria», *Crónica Tributaria*, núm. 162, 2017.
- SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J. L.; MERINO JARA, I., «Pasado, presente y futuro de las regularizaciones tributarias en Derecho penal», *Diario La Ley*, núm. 8052, 27 de marzo de 2013.
- TEJERIZO LÓPEZ, J.M., «El procedimiento de inspección en los supuestos de presunto delito contra la Hacienda Pública», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 170, 2016.





# TEMA 23

## PROCEDIMIENTOS DE REVISIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA (I): PROCEDIMIENTOS ESPECIALES DE REVISIÓN

Saturnina Moreno González  
*Catedrática de Derecho Financiero y Tributario*  
*Universidad de Castilla-La Mancha*  
*Centro Internacional de Estudios Fiscales*

### SUMARIO:

I. Introducción. II. Procedimientos especiales de revisión. 1. Consideraciones generales. 2. Declaración de nulidad de pleno derecho. 3. Declaración de lesividad de actos anulables. 4. La revocación. 5. Rectificación de errores materiales, de hecho o aritméticos. 6. Devolución de ingresos indebidos. 6.1. Examen de un supuesto especial: responsabilidad patrimonial derivada de la inconstitucionalidad de una norma. Bibliografía.

### I. INTRODUCCIÓN

En un sentido amplio, con el término «revisión» se alude a toda anulación de actos administrativos realizada por diversos órganos y a través de distintas vías. Así, la Administración tributaria puede revisar sus propios actos, bien por el propio órgano que los dictó, bien por un superior jerárquico, o bien por órganos especializados en resolver reclamaciones (tribunales económico-administrativos). Pero los actos administrativos tributarios, como cualquier acto administrativo, pueden ser también recurridos ante los tribunales de lo contencioso-administrativo.

No vamos a ocuparnos en esta sede del recurso ante los tribunales de justicia. Nuestro análisis se centrará, por tanto, en el examen de la revisión de los

actos y resoluciones tributarios realizada por la propia Administración, dentro de la cual es posible diferenciar dos modalidades: La *revisión sin previo recurso*, tradicionalmente llamada revisión de oficio, que pueden instar directamente los órganos de la Administración tributaria en determinados supuestos (donde se sitúan la nulidad de pleno derecho, la declaración de lesividad, la revocación, la rectificación de errores materiales, aritméticos o de hecho, y el procedimiento de devolución de ingresos indebidos). Y la *revisión previo recurso* de los particulares, que engloba el recurso de reposición y las reclamaciones económico-administrativas.

La revisión en vía administrativa de los actos tributarios es consecuencia de los «privilegios» con que cuenta la Administración. Ésta dispone de *autotutela declarativa y ejecutiva*, esto es, puede declarar y ejecutar el Derecho sin necesidad de acudir a los tribunales de justicia. Además, los actos administrativos gozan de la presunción de legalidad. Ahora bien, dicha presunción no es absoluta (es una presunción *iuris tantum*), por lo que los actos tributarios pueden ser objeto de revisión, por la propia Administración o a instancia de los administrados, para corregirlos, enmendarlos o anularlos, tal y como se desprende de los arts. 6 y 213 de la Ley General Tributaria.

Con carácter general el art. 6 señala que «[e]l 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 en los términos establecidos en las leyes». Por su parte, el art. 213.1 afirma que «[l]os actos y actuaciones de aplicación de los tributos y los actos de imposición de sanciones podrán revisarse conforme a lo establecido en los capítulos siguientes, mediante: a) Los procedimientos especiales de revisión. b) El recurso de reposición. c) Las reclamaciones económico-administrativas».

El TC, de forma reiterada, ha admitido la compatibilidad con el art. 24.1 de la Constitución (derecho fundamental a la tutela judicial efectiva) de la exigencia de reclamación en la vía administrativa de forma previa al acceso a la jurisdicción competente. La existencia de esta vía administrativa previa, a pesar de retrasar el acceso a la jurisdicción, es «un legítimo requisito exigido por el legislador», que «cumple unos objetivos razonables e incluso beneficiosos», tanto para los reclamantes, que pueden así resolver el problema de forma más rápida y acomodada a sus intereses, como para el órgano administrativo, poniendo en su conocimiento el contenido y fundamento de la pretensión formulada y dándole ocasión de resolver directamente el litigio, evitando la vía judicial (SSTC 275/2005, FJ. 4º; SSTC 194/1997, FJ. 2º; y 120/1993, FJ. 3º, entre otras).

Por lo que se refiere a las fuentes normativas que regulan las distintas vías de revisión de los actos administrativos tributarios, ha de hacerse referencia, en primer lugar, al Título V de la LGT. Dicho Título consta de cuatro capítulos: el primero de ellos (arts. 213 a 215) establece una serie de normas comunes a todas las modalidades de revisión (relativas a la capacidad y representa-

ción, prueba, notificaciones, plazos y motivación de las resoluciones); el segundo (arts. 216 a 221) se dedica a regular los distintos procedimientos especiales de revisión; el tercero (arts. 222 a 225) afecta al recurso de reposición; y el cuarto (arts. 226 a 248) comprende las reclamaciones económico-administrativas. El desarrollo reglamentario de dicho Título se contiene en el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de desarrollo de la Ley General Tributaria en materia de Revisión en Vía Administrativa (en adelante, RRVA). La Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la LGT, incorporó numerosas novedades en la vía revisora con la pretendida finalidad de conseguir el reforzamiento de la seguridad jurídica, la agilización de la actuación de los tribunales económico-administrativos y la reducción de la litigiosidad. La reforma efectuada por esta norma legal en el Título V de la LGT se completa con la recientemente realizada por el Real Decreto 1073/2017, de 29 de diciembre, sobre el RRVA.

La legislación administrativa tiene carácter supletorio respecto a los procedimientos de aplicación de los tributos. El art. 7.2 de la LGT reconoce ese carácter supletorio de las disposiciones generales del Derecho administrativo y de los preceptos del Derecho común. Este extremo es confirmado por la Disposición Adicional Primera de la Ley 39/2015, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, que declara a ésta meramente supletoria de la normativa tributaria.

## **II. PROCEDIMIENTOS ESPECIALES DE REVISIÓN**

### **1. Consideraciones generales**

Según establece el art. 216 LGT, *«son procedimientos especiales de revisión los de:*

- a) Revisión de actos nulos de pleno derecho.*
- b) Declaración de lesividad de actos anulables.*
- c) Revocación.*
- d) Rectificación de errores.*
- e) Devolución de ingresos indebidos.»*

La LGT de 2003 aproximó el régimen jurídico de los procedimientos especiales de revisión al establecido en la legislación administrativa general. De hecho, sólo el último de los procedimientos enumerados (devolución de ingresos indebidos) es específico del ámbito tributario.

Los procedimientos especiales de revisión son los medios a través de los cuales la Administración, a iniciativa propia, puede volver sobre sus propios actos para corregir sus defectos o para anularlos. Son notas comunes a todos

ellos las siguientes: se desarrollan a iniciativa de la Administración, si bien algunos de ellos también pueden iniciarse a instancia de parte (como los procedimientos de nulidad de pleno derecho y de corrección de errores); pueden recaer sobre actos firmes; gozan de amplios plazos de interposición; y tienen un carácter excepcional, pudiendo interponerse sólo por motivos tasados.

En relación con la última nota mencionada (excepcionalidad), es necesario subrayar que estos procedimientos permiten a la Administración volver sobre sus propios actos para corregirlos o anularlos, lo que puede suponer una variación de la posición jurídica previamente declarada por los interesados. Se observa, pues, la tensión existente entre el principio de legalidad —que aconseja la eliminación de los actos administrativos contrarios al ordenamiento jurídico— y el principio de seguridad jurídica —del que deriva el establecimiento de límites a esta potestad administrativa para evitar en los particulares afectados una situación de incertidumbre constante—. El equilibrio entre ambos principios se restablece otorgando a los procedimientos especiales de revisión un carácter excepcional, supeditando su procedencia a la efectiva concurrencia de determinados motivos que constituyen verdaderas causas tasadas, enumeradas de manera exhaustiva en la Ley. Supuestos que, como veremos, son interpretados de forma restrictiva por nuestra jurisprudencia (entre otras, STS de 14 de marzo de 1998, FJ. 8º, y SAN de 26 de octubre de 2006, FJ. 3º).

Por otra parte, estos procedimientos especiales no podrán deducirse cuando los actos que los motivan se han visto confirmados por sentencia judicial firme, según se desprende del art. 213.3 LGT.

## 2. Declaración de nulidad de pleno derecho

Este procedimiento, regulado en los arts. 217 LGT y 4 a 6 del RRVA, es análogo al regulado en la legislación administrativa general. Por lo que se refiere al *ámbito objetivo de aplicación* de este procedimiento, podrá declararse la nulidad de pleno derecho tanto de los «actos» dictados en materia tributaria (actos de aplicación de los tributos y actos de imposición de sanciones), como de las «resoluciones» de los órganos económico-administrativos, siempre que unos y otras hayan puesto fin a la vía administrativa o no hayan sido recurridos en plazo. No es posible la declaración administrativa de nulidad de una resolución firme con autoridad de cosa juzgada en virtud de decisión judicial, ya que en tal caso la revisión solo puede hacerse a través del recurso extraordinario de revisión jurisdiccional (SAN 28 de marzo de 2012, FJ. 2º). Es indiferente que esos actos o resoluciones sean declarativos de derechos y, por tanto, favorables a los obligados tributarios, o sean de gravamen o perjudiciales para éstos. Ha de entenderse que cuando el art. 217.1 LGT habla de actos o de resoluciones firmes está haciendo referencia a su firmeza en la vía admi-

nistrativa (*Vid.* Dictamen del Consejo de Estado nº 1403/2003, de 22 de mayo de 2003, sobre el Anteproyecto de Ley General Tributaria).

Los *actos o resoluciones susceptibles de ser declarados nulos de pleno derecho* son exclusivamente aquellos en los que concurra alguno de los vicios de nulidad enumerados en el art. 217.1 LGT (STSJ de Murcia de 26 de marzo de 2012, FJ. 2º) lista plenamente coincidente con la del art. 47.1 de la Ley 39/2015, que reitera la contenida en su precedente art. 62 de la Ley 30/1992. Bajo la vigencia de la Ley 30/1992, la jurisprudencia no dudó en trasladar al ámbito tributario las consideraciones vertidas en el ámbito administrativo general, por lo que, dada la identidad de los supuestos de nulidad de pleno derecho contenidos en esa Ley y en la vigente Ley 39/2015, cabe esperar la misma solución.

Así pues, la nulidad se declarará respecto de aquellos actos o resoluciones que:

a) *Lesionen derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional.* Los derechos y libertades susceptibles de amparo son, como es sabido y de acuerdo con el art. 53.2 CE, los derechos y libertades reconocidos en el art. 14 y en la Sección Primera del Capítulo Segundo del Título I CE (arts. 15 a 29) y la objeción de conciencia reconocida en el artículo 30.

En el ámbito tributario, los derechos fundamentales cuya vulneración puede alegarse de forma más frecuente son el art. 14 (principio de igualdad en la aplicación de la ley), el art. 18 (intimidad personal y familiar), el art. 24 (prohibición de indefensión y presunción de inocencia) y el art. 25 (principio de personalidad de la pena). Puede citarse como ejemplo una STSJ del Principado de Asturias de 10 de diciembre de 2001 (FEJJ. 3º y 4º), que anula una liquidación en cuanto a la sanción que contenía, puesto que hacía responsable del pago de la misma a la esposa del sujeto infractor. El tribunal sostiene que aunque ambos cónyuges habían optado por el régimen de tributación conjunta en el IRPF y, por tanto, quedaban solidariamente obligados al pago de la deuda tributaria, no podía exigirse a la esposa que respondiera solidariamente del importe de la sanción, por cuanto no fue ella quien cometió la infracción tributaria consistente en no incluir en la declaración los rendimientos derivados de la actividad empresarial ejercida exclusivamente por el esposo. Asimismo, la SAN de 25 de enero de 2016 (FJ 8º) estima la acción de nulidad por vulneración del derecho a la presunción de inocencia por parte de un acto consentido y firme de derivación de responsabilidad subsidiaria frente al administrador de una sociedad, ya que un acto idéntico emitido frente al otro administrador de la misma sociedad había sido declarado judicialmente no conforme a derecho.

b) *Hayan sido dictados por órgano manifiestamente incompetente por razón de la materia o del territorio.* El TS ha subrayado en una jurisprudencia constante que

la incompetencia ha de ser «*ostensible, clara, patente, notoria y palpable*», esto es, «*apreciable sin esfuerzo*». Además, exige que sea una «*incompetencia grave*», no resultando difícil calificarla como tal y sin que baste una interpretación dudosa (entre otras, SSTS de 16 de diciembre de 2004, FJ. 1º; de 18 de mayo de 2001, FJ. 6º. Asimismo, SAN de 30 de marzo de 2007, FJ. 3º).

La razón que explica la exclusión de la incompetencia jerárquica de los supuestos de nulidad de pleno derecho se encuentra en la jurisprudencia que venía entendiendo que únicamente debían considerarse actos nulos de pleno derecho aquéllos dictados por órganos manifiestamente incompetentes por razón de la materia o del territorio y no por incompetencia jerárquica, puesto que en estos últimos casos la legislación administrativa general permite la convalidación por parte del superior jerárquico (STS de 12 de abril de 2004, FJ. 3º; *vid.* art. 52.3 Ley 39/2015).

Entre los muchos ejemplos de apreciación de este vicio de nulidad radical en el ámbito tributario puede citarse una STSJ de Cantabria de 6 de noviembre de 2000 (FFJJ. 2º a 6º), que lo considera existente cuando un órgano de gestión lleva a cabo actuaciones de comprobación reservadas a la Inspección. En cambio, una SAN de 16 de marzo de 1998 (FJ. 3º) declaró que no existe incompetencia manifiesta cuando quien firma el acta de inspección es un subinspector, en lugar de un inspector como hubiera sido lo procedente.

c) *Tengan un contenido imposible*. La jurisprudencia del TS ha venido entendiendo que la imposibilidad a que se refiere este vicio de nulidad es «*de carácter material o físico*»; asimismo, la imposibilidad debe ser «*originaria*», puesto que una imposibilidad sobrevenida comportaría la simple ineficacia del acto. En definitiva, actos nulos por tener un contenido imposible son «*los que resultan inadecuados, en forma total y originaria, a la realidad física sobre la que recaen. Son también de contenido imposible los actos que encierran una contradicción interna en sus términos (imposibilidad lógica) por oponerse a Leyes físicas inexorables o a lo que racionalmente se considera insuperable*» (SSTS de 15 de abril de 2004, FJ. 3º; 2 de noviembre de 2004, FJ. 4º; 17 de enero de 2005, FJ. 6º; SAN de 16 de febrero de 2011, FJ. 4º).

En materia tributaria, este vicio de nulidad se ha apreciado en el caso de una providencia de apremio que persigue el ingreso de modo ejecutivo de una cantidad que no procede, dado que la autoliquidación del IRPF arrojaba una cuota diferencial a devolver (STSJ de Canarias, de 21 de octubre de 2004, FJ. 2º). Y también se ha considerado nulo el acto de gestión tributaria que dio lugar a la liquidación del Impuesto sobre Sucesiones frente a dos hermanas que carecían de la condición de sujeto pasivo del Impuesto, al no haber adquirido por herencia de su difunta hermana (STSJ de Canarias, de 18 de febrero de 2002, FJ. 4º).



*d) Sean constitutivos de infracción penal o se dicten como consecuencia de ésta.* Para que pueda apreciarse este motivo de nulidad radical es necesario que exista una relación directa entre la infracción penal cometida y el acto administrativo. Asimismo, es necesario que, de forma previa a decretarse la nulidad del acto en vía administrativa, la jurisdicción penal haya declarado la existencia de infracción penal. Así hay que entenderlo a partir de la propia redacción del art. 217.1 d) LGT y del principio de prejudicialidad penal establecido en el art. 10.2 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial. El órgano de la jurisdicción penal debe limitarse a señalar la existencia o inexistencia de infracción penal, correspondiendo a la Administración y a los órganos de la jurisdicción contencioso-administrativa realizar la declaración de nulidad del acto. Por otra parte, como ha señalado el TS, el delito ha de concurrir en la actuación de la propia Administración tributaria a través de los titulares de sus órganos, por lo que no cabe apreciar la nulidad de una liquidación por tener su origen en una eventual infracción penal en las actuaciones del particular (STS de 2 de octubre de 2012, FJ 3º).

*e) Hayan sido dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad en los órganos colegiados.* La aplicación de este criterio debe ser restrictiva, ya que «para declarar la nulidad es necesario que se produzca una clara, manifiesta y ostensible omisión del procedimiento» (entre otras, STS de 22 de diciembre de 2003, FJ. 3º). Dentro de este supuesto de nulidad se incluyen los casos en que se prescinde absolutamente del procedimiento administrativo (SAN 21 de enero de 2009 FJ. 4º), se omite un trámite sustancial o esencial (STS de 19 de marzo de 2001, FJ. 4º), y los actos dictados prescindiendo de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad en los órganos colegiados. En relación con este último caso, la jurisprudencia del TS ha entendido que los actos dictados por los órganos colegiados son nulos de pleno derecho cuando vulneran las reglas de convocatoria, composición, quórum, orden del día y votación establecidas en la legislación administrativa general (por ejemplo, SSTS de 26 de octubre de 1998, FJ. 2º; de 25 de abril de 2002, FEJJ. 3º y 6º; y de 11 de octubre de 2005, FJ. 4º).

Algunos pronunciamientos de nuestros tribunales de justicia parecen apreciar esta causa de nulidad de pleno derecho en relación con las actuaciones inspectoras, que derivan en la liquidación y posterior apremio de una deuda tributaria, desarrolladas con un mandatario que actúa sin poder suficiente al respecto, por cuanto la falta de notificación de dichas actuaciones al contribuyente le impide defenderse y, en su caso, impugnarlas (STSJ del Principado de Asturias de 24 de mayo de 2005, FJ. 2º; STSJ de la Comunidad Valenciana de 1 de julio de 2002, FJ. 2º; SAN de 15 de abril de 1994, FJ. 9º). Asimismo, una STS de 28 de enero de 1998 considera un vicio de nulidad la omisión del

informe razonado exigido en los supuestos de aplicación del régimen de estimación indirecta. Nótese que todos estos supuestos también podrían considerarse comprendidos dentro del art. 217.1 a), ya que se trata de actuaciones u omisiones que lesionan la prohibición de la indefensión establecida en el art. 24 CE. En cambio, la falta u omisión del trámite de audiencia previa al interesado no es, por sí sola, motivo de nulidad de pleno derecho, sino de anulabilidad (SSTS de 26 de abril de 2012, FJ. 4º; y 17 de mayo de 2012, FJ. 4º).

*f) Los actos expresos o presuntos contrarios al ordenamiento jurídico por los que se adquieren facultades o derechos cuando se carezca de los requisitos esenciales para su adquisición.* Esta causa de nulidad tiene su origen en una jurisprudencia reiterada que rechazaba la validez de los actos presuntos por silencio administrativo positivo cuando daba lugar al reconocimiento de derechos sin que se dieran los requisitos legales para su adquisición. La legislación administrativa general extendió esta causa de invalidez a todo tipo de actos y así lo hace también la LGT.

*g) Cualquier otro que se establezca expresamente en una disposición de rango legal.* Recordemos que en esta materia el principio de reserva de ley impide al reglamento incorporar nuevos supuestos de nulidad de pleno derecho. Son varias las leyes especiales que declaran nulos de pleno derecho diferentes actos administrativos. Ciñéndonos a las normas estrictamente financieras puede citarse como ejemplo el art. 46 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, que declara nulos de pleno derecho los actos administrativos y disposiciones generales con rango inferior a la ley por los que se autoricen compromisos de gasto y adquisición de obligaciones por cuantía superior al importe de los créditos autorizados en los estados de gastos de la Ley de Presupuestos Generales del Estado. Un supuesto muy similar de nulidad de pleno derecho se contiene en el art. 173.5 del TRLRHL (Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo). También se encuentran causas específicas de nulidad en el art. 39 de la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, con efectos a partir del 9 de marzo de 2018.

El *procedimiento* puede iniciarse tanto de oficio (por acuerdo del órgano que dictó el acto o de su superior jerárquico) como a instancia del interesado. La jurisprudencia del TS señala que el interesado dispone no de un simple derecho de petición, sino de una auténtica «acción de nulidad» que inicia el procedimiento revisorio, sin sujeción a plazos, y que permite al particular interesado revisar actos con vicios especialmente graves, aunque sean firmes y consentidos, o como vía alternativa a la judicial (STS de 1 de septiembre de 1988, FJ. 1º).

La LGT no hace mención alguna al plazo en el que puede ejercitarse la potestad de revisión de los actos nulos de pleno derecho. Sin embargo, según se desprende del art. 106.1 de la Ley 39/2015, la revisión de oficio de los actos nulos de pleno derecho puede ejercitarse «en cualquier momento», dado el carác-

ter insubsanable e imprescriptible de la nulidad de pleno derecho. Ahora bien, ese carácter imprescriptible de la impugnación de actos viciados de nulidad radical sólo se refiere o afecta a la solicitud de nulidad en vía administrativa, por el cauce del art. 106.1 de la Ley 39/2015 (o del art. 217 LGT); por el contrario, cuando la nulidad se insta en la vía contenciosa, el recurrente ha de someterse a los plazos procesales correspondientes (entre otras, SSTS de 13 de junio de 2003, FJ. 2º; de 20 de diciembre de 2002, FJ. 2º; de 14 de abril de 2000, FJ. 3º; SAN de 16 de febrero de 2011, FJ. 4º).

En el caso de que el procedimiento se inicie a instancia de parte, el escrito se dirigirá al órgano que dictó el acto cuya revisión se pretende. Se podrá acordar motivadamente la inadmisión a trámite de las solicitudes formuladas por los interesados, sin necesidad de recabar dictamen del órgano consultivo, en los siguientes casos: cuando el acto no sea firme en vía administrativa; cuando la solicitud no se base en alguna de las causas de nulidad del art. 217.1 que se acaban de examinar; cuando carezca manifiestamente de fundamento; así como en el supuesto de que se hubieran desestimado en cuanto al fondo otras solicitudes sustancialmente iguales.

El órgano competente para tramitar el procedimiento solicitará al órgano que dictó el acto la remisión de una copia cotejada del expediente administrativo y de un informe sobre los antecedentes del procedimiento que fuesen relevantes para resolver. También podrá solicitar cualquier otro dato o antecedente que considere necesario para elaborar la propuesta de resolución.

En el procedimiento se dará audiencia al interesado y a aquéllos cuyos derechos o intereses resultaron afectados por el mismo. El plazo para sustanciar el trámite de audiencia es de 15 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo.

Concluido el trámite de audiencia, el órgano competente para tramitar el procedimiento formulará la propuesta de resolución al órgano competente para resolver. Recibida la propuesta de resolución, se solicitará el dictamen del Consejo de Estado u órgano equivalente de la Comunidad Autónoma, si lo hay. La declaración de nulidad requerirá dictamen favorable previo del Consejo de Estado u órgano equivalente de la respectiva Comunidad Autónoma, si lo hubiere (SSTC 56/1990 y 204/1992).

En el ámbito de las competencias del Estado, la resolución de este procedimiento corresponderá al Ministro de Hacienda, que podrá delegarla. Las CCAA son competentes para revisar los actos dictados en vía de gestión y de resolución de reclamaciones cuando se trata de tributos propios, y para revisar, por delegación, los actos dictados en vía de gestión en materia de tributos cedidos (art. 19 de la LOFCA. El art. 59 de Ley 22/2009, de 18 de diciembre, se refiere al alcance de la delegación de competencias en relación con la revisión en vía administrativa, competencias que se extienden, entre otras, a los procedimientos especiales de revisión). El órgano competente será el que esta-

blezcan las normas de organización de cada Comunidad Autónoma. Respecto a las Entidades Locales, el art. 110.1 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, LBRL, otorga al Pleno de la Corporación la competencia para realizar la declaración de nulidad de pleno derecho.

El plazo máximo para notificar la resolución expresa será de un año desde que se presente la solicitud por el interesado o desde que se le notifique el acuerdo de iniciación de oficio del procedimiento (art. 217.6 LGT). El transcurso del plazo referido sin que se hubiera notificado resolución expresa producirá los siguientes efectos:

- a) La caducidad del procedimiento iniciado de oficio, sin que ello impida que pueda iniciarse de nuevo otro procedimiento con posterioridad.
- b) La desestimación por silencio administrativo de la solicitud, si el procedimiento se hubiera iniciado a instancia del interesado.

La resolución expresa o presunta o el acuerdo de inadmisión a trámite de las solicitudes de los interesados pondrán fin a la vía administrativa, pudiendo impugnarse tan sólo en vía contenciosa.

### 3. Declaración de lesividad de actos anulables

La declaración de lesividad es el procedimiento al que debe recurrir la Administración como condición necesaria para proceder a la impugnación de sus propios actos y resoluciones favorables a los interesados que pueden haber llegado a adquirir la condición de firmeza. Los actos y resoluciones firmes no pueden ser revisados en perjuicio de tercero salvo en los supuestos de nulidad radical o de simple rectificación de errores. Fuera de estos casos, la firmeza del acto impide, en principio, su revisión en perjuicio de terceros, aunque el acto no sea conforme con el ordenamiento jurídico. Sin embargo, en este último supuesto se reconoce a la Administración la posibilidad excepcional de declarar la lesividad del acto para, acto seguido, proceder a su impugnación en la vía jurisdiccional (obsérvese, no obstante, que el art. 218 LGT no exige expresamente, a diferencia del procedimiento de nulidad de pleno derecho, que los actos o resoluciones a declarar lesivos sean firmes, por lo que, en principio, sean o no firmes puede promoverse la declaración de lesividad).

Realmente no estamos en presencia de un auténtico procedimiento de revisión en vía administrativa, puesto que la Administración debe acudir a la vía judicial para obtener la anulación del acto, constituyéndose, como ha reconocido abundante jurisprudencia, en un *presupuesto procesal* para la interposición del recurso contencioso-administrativo (SSTS de 23 de abril de 2002, FJ. 3º; de 10 de octubre de 2000, FJ. 4º; de 18 de julio de 2000, FJ. 1º; asimismo, STSJ de la Comunidad Valenciana de 28 de septiembre de 2007, FJ. 3º).

Se regula en el art. 218 LGT y en los arts. 7 a 9 RRVA. El *objeto de la declaración de lesividad* son los «actos» de aplicación de los tributos y de imposición de las sanciones tributarias, así como las «resoluciones» de los tribunales económico-administrativos. Para que se declare la lesividad unos y otras han de incurrir en «*cualquier infracción del ordenamiento jurídico*». El único requisito que se exige es que tales actos o resoluciones sean favorables a los interesados, es decir, la declaración de lesividad debe utilizarse cuando la Administración pretenda anular un acto o resolución tributaria en perjuicio de los interesados, sea dicho acto declarativo de derechos o establezca un gravamen u obligación. Este es el caso, por ejemplo, de una liquidación tributaria por determinado importe que la Administración pretende revisar por considerarla lesiva para el interés público, dictando posteriormente, una vez anulado el acto por la jurisdicción contencioso-administrativa, una liquidación por un importe superior.

El *procedimiento sólo puede iniciarse de oficio* por la Administración. Acordado el inicio del procedimiento, que deberá notificarse al interesado, dicho acuerdo se comunicará al órgano proponente, al competente para tramitar y al que dictó el acto objeto del procedimiento. Éste último deberá remitir una copia cotejada del expediente al órgano competente para tramitar en el plazo de 10 días a partir de la recepción de la comunicación y a la que acompañará un informe sobre los antecedentes que fueran relevantes para resolver. Asimismo, se podrá solicitar cualquier otro dato, antecedente o informe que se considere necesario. Una vez recibida la copia del expediente y emitidos, en su caso, los informes, se dará trámite de audiencia a los interesados por un plazo de 15 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo, para que puedan alegar y presentar los documentos y justificantes que estimen pertinentes (arts. 218.2 LGT y 8.3 RRVA).

Concluido el trámite de audiencia, el órgano competente para tramitar el procedimiento formulará una *propuesta de resolución* y, a continuación, deberá solicitar un informe del órgano con funciones de asesoramiento jurídico sobre la procedencia de que el acto sea declarado lesivo. En el ámbito de la Administración General del Estado, corresponde elaborar dicho informe a la Abogacía General del Estado. Una vez recibido el informe jurídico, se remitirá una copia cotejada del expediente completo al órgano competente para resolver.

El *órgano competente* para resolver dictará la resolución que proceda y en el caso de declararse la lesividad, remitirá la resolución junto con la copia cotejada del expediente administrativo al órgano encargado de la defensa y representación en juicio de la Administración autora del acto a fin de proceder a su posterior impugnación en vía contencioso-administrativa (STS de 20 de noviembre de 2012, FJ. 3º). La declaración de lesividad debe motivarse, haciendo constar expresamente los argumentos en que se fundamenta la impugnación del acto. En este sentido, el TS ha afirmado que los vicios imputados al acto administrativo en la declaración de lesividad son los únicos que pueden

alegarse después en la vía judicial, sin que la demanda pueda referirse a vicios en que incurriera un acto preparatorio de aquel declarado lesivo, si este acto de naturaleza preparatoria no hubiera sido también declarado lesivo por la Administración (STS de 10 de noviembre de 1998, FJ. 2º).

En el ámbito de la Administración General del Estado, la competencia para resolver corresponderá al Ministro de Hacienda, que podrá delegarla. Por lo que se refiere al ámbito de las CCAA, la declaración de lesividad se adoptará por el órgano que establezca su propia normativa. Téngase presente que, cuando estemos en presencia de tributos cedidos por el Estado, el ejercicio de esta competencia se hará por delegación (art. 59 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre). En la Administración Local, la declaración de lesividad se adoptará por el Pleno de la Corporación o, en defecto de éste, por el órgano colegiado superior de la entidad [arts. 110 y 22.2 k) de la Ley 7/1985, de 2 de abril, y 107.4 de la Ley 39/2015 ].

El *plazo* de duración del procedimiento es de tres meses a contar desde el día en que la Administración acuerda su iniciación. Si la declaración de lesividad tiene lugar transcurrido el plazo de tres meses, se producirá la caducidad, que deberá declararse de oficio o a instancia del interesado, ordenándose el archivo de las actuaciones. El procedimiento podrá iniciarse nuevamente siempre que no haya transcurrido el período de cuatro años desde que se notificó el acto administrativo objeto de declaración. Por último, el plazo para acudir a la vía judicial es de dos meses a contar desde el día siguiente a la fecha de la declaración de lesividad.

#### 4. La revocación

Regulado en el art. 219 LGT y en los arts. 10 a 12 RRVA, este procedimiento especial de revisión permite a la Administración revocar sus actos en beneficio de los interesados. La revocación sólo podrá producirse por alguno de los siguientes motivos contenidos en el artículo 219.1 LGT:

— *Cuando se estime que el acto infrinja manifiestamente la ley.* Una consolidada doctrina jurisprudencial entiende que la ilegalidad manifiesta «únicamente comprende el quebrantamiento claro y patente de un precepto positivo con categoría de Ley formal y alcance sustantivo (no formal)» (SSTS de 22 de noviembre de 2016, FJ 6º; 7 de febrero de 2003, FJ. 3º; de 22 de noviembre de 2002, FJ. 3º; de 14 de marzo de 1998, FJ. 8º). A pesar de ello, un sector de la doctrina tributaria considera que también deberían incluirse dentro de este supuesto la infracción manifiesta de la doctrina legal y de disposiciones de rango reglamentario (PÉREZ ROYO, F., 2005. Pág. 415).

En relación con este motivo, algunos tribunales de justicia han señalado que la falta de aplicación de la reducción por minusvalía en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones reuniendo el interesado los requisitos legales para



gozar de ella constituye una infracción manifiesta de la ley, sin que a ello obste que el cumplimiento de tales requisitos no se acreditara en el procedimiento de gestión, por lo que procede acordar la revocación y correspondiente devolución de ingresos indebidos (SSTSJ de Cataluña de 22 de noviembre de 2012, FFJJ 4º y 5º; y de 26 de junio de 2013, FFJJ 3º y 4º).

- *Cuando en la tramitación del procedimiento se haya producido indefensión a los interesados.* Este presupuesto suscita el problema de dilucidar si en él se incluyen los casos en que la indefensión se traduce en la lesión del derecho constitucional a la tutela judicial efectiva (supuesto en el cual el interesado podría instar el procedimiento de nulidad de pleno derecho), o se limita a los casos en que la indefensión es un mero vicio de anulabilidad. En principio, puesto que el art. 219.1 LGT no hace distinciones y teniendo en cuenta la dificultad que en ocasiones entraña en la práctica la distinción entre uno y otro, podría considerarse que la revocación es aplicable en ambos casos (ARGÜELLES PINTOS, J., 2004. Pág. 1458).
- *Cuando circunstancias sobrevenidas que afecten a una situación jurídica particular pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado.* Se trata de aquellos casos en que el acto tributario no adolece de ningún vicio en el momento de dictarse, pero circunstancias sobrevenidas determinan su improcedencia. Este sería el caso, por ejemplo, de la aparición sobrevenida de resoluciones judiciales que anulan actos dictados en condiciones sustancialmente idénticas, estableciendo un criterio opuesto a aquel que inspiró el acto dictado. A diferencia de los otros dos motivos que posibilitan el empleo de la revocación, este último ofrece un mayor margen de discrecionalidad a la Administración, puesto que la expresión «*improcedencia del acto*» es un concepto jurídico indeterminado difícil de precisar.

La LGT introduce distintas cautelas para asegurar que la Administración no haga una utilización arbitraria de esta potestad. La primera de ellas es, precisamente, el establecimiento de unos motivos o supuestos tasados en los que cabe su empleo y que acabamos de estudiar. Pero además de ello, el párrafo segundo del art. 219.1 advierte que «*la revocación no podrá constituir, en ningún caso, dispensa o exención no permitida por las normas tributarias, ni ser contraria al principio de igualdad, al interés público o al ordenamiento jurídico*». Por otra parte, la revocación sólo será posible mientras no haya transcurrido el plazo de prescripción.

Por lo que se refiere a los *actos susceptibles de revocación*, el art. 219.1 LGT parece excluir a las resoluciones económico-administrativas, pues se refiere únicamente a «actos» (a diferencia de los arts. 217 y 220 de la Ley que aluden expresamente a «actos» y «resoluciones»). Esta exclusión encuentra confirmación



en el art. 213.2 LGT, que impide la revocación de las resoluciones firmes de los órganos económico-administrativos, así como de los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones sobre los que hubiera recaído resolución económico-administrativa. De forma expresa, el art. 10.3 RRVA excluye las reclamaciones económico-administrativas y en relación con los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones precisa que podrán ser revocados aunque hayan sido objeto de impugnación en vía económico-administrativa, en tanto no se haya dictado resolución por el tribunal económico-administrativo.

Son revocables tanto los actos firmes como los no firmes. La revocación puede plantearse incluso en relación con actos recurridos en vía administrativa, en tanto no haya recaído resolución en primera instancia. Ello es coherente con la finalidad de la revocación: reducir la litigiosidad mediante la revocación de oficio del acto recurrido cuando se dé alguno de los motivos para ello, antes de que los tribunales económico-administrativos obliguen a los órganos de aplicación de los tributos a rectificar.

Finalmente, debe recordarse que la Administración podrá revocar sus actos siempre que, como consecuencia de ésta, se produzca una mejora en la posición jurídica de los interesados (tal y como se deduce del tenor del art. 219.1 al establecer que *«la Administración Tributaria podrá revocar sus actos en beneficio de los interesados»*), puesto que para producir un resultado perjudicial a éstos deberá acudir, como ya sabemos, al procedimiento especial de nulidad de pleno derecho o a la declaración de lesividad.

El *procedimiento* de revocación *se inicia siempre de oficio*, debiendo notificar el mismo al interesado. El órgano competente para acordar el inicio del procedimiento es el superior jerárquico del que lo hubiera dictado. No obstante, el inicio podrá ser propuesto, de forma motivada, por el propio órgano que hubiera dictado el acto o por cualquier otro de la misma Administración pública.

No cabe el inicio a instancia de parte, sin perjuicio de que los interesados puedan promover su iniciación por la Administración competente mediante un escrito dirigido al órgano que dictó el acto. En este sentido, el art. 221.3 LGT admite expresamente que cuando un acto en virtud del cual se realizó un ingreso indebido haya adquirido firmeza, pueda solicitarse la devolución del mismo *«instando o promoviendo»*, según proceda, los procedimientos de nulidad de pleno derecho, de rectificación de errores o de revocación. Por consiguiente, aunque la solicitud del interesado no inicia por sí sola el procedimiento, cabe preguntarse, si en tal caso (el regulado en el art. 221.3) la Administración no tiene la obligación de iniciar el procedimiento de revocación. El art. 10.1 RRVA subraya, en cambio, que el procedimiento de revocación *«se iniciará exclusivamente de oficio»* y aunque el interesado puede promover su iniciación mediante escrito dirigido al órgano que dictó el acto, *«en este caso, la Administración quedará exclusivamente obligada a acusar recibo del escrito»* (SSTS de 22 de

noviembre de 2016, FJ 6º; 19 de mayo de 2011, FJ. 5º; SAN de 6 de noviembre de 2015, FJ 5º; STSJ de Murcia, de 25 de enero de 2012, FJ. 2º; STSJ de Cataluña de 28 de octubre de 2013, FJ 2º; STSJ de Castilla y León –Valladolid– de 30 de mayo de 2014, FJ 3º).

En cuanto a los *límites temporales* para la iniciación del procedimiento, la LGT posibilita que la revocación se lleve a cabo en tanto no haya transcurrido el plazo prescripción de cuatro años, si bien dicho período debe considerarse interrumpido por cualquier actuación administrativa formalmente orientada a la revocación.

Una vez acordado el inicio del procedimiento, la decisión se comunicará al órgano proponente, al competente para tramitar y al que dictó el acto objeto del mismo. Éste último deberá remitir una copia cotejada del expediente al órgano competente para tramitar en el plazo de diez días a partir de la recepción de la comunicación, que acompañará de un informe sobre los antecedentes relevantes para resolver y sobre la procedencia de la revocación. Asimismo, se podrá solicitar cualquier otro dato, antecedente o informe que se considere necesario (art. 11.2 RRVA).

El procedimiento de revocación exige el *trámite de audiencia* a los interesados por un plazo de quince días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo, para que aquéllos puedan ser oídos y presentar los documentos y justificantes que consideren pertinentes (art. 11.3 RRVA).

Finalizado el trámite de audiencia, el órgano competente para tramitar el procedimiento formulará la propuesta de resolución. Formulada la propuesta, dicho órgano solicitará un *informe del órgano con funciones de asesoramiento jurídico* sobre la procedencia de la revocación (art. 11.4 RRVA en redacción dada por DR 1073/2017). Dicho informe tiene carácter preceptivo pero no vinculante (art. 219.3 LGT). La finalidad del informe es garantizar «*que la decisión administrativa favorable a la revocación ha sido precedida de una efectiva constatación de la concurrencia de las causas que condicionan su validez jurídica*» (STS de 26 de septiembre de 2017, FJ 5º).

La LGT señala que el *órgano competente para declarar la revocación* será un órgano distinto del que dictó el acto. El Reglamento precisa que, en el ámbito de competencias del Estado, debe adoptarse por el Director General competente o por el Director del Departamento de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria competente del que dependa el órgano que dictó el acto. No obstante, si la revocación se refiere a un acto dictado por un Director General o un Director de Departamento de la AEAT, será competente su superior jerárquico inmediato (art. 12 RRVA).

El *plazo* máximo para notificar la resolución expresa es de seis meses, a contar desde la notificación del acuerdo de iniciación del procedimiento. Transcurrido dicho plazo sin que se haya notificado resolución expresa, se producirá la caducidad del procedimiento. El art. 219.4 LGT se aparta del criterio general

establecido en el art. 104.4 a) de la misma Ley, que establece la regla del silencio negativo; regla que originariamente se acogió en el proyecto de LGT, aunque posteriormente fue corregida durante la tramitación legislativa. La modificación introducida en el texto finalmente aprobado es importante porque implica que, en caso de caducidad, no existirá acto administrativo susceptible de impugnación en vía contenciosa. Sin embargo, como han advertido algunos autores, el problema que se plantea tendrá escasa relevancia en la práctica, porque normalmente la decisión de iniciar el procedimiento de revocación conducirá a la adopción de una resolución expresa favorable al interesado, mientras que la negativa administrativa a revocar se manifestará mediante la no apertura del procedimiento.

En cualquier caso, la *resolución* definitiva que se dicte en este procedimiento pondrá fin a la vía administrativa (art. 219.5 LGT), quedando abierta la vía judicial.

## 5. Rectificación de errores

La rectificación de errores se regula en los arts. 220 LGT y 13 RRVA. Este procedimiento tiene exclusivamente por objeto la rectificación de «*errores materiales, de hecho o aritméticos*» que puedan existir en los actos tributarios (de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones tributarias) o en las resoluciones de reclamaciones económico-administrativas (incluido el recurso de reposición). Los actos o resoluciones objeto de rectificación pueden ser tanto declarativos de derechos como de gravamen, resultando asimismo indiferente que sean o no firmes en vía económico-administrativa. Quedan excluidas de este procedimiento las actuaciones de los particulares (como declaraciones, autoliquidaciones o comunicaciones de datos) que sólo pueden rectificarse a través de los medios que establece la ley en cada caso.

Una jurisprudencia reiterada del TS ha concretado, con un criterio fuertemente restrictivo, el concepto de «*error material, de hecho o aritmético*», señalando que el error material o de hecho se caracteriza por ser ostensible, manifiesto, indiscutible evidente por sí mismo, sin necesidad de mayores razonamientos y exteriorizándose *prima facie* por su sola contemplación, sin que sea necesario acudir a interpretaciones de las normas jurídicas aplicables (por ejemplo, son errores materiales o de hecho las equivocaciones elementales de nombres, fechas, operaciones aritméticas o transcripciones de documentos). Por el contrario, el error de derecho (que queda al margen del procedimiento de rectificación de errores) es aquél cuya apreciación implica un juicio valorativo o exige una operación de calificación jurídica (SSTS de 11 de julio de 2013, FJ 4º; 21 de diciembre de 2012, FJ 4º; 1 de octubre de 2012, FJ 5º; 18 de marzo de 2009, FJ. 5º; SSTS de 25 de mayo de 1999, FJ. 2º; 6 de octubre de 1994, FJ. 2º; 27 de mayo de 1991, FJ. 2º, entre otras; asimismo, STSJ País Vasco de 18 de marzo de 2015, FJ 7º).

Aplicando esa jurisprudencia al ámbito tributario se ha resuelto, por ejemplo, que la indebida apreciación por parte de la Administración tributaria del porcentaje del interés de demora aplicable es un claro error material o de hecho en la medida en que se puede conocer con la simple consulta de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año en cuestión, sin que se precise mayor interpretación jurídica (STSJ de Madrid de 4 de diciembre de 2002, FJ. 4º). Y también se incurre en error material o de hecho cuando en la modificación que realiza la Administración tributaria de los rendimientos del trabajo de la declaración del IRPF del contribuyente se computan como dos ingresos distintos de importe idéntico procedentes del mismo pagador lo que en realidad constituye un único ingreso (STSJ de Cantabria de 8 de junio de 2005, FJ. 5º). Sin embargo, se consideran errores de derecho no susceptibles de revisión por este procedimiento la indebida aplicación de exenciones o bonificaciones (STS de 17 de diciembre de 2002, FJ. 5º), las equivocaciones en la aplicación del tipo de gravamen (STSJ del País Vasco de 5 de noviembre de 1992, FJ. 3º), o la inadecuada concreción de la fecha de devengo del impuesto (STSJ de Madrid de 13 de diciembre de 2000, FJ. 2º).

Tradicionalmente la doctrina tributaria y la jurisprudencia TS han considerado que la rectificación de errores no es un auténtico procedimiento especial de revisión, porque a través de ella no se anula ni se sustituye el acto que padece el error, sino que éste se conserva subsanando el defecto (STS de 6 de octubre de 1994, FJ. 2º). Ahora bien, esa particular naturaleza del procedimiento de corrección de errores se ve desvirtuada como consecuencia de la posibilidad, prevista expresamente por el art. 220.1 LGT, de que se rectifiquen por este procedimiento los actos y las resoluciones de las reclamaciones económico-administrativas en los que se hubiese incurrido en error de hecho que resulte de los propios documentos incorporados al expediente, ya que en estos casos, tras apreciar el error, podría resultar necesario que la resolución que se dictase en el procedimiento entrara en el fondo del asunto, extremo que se reconoce expresamente en el último párrafo del art. 220.1 de la Ley cuando afirma que «*la resolución corregirá el error en la cuantía o en cualquier otro elemento del acto o resolución que se rectifica*».

Como ejemplo de un error de hecho que deriva de los documentos obrantes en el expediente podemos citar el supuesto en que se declara extemporánea una reclamación económico-administrativa al considerar como día de interposición el que consta como sello de entrada en el registro del tribunal económico-administrativo, sin tener en cuenta la fecha que figura en el sello de la oficina de correos ni en el resguardo de entrega facilitado por dicha oficina al reclamante (Resolución del TEAC de 28 de octubre de 2005, FFJJ. 2º y 3º).

El *procedimiento* de rectificación de errores puede iniciarse de oficio o a instancia del interesado. La potestad de rectificación puede ejercitarse en cualquier momento, siempre que no haya transcurrido el plazo de prescripción.

La LGT no exige el *trámite de audiencia* en este procedimiento. Sin embargo, dicho trámite sí se prevé en el art. 13, apartados 1 y 2, del Reglamento, que establece diferencias en función de que el procedimiento se haya iniciado de oficio o a instancia de parte: En el primer caso (iniciación de oficio), el órgano competente para resolver notificará, junto al acuerdo de iniciación, propuesta de rectificación para que el interesado pueda formular alegaciones en el plazo de 15 días contados a partir del día siguiente al de la notificación de la propuesta. No obstante, cuando la rectificación se realice en beneficio de los interesados, se podrá notificar directamente la resolución del procedimiento. En el segundo caso (iniciación a instancia de parte), la Administración podrá resolver directamente lo que proceda, prescindiendo del trámite de alegaciones, cuando no figuren en el procedimiento ni sean tenidos en cuenta en la resolución otros hechos, alegaciones o pruebas que los presentados por el interesado. En caso contrario, el órgano competente deberá notificar la propuesta de resolución para que el interesado pueda alegar lo que convenga a su derecho en el plazo de 15 días a contar a partir del día siguiente al de la notificación de la propuesta.

Por lo que se refiere al *órgano competente*, el art. 220.1 LGT atribuye la competencia para resolver el procedimiento de rectificación de errores al órgano u organismo que hubiera dictado el acto o la resolución de la reclamación.

El *plazo* de duración del procedimiento es de seis meses, desde que se presente la solicitud por el interesado o se notifique el acuerdo de inicio del procedimiento. El art. 220.2 LGT establece efectos distintos al transcurso del plazo cuando no se haya notificado resolución expresa, en función del modo en que el procedimiento se inició: Caducidad del procedimiento iniciado de oficio, sin que ello impida que otro nuevo pueda iniciarse con posterioridad. Silencio administrativo de carácter negativo, si el procedimiento se inició a instancia del interesado.

Contra la resolución dictada en este procedimiento cabe recurso de reposición y reclamación económico-administrativa.

## 6. Devolución de ingresos indebidos

La devolución de ingresos indebidos se regula en el art. 221 LGT y en los arts. 14 a 20 RRVA.

Al igual que ocurre con el procedimiento de rectificación de errores, tradicionalmente se ha entendido que la devolución de ingresos indebidos no es un auténtico procedimiento especial de revisión, puesto que no tiene por objeto la modificación o anulación del acto. En efecto, en determinadas ocasiones la devolución de ingresos indebidos se lleva a cabo por medio de un procedimiento dirigido a la declaración del derecho a la devolución y a su posterior ejecución y, en otras, constituye la simple ejecución material del derecho a la

devolución reconocido en el seno de un recurso administrativo o jurisdiccional o en un procedimiento especial de revisión.

Los supuestos que pueden dar lugar a la devolución de ingresos indebidos son muy variados, como también lo son los cauces procedimentales que es necesario seguir para obtenerla. No obstante, una jurisprudencia constante del TS distingue entre *devolución directa e indirecta de ingresos indebidos*, atendiendo precisamente a los distintos supuestos que determinan la devolución. La primera de ellas (devolución directa o automática) tiene por objeto los denominados ingresos indebidos *ab origine*, es decir, los casos en que el carácter indebido del ingreso deriva inmediatamente de la norma (duplicidad en el pago, exceso de pago en relación con el título, pago de cantidad prescrita), por lo que no es precisa su previa impugnación, bastando la constatación de este extremo en un procedimiento específico destinado a ello. La devolución indirecta, en cambio, se refiere a los ingresos que devienen indebidos al anularse la norma o acto en cumplimiento del cual se efectuaron, por lo que la devolución del ingreso indebido requiere la previa impugnación del título justificativo del ingreso [SSTS de 10 de junio de 1994, FJ. 2º; de 11 de octubre de 2002 FJ. 2º; de 16 de marzo de 2004, FJ. 3º, entre otras].

Esa diferenciación encuentra reflejo en la Ley General Tributaria. Así, el art. 221.1 de la Ley, tras la redacción dada por la Ley 34/2015, enumera los supuestos determinantes de la devolución directa o automática de ingresos indebidos:

- a) Cuando se haya producido una duplicidad en el pago de deudas tributarias o sanciones.
- b) Cuando la cantidad pagada haya sido superior al importe a ingresar que resulta de un acto administrativo o una autoliquidación.
- c) Cuando se hayan ingresado cantidades correspondientes a deudas o sanciones tributarias después de haber transcurrido los plazos de prescripción. En ningún caso se devolverán las cantidades satisfechas en la regularización voluntaria establecida en el artículo 252 de la LGT.
- d) Cuando así lo establezca la normativa tributaria.

Exclusivamente en los casos anteriormente enumerados, la devolución de ingresos indebidos debe exigirse acudiendo al procedimiento específico al que se refiere el art. 221.1 LGT (*«procedimiento para la devolución de ingresos indebidos»*), regulado con detalle en los arts. 17 a 19 RRVA y al que haremos una breve referencia más adelante.

Pero, además de supuestos mencionados en el art. 221.1 LGT, el derecho a la devolución de ingresos indebidos puede ser la consecuencia de otros procedimientos como, por ejemplo, de la declaración de nulidad de una liquidación tributaria, lo que comportará el reconocimiento del derecho a obtener la de-



volución de la cantidad indebidamente ingresada (devolución indirecta). De acuerdo con ello, el mismo art. 221 LGT (en sus apartados segundo, tercero y cuarto) y el art. 15 RRVA mencionan esos otros casos en que el derecho a obtener la devolución de ingresos indebidos podrá reconocerse:

- En un procedimiento especial de revisión.
- En virtud de la resolución de un recurso administrativo o reclamación económico-administrativa o en virtud de una resolución judicial firmes.
- En un procedimiento de aplicación de los tributos.
- En un procedimiento de rectificación de autoliquidación a instancia del obligado tributario o de otros obligados.
- Por cualquier otro procedimiento establecido en la normativa tributaria.

Por lo que se refiere a los *sujetos legitimados para solicitar la devolución y a los beneficiarios de la misma*, esta cuestión se regula en el art. 14 RRVA (SSTS de 7 de abril de 2011, FJ. 3º; 2 de abril de 2008, FJ. 7º; y 9 de enero de 2008, FFJJ. 3º y 4º). Según el primer apartado de este artículo tienen derecho a solicitarla:

- Los obligados tributarios y los sujetos infractores que hayan realizado ingresos indebidos en el Tesoro Público con ocasión del cumplimiento de sus obligaciones tributarias o del pago de sanciones, así como los sucesores de unos y otros.
- Cuando el pago corresponda a retenciones o ingresos a cuenta, además del obligado tributario que haya efectuado el ingreso, tendrá derecho a solicitar la devolución la persona o entidad que la haya soportado. Pero si esa retención o ingreso a cuenta no ha sido repercutida, sólo tendrá derecho a solicitar la devolución el que lo haya realizado.
- En los casos de tributos repercutidos legalmente, además del obligado tributario que haya realizado el pago, quien haya soportado la repercusión.

En cambio, dado que la devolución debe aprovechar a quien efectivamente realiza el ingreso en las arcas públicas, el apartado segundo del art. 14 RRVA (en la redacción dada por el Real Decreto 828/2013, de 25 de octubre) precisa que tienen derecho a obtener la devolución de ingresos indebidos:

- Los obligados tributarios y los sujetos infractores que los hubieran realizado, o los sucesores que hubiesen ocupado su posición.
- Cuando el pago indebido corresponda a retenciones o ingresos a cuenta o a tributos repercutidos legalmente, la devolución debe beneficiar a la persona o entidad que haya soportado la retención o el ingreso a cuenta, o a la persona o entidad a la que se haya repercutido el tributo, siempre



que concurren determinados requisitos. Debe tenerse muy presente que en relación con estas particulares figuras jurídico-tributarias, puede ocurrir que aun habiéndose producido un ingreso indebido no quepa su devolución, si el efecto del ingreso indebido ha sido anulado o compensado en la propia aplicación del tributo. Así sucede, por ejemplo, en el caso de un trabajador por cuenta ajena (contribuyente del IRPF) que a lo largo del ejercicio soporta que su empleador le practique una retención en su salario mensual superior a la debida, deduciéndose en su autoliquidación del Impuesto el importe de esa retención efectivamente practicada.

La *cantidad a devolver* como consecuencia de un ingreso indebido está integrada por el importe del ingreso indebidamente efectuado, el interés de demora vigente a lo largo del período en que resulte exigible sobre las cantidades indebidamente ingresadas (sin necesidad de que el obligado tributario lo solicite), y por las costas satisfechas cuando el ingreso indebido se hubiera realizado durante el procedimiento de apremio (art. 16 RRVA, redacción dada por RD 828/2013).

En relación al *plazo de prescripción*, cabe diferenciar entre la prescripción del derecho a solicitar la devolución y la prescripción del derecho a obtenerla (art. 66 LGT). El derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos prescribe a los cuatro años a contar desde el día siguiente a aquél en que se realizó el ingreso indebido. Reconocida la procedencia de la devolución, prescribe a los cuatro años el derecho a exigir su pago, a contar desde el día siguiente a la fecha en que se notifique el reconocimiento de la devolución.

El *procedimiento para el reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos* aplicable en los supuestos previstos en el art. 221.1 LGT, desarrollado en los arts. 17 a 19 RRVA, se inicia de oficio o a instancia del interesado. Si se inicia de oficio, deberá notificarse al interesado el acuerdo de iniciación, aunque el procedimiento también podrá iniciarse mediante la notificación de la propuesta de resolución, siempre que los datos en poder de la Administración tributaria sean suficientes para formularla. Si se inicia a instancia de parte, la solicitud deberá dirigirse al órgano competente para resolver y en ella deberá hacerse constar la justificación del ingreso indebido (acompañando los documentos que acrediten el derecho a la devolución y cuantos elementos de prueba se consideren oportunos), la declaración expresa del medio elegido por el que deberá realizarse la devolución (transferencia bancaria o cheque) y, en su caso, la solicitud de compensación.

En la tramitación del expediente, el órgano competente de la Administración tributaria podrá solicitar los informes que considere necesarios y comprobará las circunstancias determinantes del derecho a la devolución, la realidad del ingreso y su no devolución posterior, así como la titularidad del derecho y

la cuantía de la devolución. Con carácter previo a la resolución, la Administración tributaria deberá notificar la propuesta de resolución al interesado, para que éste, en el plazo de diez días contados a partir del día siguiente al de la notificación, pueda presentar las alegaciones y los documentos o justificantes que estime necesarios. Finalizadas las actuaciones, el órgano competente para la tramitación elevará al órgano competente para resolver la propuesta de resolución.

El *órgano competente para resolver* en el ámbito de competencias del Estado es el órgano de recaudación que determine la norma de organización específica. Éste dictará una resolución motivada en la que, si procede, se acordará el derecho a la devolución, se determinará el titular del derecho y el importe de la misma. Conforme al art. 32 de la Ley, la resolución que reconozca el derecho a la devolución declarará la procedencia del correspondiente interés de demora, desde que se efectuó el ingreso hasta que se ordene el pago de la devolución. En el supuesto de percibir una devolución por mayor cuantía de la debida, procederá exigir intereses de demora sobre el exceso percibido (SAN de 24 de julio de 2014, FJ 3º).

El *plazo* máximo para notificar la resolución es de seis meses desde que se presentó la solicitud por el interesado o desde que se le notificó el acuerdo de iniciación de oficio del procedimiento. El transcurso de este plazo producirá la caducidad del procedimiento iniciado de oficio, sin que ello impida que pueda iniciarse de nuevo otro procedimiento con posterioridad, o la desestimación por silencio administrativo de la solicitud presentada por el interesado.

Las resoluciones dictadas en este procedimiento son susceptibles de recurso de reposición y de reclamación económico-administrativa (art. 221.6 LGT).

### 6.1. Examen de un supuesto especial: la responsabilidad patrimonial derivada de la inconstitucionalidad de una norma

Un caso particular que merece cierto detenimiento es la devolución de ingresos a que la Administración tributaria puede verse obligada como consecuencia de la declaración de inconstitucionalidad de una norma tributaria con rango de ley. Es sabido que, conforme a los arts. 39 y 40 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del TC, la inconstitucionalidad de una norma con rango de ley comporta su nulidad con efectos *ex tunc*, esto es, dicha nulidad se proyecta sobre los actos anteriores de aplicación de la misma, con el límite de la cosa juzgada. En el ámbito tributario ello implica que la inconstitucionalidad de una norma convierte en indebidos, de manera sobrevenida, los ingresos efectuados al amparo de la norma declarada inconstitucional por carecer de cobertura normativa.

Originariamente, el TC mantuvo esta tesis en varios pronunciamientos (entre ellos, las Sentencias 179/1985 y 19/1987). Sin embargo, esa doctrina

cambió radicalmente a partir de la STC 45/1989, por la que se declaró la inconstitucionalidad y nulidad de determinados preceptos de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Desde entonces, el TC ha acogido generalmente la denominada «doctrina prospectiva» sobre la eficacia de sus sentencias, según la cual la declaración de nulidad de una ley tiene tan sólo eficacia *pro futuro*, impidiendo, en aras del principio de seguridad jurídica, la revisión de aquellas situaciones jurídicas que en el momento de la publicación de la sentencia de inconstitucionalidad se encuentran consolidadas, no sólo por haberse decidido sobre ellas mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada, sino también por haber adquirido firmeza en vía administrativa. En la práctica, esta doctrina constitucional supone hacer de mejor condición al ciudadano que insta en tiempo y forma la revisión de un acto administrativo o de una declaración-liquidación (siempre que la sentencia resolutoria de tal recurso no haya recaído todavía al tiempo de la publicación de la sentencia de inconstitucionalidad), que al ciudadano que no recurre y procede a ingresar a la Hacienda pública la cantidad solicitada, puesto que sólo el primero de ellos puede aprovecharse retroactivamente del fallo del TC.

El TS ha reaccionado frente a los indeseables efectos que derivan de esa doctrina constitucional. A partir de sentencias de 29 de febrero, 13 de junio y 13 de junio, 15 de julio y 30 de noviembre de 2000 ha acudido al principio de responsabilidad patrimonial del Estado legislador, conforme al cual, cuando el daño al particular es ocasionado por una actuación del legislador declarada contraria al ordenamiento jurídico, surge la obligación de la Administración de indemnizar los perjuicios ocasionados por la aplicación de la norma declarada inconstitucional. En tal caso, si la sentencia del TC no se pronuncia expresamente sobre su alcance (SSTS de 25 de febrero de 2011, FJ. 7º; y de 27 de diciembre de 2011, FJ. 4º), corresponde a los tribunales fijar sus efectos retroactivos, concluyendo el Tribunal Supremo que el particular podrá emplear dos vías para exigir la responsabilidad: Si el particular no impugnó en vía administrativa ni jurisdiccional el gravamen, podrá pedir, en cualquier momento, la declaración de nulidad del acto por el que se exigió el ingreso (declaración de nulidad en la que se determinará la devolución de ingresos indebidos —at. 221.3 LGT—), o bien ejercer directamente la acción por responsabilidad patrimonial. En cambio, si el particular impugnó en su día en vía administrativa y jurisdiccional el gravamen obteniendo sentencia firme que lo declaró conforme a derecho, sólo tendrá a su disposición la acción por responsabilidad patrimonial derivada del acto del legislador, que deberá ejercer dentro del plazo de un año a contar desde la publicación de la sentencia de inconstitucionalidad (*vid.*, en este sentido, STS de 18 de enero de 2005).

En el ámbito comunitario, el TJUE admite expresamente la responsabilidad de los Estados miembros por daños causados a los particulares por violaciones del Derecho de UE imputables a actos del legislador nacional, siempre

que concurren determinados requisitos. En caso de declaración de incumplimiento, el Estado incumplidor queda obligado a suprimir, generalmente con efectos retroactivos, las consecuencias de la infracción y a reparar el daño sufrido por los particulares [*vid.*, entre otras, las sentencias de 5 de marzo de 1996 (*Brasserie du pêcheur y Factortame*, asuntos acumulados C-46/1993 y C-48/1993), 18 de enero de 2001 (*Stockholm Lindöpark AB*, asunto C-150/1999), 6 de octubre de 2005 (*Comisión contra Reino de España*, asunto C-204/03), 24 de marzo de 2009 (*Danske Slagterier*, C-445/06), de 26 de enero de 2010 (*Transportes Urbanos y Servicios Generales S.A.L.*, C-118/08) y de 27 de febrero de 2014 (*Transportes Jordi Besora contra Generalitat de Catalunya*, C-82/12)].

La Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, endurece los requisitos para reconocer la responsabilidad patrimonial del Estado legislador que derive de una norma con rango de ley declarada inconstitucional, o de una norma contraria al Derecho de la UE. Entre otras exigencias, el art. 32, apartados 4 y 5, afirma que la indemnización sólo procederá cuando el particular haya obtenido, en cualquier instancia, sentencia firme desestimatoria de un recurso contra la actuación administrativa que ocasionó el daño, siempre que se hubiera alegado la inconstitucionalidad o contravención del Derecho de la UE posteriormente declarada. La Comisión Europea ha abierto a España un procedimiento de infracción por la regulación nacional de la responsabilidad patrimonial del Estado legislador derivada de la infracción del Derecho de la UE, por considerar que es contraria a los principios de equivalencia y/o efectividad, y por establecer condiciones de procedimiento no acordes con una asentada doctrina del TJUE (MEMO 18/349).

## BIBLIOGRAFÍA

La reseñada en el capítulo siguiente.

# TEMA 24

## PROCEDIMIENTOS DE REVISIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA (II): REPOSICIÓN Y RECLAMACIONES ECONÓMICO- ADMINISTRATIVAS

Saturnina Moreno González  
*Catedrática de Derecho Financiero y Tributario*  
*Universidad de Castilla-La Mancha*  
*Centro Internacional de Estudios Fiscales*

### SUMARIO:

I. La revisión previo recurso. Introducción. 1. El recurso de reposición. 1.1. Objeto y características. 1.2. Breve análisis del procedimiento. 2. Las reclamaciones económico-administrativas. 2.1. Objeto y características. 2.2. Ámbito de aplicación: la materia económico-administrativa y los actos susceptibles de reclamación. 2.3. Órganos económico-administrativos: composición, funcionamiento y competencias. 2.4. Legitimados e interesados en las reclamaciones. 2.5. Suspensión de la ejecución del acto impugnado. 2.6. Procedimiento. a) Iniciación. b) Instrucción. c) Terminación. 2.7. El procedimiento abreviado. a) Supuestos en los que procede. b) Iniciación. c) Instrucción. d) Terminación. 2.8. Recursos. a) Recurso ordinario de anulación previo a la alzada. b) Recurso ordinario de alzada. c) Recurso contra la ejecución. d) Recurso extraordinario para la unificación de criterio. e) Recurso extraordinario de alzada para la unificación de doctrina. f) Recurso extraordinario de revisión. 2.9. Las reclamaciones económico-administrativas en el ámbito local. Bibliografía.

### I. LA REVISIÓN PREVIO RECURSO. INTRODUCCIÓN

La revisión previo recurso se regula en los Capítulos III y IV del Título V de la LGT (arts. 222 a 249) y en los Títulos II a V del RRVA (arts. 21 a 79). La Ley 34/2015, de 21 de septiembre, incorporó numerosas modificaciones en

la regulación legal de la vía revisora en materia tributaria, con la triple finalidad de agilizar el funcionamiento de los tribunales económico-administrativos, proporcionar mayor seguridad jurídica y reducir la litigiosidad. La práctica totalidad de los cambios realizados entraron en vigor a partir del 12 de octubre de 2015 y han obligado a adaptar las disposiciones del RRVA a través del RD 1073/2017, de 29 de diciembre, con efectos a partir de 1 de enero de 2018. En materia tributaria, el recurso específicamente establecido como vía previa a la judicial es la reclamación económico-administrativa. No obstante, también se prevé un recurso potestativo y previo a la reclamación económico-administrativa: el recurso de reposición.

## 1. El recurso de reposición

### 1.1. Objeto y características

En el ámbito estatal, el recurso de reposición se regula en los arts. 222 a 225 LGT y en los arts. 21 a 27 RRVA. Con el recurso de reposición se pretende que el mismo órgano administrativo que ha dictado el acto revise sus propias actuaciones y las corrija en caso necesario, evitando con ello la interposición de innecesarias reclamaciones económico-administrativas. Ahora bien, la aplicación administrativa que tradicionalmente se ha hecho de este procedimiento ha dificultado el cumplimiento de aquella finalidad con la que nació y lo ha convertido en un recurso escasamente operativo.

Los actos susceptibles de ser *objeto* del recurso de reposición son todos «[l]os actos dictados por la Administración tributaria susceptibles de reclamación económico-administrativa» (art. 222.1 LGT), por lo que nos remitimos ahora a cuanto veamos acerca de este extremo en el correspondiente apartado de este mismo capítulo. Nótese, no obstante, que el recurso de reposición se limita a *los actos dictados por la propia Administración*, excluyéndose las denominadas actuaciones de los particulares en materia tributaria (actos de retención y repercusión, obligación de expedir, entregar y rectificar facturas y actuaciones entre el sustituto y el contribuyente) que sí son impugnables en vía económico-administrativa. Tampoco puede ser objeto de reposición la propia resolución que resuelva un recurso de reposición (art. 225.5 LGT), ni las resoluciones económico-administrativas.

En cuanto a las características principales de la reposición, puede decirse que tiene carácter *potestativo* (art. 222.1 LGT), por lo que el interesado puede optar por utilizar esta vía o interponer directamente la reclamación económico-administrativa, si bien, en caso de interponerse debe hacerse, siempre, de forma previa a la vía económico-administrativa (art. 222.2 LGT). Así pues, el interesado que haya interpuesto recurso de reposición deberá esperar a que se resuelva de forma expresa o a que pueda considerarse desestimado por silencio

administrativo para promover la reclamación económico-administrativa. Además, cuando dentro del plazo para recurrir se haya interpuesto recurso de reposición y reclamación económico-administrativa que tengan como objeto el mismo acto, se tramitará el recurso presentado en primer lugar y se declarará inadmisibles el segundo. Por ello, el interesado deberá hacer constar al interponer el recurso de reposición que no ha impugnado el mismo acto en vía económico-administrativa (arts. 222.2 LGT y 21 RRVA).

Sin embargo, debemos advertir la peculiaridad del recurso de reposición en materia tributaria contra actos de las Entidades Locales. En el ámbito local se ha aplicado tradicionalmente el mismo sistema de revisión de los actos tributarios que en la esfera estatal. No obstante, la LBRL de 1985 introdujo una importante novedad, eliminando de dicho ámbito la vía económico-administrativa, al entender que no era compatible con las exigencias constitucionales derivadas de la autonomía local, puesto que los tribunales económico-administrativos son órganos de la Administración estatal, distinta de la Administración local cuyos actos se someten a revisión. En consecuencia, en la Hacienda local se mantiene el recurso de reposición como vía previa a la jurisdicción contencioso-administrativa; además, tiene carácter obligatorio y no meramente facultativo (sin perjuicio del régimen especial aplicable a los grandes municipios). Su regulación se contiene, actualmente, en el art. 14 TRLRHL y guarda un notable paralelismo con la establecida en el ámbito estatal.

## **1.2. Breve análisis del procedimiento**

En relación con la *legitimación* para interponer el recurso, la LGT remite el tratamiento de esta materia al procedimiento económico-administrativo, al señalar el art. 223.3 LGT que «*a los legitimados e interesados en el recurso de reposición les serán aplicables las normas establecidas al efecto para las reclamaciones económico-administrativas*». Por ello, remitimos al lector a cuanto sea dicho sobre esta cuestión más adelante.

El *órgano competente* para conocer y resolver el recurso es el mismo que dictó el acto recurrido. Si se trata de actos dictados por delegación, el recurso se resolverá por el órgano delegado, salvo que en la delegación se establezca otra cosa (art. 225.1 LGT).

El recurso de reposición debe interponerse en el *plazo* de un mes a contar desde el día siguiente al de la notificación del acto recurrible o del siguiente a aquel en que se produzcan los efectos del silencio administrativo. Si se trata de deudas de vencimiento periódico y notificación colectiva, el plazo para la interposición se computará a partir del día siguiente al de la finalización del período voluntario de pago. No especificando nada la LGT y tratándose de un plazo establecido por meses, debe aplicarse la jurisprudencia consolidada que entiende que en los plazos por meses, aunque el cómputo de fecha a fecha se



inicie al día siguiente al de la notificación, el plazo finaliza el día en que se cumple el mes desde aquella o, si este fuera inhábil, el primer día hábil siguiente (STS de 25 de septiembre de 2014, 11 de mayo de 2015, 7 de octubre de 2015 y 25 de abril de 2017, entre otras).

La interposición del recurso de reposición interrumpe los plazos para el ejercicio de otros recursos, que volverán a contarse desde su inicio a partir del día siguiente en que el recurso de reposición pueda entenderse presuntamente desestimado o a partir del día siguiente a la fecha en que se hubiera notificado expresamente la resolución del recurso (arts. 223.1 LGT y 22 RRVA). Asimismo, como consecuencia de la interposición del recurso se interrumpe la prescripción tributaria para el contribuyente y el resto de obligados tributarios, incluidos los responsables (STS de 9 de marzo de 2015, FJ 3º).

El *procedimiento* se inicia por medio de un *escrito de interposición* que debe incluir, junto a los datos exigidos con carácter general por el art. 2 RRVA (identificación del recurrente, del órgano ante el que se formula el recurso, del acto o actuación que se impugna, domicilio del interesado a efectos de notificaciones, lugar, fecha y firma de la solicitud), las alegaciones que el interesado formule tanto sobre cuestiones de hecho como de derecho y al que se acompañarán los documentos que sirvan de base a su pretensión. En dicho escrito se hará constar, como ya se ha señalado, que no se ha interpuesto reclamación económico-administrativa contra el mismo acto.

No obstante, al tratarse de un recurso poco formalizado, para el que no se precisa intervención de procurador ni letrado, debe tenerse en cuenta el principio general de que el error o la omisión en la calificación del recurso no altera su naturaleza ni impide su admisión, siempre que se haya identificado claramente el acto recurrido y quede constancia de la voluntad de impugnarlo. En relación con ello, una STS de 12 de julio de 2006, FFJJ. 4º y 5º, ha admitido que la Administración tributaria actúa correctamente al calificar un escrito del contribuyente como recurso de reposición formulado contra una liquidación provisional del Impuesto sobre Sociedades, ya que en el suplico del escrito se solicita la rectificación de dicha liquidación provisional y, por tanto, éste no tiene otro sentido que impugnarla.

Debe llamarse la atención sobre la inexistencia en la tramitación del procedimiento de una fase de puesta de manifiesto del expediente para alegaciones. En consecuencia, si el interesado desea examinar el expediente administrativo para formular sus alegaciones, deberá comparecer a tal objeto ante el órgano actuante a partir del día siguiente a la notificación del acto que se impugna y antes de que finalice el plazo de interposición del recurso para que se le ponga de manifiesto, porque una vez presentado el recurso no podrá ejercer el derecho a examinar el expediente a efectos de formular alegaciones. La inexistencia de esa fase de puesta de manifiesto del expediente explica, precisamente, que en el escrito de interposición deban contenerse todas las

alegaciones que el interesado formule tanto sobre cuestiones de hecho como de derecho (arts. 23 y 24 RRVA). Ahora bien, esa regla general cuenta con dos excepciones previstas en el art. 26 del Reglamento: Si durante la tramitación del procedimiento se advierte la existencia de otros titulares de derechos o intereses legítimos que no hayan comparecido en él, se les notificará la existencia del recurso para que formulen alegaciones en el plazo de diez días contados a partir del día siguiente al de la notificación. Asimismo, si el órgano competente estima pertinente examinar y resolver cuestiones no planteadas por los interesados, las expondrá a quienes se hubieran personado en el procedimiento y les concederá idéntico plazo de diez días para la presentación de alegaciones.

Dado que el recurso de reposición es un procedimiento de revisión y no de aplicación de los tributos, podría considerarse que, con ocasión de su interposición, no procede la aportación de pruebas que, habiendo sido específicamente solicitadas en el procedimiento de aplicación de los tributos y que pudieron ser aportadas, no lo hubieran sido, pues ello podría dar lugar a abuso del derecho procesal (art. 118.1 Ley 39/2015). Esta es una cuestión muy polémica sobre la que existen distintas opiniones doctrinales y jurisprudenciales. No obstante, en aras del principio de tutela judicial efectiva, esa regla debe interpretarse con mucha cautela y atendiendo a las circunstancias concretas de cada caso (*vid.* SAN de 18 de julio de 2017, FJ 3º).

La simple interposición del recurso de reposición no suspende la ejecución del acto impugnado, por lo que si el recurrente desea la suspensión del mismo deberá solicitarla expresamente ante el órgano que dictó el acto, que será el competente para tramitarla y resolverla. La *solicitud de suspensión* podrá presentarse tanto al entablar el recurso —en cuyo caso el escrito de iniciación deberá acompañarse del documento que formalice la garantía constituida— como en un momento posterior; pero en este último caso los efectos suspensivos se producirán, siempre que concurren los requisitos necesarios para ello, a partir del momento de la presentación de la solicitud (art. 25.8 RRVA).

El art. 224 LGT establece que para la suspensión automática de la ejecución del acto impugnado es necesario que el recurrente presente garantía por el importe de dicho acto, de los intereses de demora que genere la suspensión y de los recargos que procederían en caso de ejecución de la garantía. No obstante, tendrá lugar la suspensión automática de la ejecución del acto sin necesidad de presentar garantía, en los siguientes casos:

- Si la impugnación tiene por objeto una sanción tributaria, debido al principio de no ejecutividad de las sanciones hasta que sean firmes en vía administrativa. Ahora bien, esa suspensión no alcanza a los supuestos de responsabilidad tributaria solidaria recogidos en el art. 42.2 LGT. Además, la suspensión no afectará a las actuaciones de recaudación que

se hubieran producido hasta ese momento (art. 21.1 RRVA en redacción dada por RD 1073/2017).

- También podrá suspenderse la ejecución del acto sin necesidad de aportar garantía, cuando se aprecie que al dictar el acto se ha incurrido en error material, aritmético o de hecho (arts. 224 LGT y 25.1 RRVA).

Como excepción, si se impugna un acto censal relativo a un tributo de gestión compartida (IBI e IAE), no se suspende en ningún caso el procedimiento de cobro de la liquidación que pueda practicarse, procediendo a una posterior devolución del ingreso como indebido.

Las garantías que se constituyan podrán extender su eficacia, si el interesado lo considera conveniente, a la vía económico-administrativa posterior, e incluso a la vía contencioso-administrativa, sin perjuicio de la decisión que adopte el órgano judicial en la pieza de medidas cautelares. Las garantías que deberán presentarse para obtener la suspensión automática son *exclusivamente* las siguientes:

- a) Depósito de dinero o valores públicos. En tal caso, los intereses de demora serán los correspondientes a un mes, si cubre sólo el recurso de reposición. Si la garantía extiende sus efectos a la vía económico-administrativa, deberá cubrir además el plazo de seis meses, si el procedimiento de la reclamación es el abreviado; de un año, si el procedimiento de la reclamación es el general; y de dos años, si la resolución es susceptible de recurso de alzada ordinario (art. 25.3 RRVA).
- b) Aval o fianza solidarios de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución (Orden EHA/3987/2005, de 15 de diciembre).
- c) Fianza personal y solidaria de otros contribuyentes de reconocida solvencia para los supuestos que se establezcan en la normativa tributaria (art. 224.2 LGT).

Debe criticarse que el art. 224.2 de la Ley haya excluido de la enumeración otras garantías tan importantes como la hipotecaria o pignoratícia. Del mismo modo, debe objetarse que, a diferencia de lo que ocurre en relación con las reclamaciones económico-administrativas, no se contemple en reposición la suspensión facultativa con garantías distintas del aval, ni la suspensión con dispensa de garantías, excepto para los supuestos de error aritmético, material o de hecho, omisión que, como ha sido advertido con acierto, no redundaría en la potenciación de la efectividad de este procedimiento (GARCÍA-MONCÓ, A.M. 2004. Pág. 895; *vid.*, asimismo, sobre la diferenciación entre suspensión de la ejecución en vía de reposición y en vía económico-administrativa, STS de 21 de mayo de 2015, FJ 3º).

Si la solicitud de suspensión se solicita en el escrito de iniciación del recurso y adjunta las garantías del art. 224.2 LGT, la suspensión automática se entenderá acordada a partir de la fecha de la solicitud, notificando esta circunstancia al interesado. Cuando la solicitud de suspensión se haya presentado con posterioridad a la interposición del recurso de reposición, los efectos suspensivos se producirán también de forma automática, siempre que concurren los requisitos anteriormente estudiados, a partir del momento de presentación de la solicitud. Si el recurso no afecta a la totalidad de la deuda tributaria, la suspensión afectará a la parte recurrida, quedando el recurrente obligado a ingresar el resto (art. 224.4 LGT). Por otra parte, las garantías que el obligado tributario haya aportado para suspender la ejecución del acto impugnado garantizarán también las devoluciones efectuadas por la obligación tributaria conexa que deba reintegrarse como consecuencia de la estimación total o parcial del recurso (art. 224.5 LGT, redacción dada por Ley 34/2015; art. 25.2 RRVA, redacción dada por RD 1073/2017).

Las resoluciones denegatorias de la suspensión serán susceptibles de reclamación económico-administrativa ante el tribunal al que corresponda resolver la impugnación del acto cuya suspensión se solicita (art. 25.11 RRVA).

Según el art. 224.6 de la LGT, si tras la resolución del recurso de reposición hubiera de ingresarse total o parcialmente la cantidad suspendida, se liquidará interés de demora por todo el período de suspensión. Ahora bien, no procede exigir interés de demora cuando se suspenda la ejecución del acto tratándose de recursos o reclamaciones contra sanciones [art. 212. 3 b) LGT]; y también se excluye la exigencia del interés de demora «desde el momento en que la Administración incumpla por causa imputable a la misma alguno de los plazos establecidos en la ley para resolver hasta que se dicte dicha resolución o se interponga recurso contra la resolución presunta» (art. 26.4 LGT). Por el contrario, si la pretensión es estimada total o parcialmente en la resolución del recurso de reposición, deberán reembolsarse al recurrente los costes de la garantía prestada para la suspensión (art. 33 LGT y arts. 72 a 79 RRVA).

La *potestad revisora del órgano administrativo* que conoce del citado recurso comprende todas las cuestiones de hecho o de derecho que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas en el recurso, pero sin que en ningún caso pueda empeorarse la situación inicial del recurrente (art. 223.4 LGT), es decir, no cabe la *reformatio in peius*, principio deducido por el TC del derecho a la tutela judicial efectiva del art. 24 CE (SSTC 120/1989, de 3 de julio; 115/1986, de 6 de octubre; y 84/1985, de 8 de julio), siendo también numerosos los pronunciamientos del TS que han sostenido su aplicación en materia de recursos administrativos (en materia tributaria, por ejemplo, SSTS de 27 de enero de 2003, FFJJ. 8º y 9º; y 3 de julio de 2002, FJ. 1º).

En caso de que el interesado haya interpuesto recurso de reposición contra la regularización practicada, la resolución total o parcialmente estimatoria que

se dicte tendrá eficacia directa no sólo respecto de la liquidación recurrida, sino también respecto de la liquidación administrativa de la obligación tributaria conexas, debiendo dictarse una liquidación de ésta última en el sentido derivado de la resolución. Si de dicha regularización resulta la anulación de la liquidación de la obligación conexas distinta de la recurrida y la práctica de una nueva que se ajuste a lo resuelto en el recurso, será de aplicación lo dispuesto en el art. 26.5 LGT (art. 225.3 LGT, en redacción dada por Ley 34/2015).

La *resolución* expresa deberá ser motivada y contener una sucinta referencia de los hechos y fundamentos jurídicos que hayan servido para adoptar el acuerdo. Dicha resolución expresa deberá ser notificada tanto al recurrente como a los demás interesados, si los hubiera. El plazo máximo para notificar la resolución es de un mes contado desde el día siguiente al de presentación del recurso. Ahora bien, en el cómputo de este plazo no se incluye el período concedido para efectuar alegaciones a los titulares de derechos afectados, ni el empleado por otros órganos de la Administración para remitir los datos o informes que se soliciten. En cualquier caso, estos períodos no incluidos en el cómputo del plazo de un mes no podrán exceder de dos meses (art. 225.4 LGT).

El art. 225.5 LGT señala que, transcurrido el plazo de un mes desde la interposición, el interesado podrá considerar desestimado el recurso al objeto de interponer la reclamación procedente. No obstante, esta desestimación presunta no exime al órgano competente de la obligación de resolver, ya que el art. 225.2 LGT precisa que *«[e]l órgano competente para conocer del recurso de reposición no podrá abstenerse de resolver, sin que pueda alegarse duda racional o deficiencia de los preceptos legales»*. En caso de que el recurrente opte por esperar la resolución expresa, y siempre que haya obtenido la suspensión del acto, dejará de devengarse el interés de demora.

Contra la resolución expresa o presunta no cabe interponer nuevo recurso de reposición, como ya sabemos (art. 225.6 LGT), pero sí, evidentemente, reclamación económico-administrativa.

## 2. Las reclamaciones económico-administrativas

### 2.1. Objeto y características

La reclamación económico-administrativa constituye una vía administrativa de carácter especial que permite a los interesados impugnar los actos tributarios ante determinados órganos de la propia Administración, siendo preciso agotar esta vía previamente para poder acudir a la contencioso-administrativa.

La especialidad y dificultad técnica de la materia tributaria ha generado, y continúa generando, frecuentes controversias. En el último tercio del siglo XIX surgió la vía económico-administrativa con el objeto de agilizar la resolución de los conflictos derivados de la aplicación de los tributos, creando para ello,

por Real Decreto-ley de 16 de junio de 1924, los tribunales económico-administrativos, órganos administrativos diferentes e independientes de los órganos de aplicación de los tributos, a quienes se encomienda como única tarea la resolución de esta clase de reclamaciones o recursos. La LGT de 1963 confirmó la separación de órganos y funciones (art. 90), que hoy ratifica el art. 83.2 LGT de 2003 cuando afirma: *«Las funciones de aplicación de los tributos se ejercerán de forma separada a la de resolución de las reclamaciones económico-administrativas que se interpongan contra los actos dictados por la Administración tributaria»*.

Por consiguiente, *las reclamaciones económico-administrativas constituyen verdaderos recursos administrativos, aunque de carácter especial*, tanto por la materia sobre la que recaen, como por el órgano que los resuelve. Además, es necesario agotar la vía administrativa previa para poder acudir a la jurisdicción contencioso-administrativa, es decir, *constituye un presupuesto de procedibilidad de la vía jurisdiccional*. El carácter preceptivo y previo de la reclamación económico-administrativa respecto del contencioso constituye materia básica de competencia exclusiva del Estado, en virtud del art. 149.1.6ª y 18ª de la Constitución. Por tanto, esos caracteres han de mantenerse también en las Haciendas forales y autonómicas (STS de 26 de enero de 2012, FJ. 4º). Por último, los tribunales económico-administrativos son, pese a su nombre, órganos administrativos en sentido estricto, pero especializados en la exclusiva función de conocer y resolver las reclamaciones económico-administrativas, lo que les dota de independencia funcional respecto de los órganos de aplicación de los tributos (art. 228.1 LGT).

La LGT dedica a la regulación de las reclamaciones económico-administrativas los arts. 226 a 249, las disposiciones adicionales undécima a decimocuarta y vigésimo primera, así como la disposición transitoria quinta. Regulación que se complementa con los arts. 28 a 79 RRVA.

La Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la LGT, introdujo importantes novedades a las que haremos referencia seguidamente.

## **2.2. Ámbito de aplicación: la materia económico-administrativa y los actos susceptibles de reclamación**

La materia económico-administrativa que puede ser objeto de reclamación comprende no sólo la materia tributaria, sino también otra serie de materias más o menos afines y que desde una perspectiva científica integran el contenido de nuestra disciplina, el Derecho Financiero y Tributario, por cuanto se trata de ingresos y gastos públicos de las Administraciones.

Por lo que se refiere a la materia económico-administrativa tributaria, en el ámbito de competencias del Estado, ésta comprende, de acuerdo con el art. 226 LGT: a) la aplicación de los tributos del Estado y de los recargos sobre ellos y la imposición de sanciones tributarias que realicen la Administración General del Estado y las entidades de derecho público vinculadas o dependien-



tes de la misma y las Administraciones tributarias de las CCAA; y *b*) cualquier otra que se establezca por precepto legal del Estado expreso.

Quedan, pues, fuera de este ámbito de las reclamaciones económico-administrativas estatales tanto los tributos propios de las Comunidades Autónomas, como los tributos locales (con excepción en este último caso de los actos de la Administración del Estado que inciden en la gestión de los tributos locales, como los relativos a la elaboración de los valores catastrales a efectos del IBI o de la matrícula del IAE). Esta limitación de las reclamaciones económico-administrativas respecto a los tributos de las Comunidades Autónomas y de las Entidades Locales se justifica en el principio de autonomía de estas Administraciones, incompatible, en principio, con la revisión por órganos de la Administración General del Estado.

Por otra parte, la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, ha modificado el alcance de la delegación de competencias en relación con la revisión en vía administrativa de los actos dictados por las Comunidades Autónomas en relación con los tributos cedidos. Así, las CCAA y Ciudades con Estatuto de Autonomía pueden asumir, desde el 1 de enero de 2010, la competencia para la revisión con extensión a las reclamaciones económico-administrativas en los procedimientos en única o primera instancia y procedimientos abreviados. El Estado se reserva una labor unificadora ejercida por el TEAC y por la Sala Especial para la Unificación de Doctrina. Se reconoce a cada Comunidad Autónoma y Ciudad con Estatuto de Autonomía las facultades para determinar la estructura administrativa para el ejercicio de la función revisora en el ámbito de las reclamaciones económico-administrativas. Si las CCAA no asumen la competencia para la revisión de los actos dictados por ellas, gozan de legitimación para recurrir en alzada ordinaria las resoluciones de los tribunales económico-administrativos regionales o locales o de sus órganos económico-administrativos, que tengan por objeto actos dictados por ellas. Además, como veremos más adelante, las CCAA y las Ciudades con Estatuto de Autonomía que no asuman la función revisora en vía económico-administrativa de los actos dictados por ellas en relación con los tributos estatales, pueden participar en los tribunales económico-administrativos del Estado mediante el nombramiento de funcionarios, o mediante la creación de una Sala Especial para resolver las reclamaciones que versen sobre los actos dictados por ellas en relación con los tributos estatales.

Ahora bien, la materia económico-administrativa comprende, según la disposición adicional undécima de la Ley, otras cuestiones, tales como la recaudación por parte de la AEAT de ingresos públicos no tributarios del Estado y de las entidades de derecho público vinculadas o dependientes de la Administración General del Estado (por ejemplo, precios públicos en el ámbito estatal) o relativos a ingresos de derecho público, tributarios o no tributarios, de otra Administración pública; actos relacionados con la gestión del gasto público, tales como el recono-



cimiento, liquidación y pago por autoridades u organismos del Ministerio de Hacienda de obligaciones del Tesoro Público; y actos de reconocimiento y pago de pensiones y derechos pasivos competencia del Ministerio de Hacienda.

Circunscribiendo nuestro análisis a la materia económico-administrativa tributaria, el art. 227 LGT define, en primer lugar, qué entiende por actos reclamables para, después, enumerar tales actos por medio de una lista.

Así pues, el art. 227.1 establece que son impugnables en vía económico-administrativa los actos que provisional o definitivamente reconozcan o denieguen un derecho o declaren una obligación o un deber, así como los actos de trámite que decidan directamente el fondo del asunto o pongan término al procedimiento. No son susceptibles de impugnación autónoma, al considerarse actos de mero trámite, el acto de inicio del procedimiento de comprobación e investigación tributaria (STS de 1 de marzo de 2012, FJ. 3º), la comunicación del Servicio de Recaudación por la que se procede al archivo de escritos presentados por el interesado solicitando la prescripción (STS de 7 de febrero de 2011, FJ. 1º) o el escrito de comunicación al interesado de la orden de pago de una devolución (RTEAC de 31 de enero de 2012 LFFJJ. 2º y 3º).

Por lo que se refiere a los actos de aplicación de los tributos (dictados en los procedimientos de gestión, inspección y recaudación), el art. 227.2 contiene una lista no exhaustiva de actos susceptibles de reclamación: *a)* las liquidaciones provisionales o definitivas; *b)* las resoluciones expresas o presuntas derivadas de una solicitud de rectificación de una autoliquidación o de una comunicación de datos; *c)* las comprobaciones de valores, así como los actos de fijación de valores, rendimiento y bases, cuando la normativa tributaria lo establezca; *d)* los actos que denieguen o reconozcan exenciones, beneficios o incentivos fiscales; *e)* los actos que aprueben o denieguen planes especiales de amortización; *f)* los actos que determinen el régimen tributario aplicable a un obligado tributario, en cuanto sean determinantes de futuras obligaciones, incluso formales, a su cargo; *g)* los actos dictados en el procedimiento de recaudación; *h)* los actos respecto a los que la normativa tributaria así lo establezca.

Una segunda categoría de actos reclamables en vía económico-administrativa son los actos de imposición de sanciones (art. 227.3 LGT). La imposición de sanciones se realiza por medio de un procedimiento separado del de gestión o inspección, siendo la resolución que concluye el procedimiento sancionador susceptible de impugnación independiente. Sin embargo, si el sujeto impugna también el acto de liquidación de la deuda, ambos recursos se acumulan y se resuelven por el órgano competente para resolver acerca del importe de la deuda. Por otra parte, recuérdese que los recursos contra sanciones presentan, como importante especialidad, la suspensión automática de la ejecución del acto sin necesidad de prestar garantía.

Finalmente, como tercera categoría de actos reclamables, el art. 227.4 alude a determinadas actuaciones u omisiones de los particulares en la aplicación de

los tributos como actos susceptibles de reclamación. Aun cuando no estamos en presencia de actos administrativos, se trata de actuaciones exigidas por ley a los particulares y de un indudable interés público dada su trascendencia para la aplicación de los tributos, lo que explica su revisión en vía económico-administrativa (STS de 31 de octubre de 2011, FJ. 4º). Tales actuaciones son las siguientes: a) las relativas a las obligaciones de repercutir y soportar la repercusión prevista legalmente; b) las relativas a las obligaciones de practicar y soportar retenciones o ingresos a cuenta; c) las relativas a la obligación de expedir, entregar y rectificar facturas que incumbe a los empresarios y profesionales; d) y las derivadas de las relaciones entre el sustituto y el contribuyente.

La delimitación de las actuaciones tributarias susceptibles de impugnación finaliza con la enumeración de aquellos actos no susceptibles de reclamación en esta vía, contenida en el art. 227.5 LGT: a) los que den lugar a reclamación en vía administrativa previa a la judicial, civil o laboral o pongan fin a dicha vía [sirva como ejemplo una Resolución del TEAC, de 22 de mayo de 2003, en que se afirma que no es competencia de los órganos de la vía económico-administrativa la reclamación contra un acto administrativo dictado por la Tesorería General de la Seguridad Social]; b) los dictados en procedimientos en los que esté reservada al Ministro de Hacienda o al Secretario de Hacienda la resolución que ultime la vía administrativa; c) los dictados en virtud de una ley del Estado que los excluya de reclamación económico-administrativa.

Aunque no es un supuesto expresamente previsto en el art. 227.5 LGT, es obvio que no pueden ser objeto de la vía económico-administrativa las normas jurídicas, por lo que su posible ilegalidad no será enjuiciada en esta vía, debiendo interponerse recurso contencioso-administrativo directo contra disposiciones generales. Por último, si lo que se alega por el recurrente es la vulneración del Derecho de la UE, los tribunales económico-administrativos están legitimados para plantear, potestativamente, cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (STJUE de 21 de marzo de 2000, *GABALFRISA S.L. y otros contra AEAT*, asuntos acumulados C-110/98 a C-147/98). Tras la entrada en vigor de la Ley 35/2014, el nuevo apartado 3 del art. 237 LGT regula los aspectos generales del procedimiento a seguir para plantear cuestiones prejudiciales por parte de los tribunales económico-administrativos. Con efectos 1 de enero de 2018, el nuevo art. 58 bis del RRVA (introducido por el RD 1073/2017) desarrolla la tramitación y efectos del planteamiento de la cuestión prejudicial ante el TJUE.

### 2.3. Órganos económico-administrativos: composición, funcionamiento

Los órganos económico-administrativos son competentes para el conocimiento de las reclamaciones económico-administrativas y actúan con indepen-

dencia funcional en el ejercicio de sus competencias. En el ámbito de competencias del Estado tales órganos son el TEAC, los TEAR (en principio un Tribunal por Comunidad Autónoma, situado en la capital de la Comunidad correspondiente; no obstante, para las Comunidades de Andalucía, Canarias, y Castilla y León se contempla la existencia de salas desconcentradas en otra capital), los locales (en las ciudades autónomas de Ceuta y Melilla), y la Sala Especial para la Unificación de Doctrina, encargada de resolver el recurso extraordinario del mismo nombre (art. 228.2 y 3 LGT; art. 28 RRVA, redacción dada por RD 1073/2017).

Los TEA funcionan en Pleno, en Salas y de forma unipersonal. El Pleno está formado por el Presidente, los Vocales y el Secretario (en relación con la composición del TEAC *vid.* art. 6 del Real Decreto 769/2017, de 28 de julio). Las Salas están integradas por el Presidente, al menos un Vocal y el Secretario. La LGT prevé la posibilidad de actuar a través de órganos unipersonales. En realidad, no se trata de un auténtico órgano, sino de la posibilidad de que los tribunales y las salas desconcentradas actúen de forma unipersonal a través de cualquiera de sus miembros, o de otros órganos unipersonales que se determinen reglamentariamente, para la tramitación y resolución de determinadas cuestiones (art. 231 LGT; art. 32 RRVA, redacción dada por RD 1073/2017). Además, el Presidente del TEAC, mediante resolución, podrá atribuir a los miembros de cualquier órgano económico-administrativo la función de resolver reclamaciones propias de la competencia de otro, pudiendo desde ese momento constituirse como órgano unipersonal o como Sala de éste (art. 28.5 RRVA, redacción dada por RD 1073/2017).

El Presidente y los vocales de los tribunales económico-administrativos son nombrados entre funcionarios del Estado y sus organismos autónomos, de las Comunidades Autónomas y de la Administración Local con habilitación de carácter nacional (Disposición Adicional 12ª LGT). En el caso de los Tribunales Regionales y Locales se prevén dos cauces para la participación de las CCAA en los mismos: bien se nombrarán funcionarios de la Comunidad Autónoma; bien, previo convenio con ésta, se constituirá una Sala Especial integrada por el Presidente, Secretario y Vocales del TEAR y un número igual de miembros de la Administración autonómica, que actuará como Sala del Tribunal en las reclamaciones relativas a actos dictados por la Administración autonómica sobre tributos estatales, salvo los de gestión recaudatoria (Disposición Adicional 13ª LGT).

Finalmente, en relación con la Sala Especial para la Unificación de Doctrina, el art. 243.2 LGT dispone que la formarán miembros del TEAC, Directores Generales del Ministerio y de la AEAT y el Presidente del Consejo de Defensa del Contribuyente, sustituyéndose los de la AEAT por los de la Administración autonómica cuando el recurso sea contra resoluciones de los órganos autonómicos.

La distribución de competencias entre los distintos tribunales se establece a partir de un doble criterio territorial y cuantitativo, atendiendo al ámbito territorial en que radica la sede del órgano que dictó el acto recurrido (o al domicilio fiscal del recurrente si se trata de reclamaciones contra actuaciones u omisiones de los particulares en la aplicación de los tributos) y a la cuantía de la reclamación.

De acuerdo con ambos criterios, la competencia queda distribuida de la siguiente forma:

Los TEAR y los TEAL conocerán, en única instancia, de las reclamaciones que se interpongan contra los actos administrativos dictados por los órganos periféricos de la Administración General del Estado, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y de las entidades de derecho público vinculadas o dependientes de la Administración General del Estado y, en su caso, por los órganos no superiores de la Administración de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía, cuando la cuantía de la reclamación sea igual o inferior al importe que se determine reglamentariamente (150.000 euros si la reclamación es contra la deuda tributaria y 1.800.000 euros si se trata de reclamaciones contra bases o valoraciones). Cuando el asunto supere dicha cuantía conocerán en primera instancia, procediendo contra su resolución el recurso de alzada ante el TEAC.

Así pues, conocerán, en primera instancia, de las reclamaciones que se interpongan contra los actos administrativos dictados por los órganos mencionados anteriormente, cuando la cuantía de la reclamación sea superior al importe anteriormente señalado.

También conocerán de la rectificación de errores en los que incurran sus propias resoluciones.

A tenor del apartado 5 del art. 229 de la LGT, los TEAR y TEAL también conocerán de las reclamaciones que se interpongan contra actuaciones de los particulares en materia tributaria susceptibles de reclamación económico-administrativa, en primera o única instancia según cuál sea la cuantía de la correspondiente reclamación.

Los tribunales regionales y locales conocerán de todas esas reclamaciones en única o primera instancia, en función de la cuantía del asunto. Cuando éste no alcance la cuantía señalada reglamentariamente (150.000 euros de cuota, 1.800.000 euros de base), la vía económico-administrativa concluirá en el tribunal regional o local y contra la resolución que proceda cabrá recurso contencioso-administrativo ante el Tribunal Superior de Justicia correspondiente. Cuando la cuantía del asunto sea superior a los límites reglamentariamente establecidos, el tribunal regional o local conocerá en primera instancia, con recurso de alzada ante el TEAC.

La Ley 34/2015, con el pretendido objetivo de potenciar la seguridad jurídica, ha introducido un nuevo apartado 3 en el art. 229 LGT por el que se concede a

los TEAR la posibilidad de dictar resoluciones de fijación de criterio respecto de las salas desconcentradas. Así, cuando las resoluciones de una Sala desconcentrada no se adecuen a los criterios del Tribunal, sean contrarios a los de otras salas desconcentradas del mismo Tribunal o revistan especial trascendencia, el Presidente del TEAR podrá promover la adopción de una resolución de fijación de criterio por el Pleno del TEAR o por una Sala convocada a tal fin, presidida por él y formada por los miembros del Tribunal que dedica el Presidente en atención a su especialización en las cuestiones a considerar. La resolución que adopte no afectará a la situación jurídica particular derivada de las resoluciones previas, pero los criterios adoptados vincularán a las salas y órganos unipersonales del correspondiente tribunal. Contra tales resoluciones podrá interponerse recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio del art. 242 LGT.

Por su parte, el TEAC ejerce su competencia en única o segunda instancia con arreglo a los siguientes criterios:

Conoce en única instancia de las reclamaciones económico-administrativas que se interpongan contra los actos dictados por los órganos centrales de los Ministerios, de la AEAT, de las entidades de derecho público vinculadas o dependientes de la Administración General del Estado, así como contra los actos dictados por los órganos superiores de la Administración de las Comunidades Autónomas. También conocerá en única instancia de las reclamaciones en las que deba oírse o se haya oído como trámite previo al Consejo de Estado.

Asimismo, podrá conocer en única instancia de los actos recurribles en alzada en los casos en que el recurrente, en lugar de acudir a las dos instancias, prefiera plantear directamente el asunto ante el TEAC (recurso *per saltum*). Por medio de la incorporación de esta última regla, el legislador tributario acoge la doctrina constitucional que denuncia la vigencia de una doble vía administrativa preceptiva y previa al recurso contencioso-administrativo (STC 355/1993, de 29 de noviembre). Ahora bien, no es admisible que se interponga reclamación en primera instancia ante el TEAR y contra su desestimación expresa o presunta se acuda directamente a la vía contencioso-administrativa, ya que en este caso no se ha agotado la vía administrativa previa. En otras palabras, no es admisible dirigirse únicamente al TEAR si la cuantía del asunto hace preceptiva la alzada (STS 16 de abril de 2012, FJ. 3º; 14 de noviembre de 2011, FJ. 2º).

En caso de plantearse recurso *per saltum* ante el TEAC, la tramitación corresponderá a la Secretaría del TEAR o TEAL o del órgano económico-administrativo de la Comunidad Autónoma o de la Ciudad con Estatuto de Autonomía, sin perjuicio de las actuaciones complementarias de tramitación que decida llevar a cabo el TEAC y salvo que el interesado solicite que la puesta de manifiesto tenga lugar ante el TEAC, en cuyo caso la tramitación seguirá en este órgano (art. 229.6 LGT, en redacción dada por la Ley 34/2015).

También conoce el TEAC en única instancia de los recursos extraordinarios de revisión (salvo cuando corresponda conocer del mismo al órgano compe-

tente de las CCAA y Ciudades con Estatuto de Autonomía, en virtud del art. 59.1 de la Ley 22/2009), de los extraordinarios de alzada para la unificación de criterio y de la rectificación de errores en los que incurran sus propias resoluciones, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 220 de la LGT.

Igualmente, con independencia de la cuantía de la reclamación, corresponde al TEAC la competencia para conocer de las reclamaciones respecto de actuaciones entre particulares, cuando el domicilio fiscal de la persona o entidad que interpone la reclamación se halla fuera de España (art. 229.5 LGT en redacción dada por Ley 34/2015).

El TEAC conocerá en segunda instancia de los recursos de alzada ordinarios que se interpongan contra las resoluciones dictadas en primera instancia por los tribunales económico-administrativos regionales y locales cuya cuantía lo permita. Como ya hemos señalado, el límite cuantitativo es de 150.000 euros si la reclamación es contra la deuda tributaria, y de 1.800.000 euros si se trata de reclamaciones contra bases o valoraciones.

Con la finalidad de potenciar la seguridad jurídica, la Ley 34/2015 amplía el sistema de unificación de doctrina y atribuye al TEAC la competencia para dictar, por propia iniciativa, resoluciones en unificación de criterio respecto de resoluciones de distintos tribunales económico-administrativos regionales o locales. Los presupuestos determinantes de la adopción de este nuevo tipo de resoluciones son la existencia de resoluciones de TEAR o TEAL que apliquen criterios distintos a los contenidos en resoluciones de otros tribunales económico-administrativos, o que revistan especial trascendencia. En cualquiera de estos casos, el Presidente o la Vocalía Coordinadora del TEAC, por iniciativa propia o a propuesta de cualquiera de los vocales del TEAC o de los Presidentes de los TEAR o TEAL, podrán promover la adopción de una resolución en unificación de criterio por la Sala o por el Pleno del TEAC, que tendrá los mismos efectos que el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio (art. 242 LGT). Con carácter previo a la resolución, se concederá un trámite de alegaciones por plazo de un mes, contado desde que se les comunique el acuerdo de promoción de la resolución de unificación de criterio, a los Directores Generales el Ministerio de Hacienda, a los Directores de Departamento de la AEAT y a los órganos equivalentes o asimilados de las CCAA y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía respecto a las materias de su competencia [art. 229.1, letra d) en redacción dada por Ley 34/2015].

Como hemos comprobado, la cuantía de la reclamación es un criterio determinante de la competencia de los tribunales económico-administrativos. Estrechamente relacionada con ella se encuentran las reglas sobre determinación de la cuantía y sobre la acumulación de reclamaciones.

Respecto a la *determinación de la cuantía de la reclamación*, ésta será el importe total de los componentes de la deuda tributaria objeto de impugnación, si se impugnan las liquidaciones o, en su caso, la cuantía del acto o actuación de



otra naturaleza objeto de la reclamación. Si lo que se impugna es una base imponible o un acto de valoración y no se ha practicado liquidación, la cuantía de la reclamación será el importe de aquéllos. Cuando se impugnen actuaciones u omisiones de los particulares, la cuantía será la del acto impugnado y si son varios el más elevado. Finalmente, si los actos dictados o las actuaciones u omisiones de los particulares no tienen contenido económico o se trata de sanciones no pecuniarias, se considerarán de cuantía indeterminada, pudiendo interponerse el recurso ordinario de alzada en todo caso. Desde el 1 de enero de 2018, el art. 35 del RRVA (redacción dada por RD 1073/2017) desarrolla las reglas anteriores, estableciendo normas detalladas sobre determinación de la cuantía de la reclamación para diferentes supuestos.

Por lo que se refiere a la regulación legal de la *acumulación de reclamaciones económico-administrativas*, el art. 230 LGT fue modificado por la Ley 34/2015 con la finalidad de simplificar las reglas de la acumulación obligatoria de reclamaciones e introducir un nuevo supuesto de acumulación facultativa. Respecto a la denominada acumulación obligatoria, tras la reforma operada en el apartado 1 del art. 230 LGT, las reclamaciones se acumularán a efectos de su tramitación y resolución en los siguientes casos: a) las interpuestas por un mismo interesado relativas al mismo tributo, que deriven de un mismo procedimiento; b) las interpuestas por varios interesados relativas al mismo tributo siempre que deriven de un mismo expediente, planteen idénticas cuestiones y deban ser resueltas por el mismo órgano económico-administrativo; c) las que se hayan interpuesto por varios interesados contra un mismo acto administrativo o contra una misma actuación administrativa de los particulares; y d) la interpuesta contra una sanción si se hubiera presentado reclamación contra la deuda tributaria de la que derive.

Para supuestos distintos a los anteriores, el art. 230.2 LGT prevé la llamada acumulación facultativa, esto es, que el Tribunal, de oficio o a instancia de parte, podrá acumular motivadamente aquellas reclamaciones que considere que deben ser objeto de resolución unitaria que afecten al mismo o a distintos tributos, siempre que exista conexión entre ellas. En el caso de que se trate de distintos reclamantes y no se haya solicitado por ellos mismos, deberá previamente concedérseles un plazo de 5 días para manifestar lo que estimen conveniente respecto de la procedencia de la acumulación. No obstante, las acumulaciones a que se refiere este apartado podrán quedar sin efecto cuando el Tribunal considere conveniente la resolución separada de las reclamaciones.

Los acuerdos sobre acumulación (obligatoria o facultativa) o por los que se deja sin efecto una acumulación tendrán el carácter de actos de trámite y no serán recurribles (art. 230.3 LGT). Además, el acuerdo por el que se acumule o se deje sin efecto la acumulación, no dará lugar en ningún caso a la retroacción de actuaciones ya producidas o iniciadas en la fecha del acuerdo o solicitud. En caso de denegarse o dejarse sin efecto la acumulación, la reclamación



proseguirá su propia tramitación, con envío al tribunal competente (si fuese otro) y sin que sea necesario un nuevo escrito de interposición, ratificación o convalidación (art. 37 RRVA, redacción por RD 1073/2017).

La acumulación atenderá al ámbito territorial de cada Tribunal Económico-Administrativo o Sala desconcentrada, sin que en ningún caso pueda alterar la competencia para resolver ni la vía de impugnación procedente, salvo en los casos previstos en las letras a), c) y d) del art. 230.1 LGT. En estos casos, si el TEAC fuera competente para resolver una de las reclamaciones objeto de acumulación, lo será también para conocer de las acumuladas; en otro supuesto, la competencia corresponderá, en los casos contemplados en las letras a) y c) del apartado 1, al órgano competente para conocer de la reclamación que se hubiera impuesto primero, y, en el establecido en la letra d), al órgano competente para conocer de la reclamación contra la deuda tributaria.

## **2.4. Legitimados e interesados en las reclamaciones**

El art. 232 LGT regula quiénes están legitimados para interponer la reclamación, así como quiénes están interesados y pueden comparecer en un procedimiento ya iniciado. Recuérdese que estas reglas relativas a la legitimación son aplicables al recurso de reposición, por expresa remisión del art. 223.3 LGT.

Por lo que se refiere a la legitimación para interponer el recurso, ésta se establece por el apartado primero de este artículo con una gran amplitud, pues están legitimados para interponer la reclamación: a) los obligados tributarios y los sujetos infractores; b) cualquier otra persona cuyos intereses legítimos resulten afectados por el acto o la actuación tributaria. La Disposición Adicional 11<sup>a</sup> establece reglas de legitimación similares en relación con la materia económico-administrativa regulada en ella (actos recaudatorios por la AEAT de ingresos de derecho público del Estado o de otra Administración, pensiones y otras obligaciones públicas), pero también la otorga (exclusivamente para la materia señalada en la Disp. Adic. 11<sup>a</sup>) al Interventor General de la Administración del Estado o sus delegados, en las materias a que se extienda su función fiscalizadora.

La regulación de los sujetos legitimados se completa con una lista en la que se enumeran los sujetos no legitimados para reclamar; sujetos también excluidos, como vimos, de la posibilidad de interponer recurso de reposición. Así pues, la LGT niega legitimación: a) a los funcionarios, salvo en los casos en que se vulnere de forma directa e inmediata un derecho que en particular les esté reconocido o resulten afectados sus intereses legítimos; b) a los particulares que actúen por delegación de la Administración o como agentes o mandatarios de ella; c) a los denunciantes; d) a los que asuman obligaciones tributarias en virtud de pacto o contrato; e) a los organismos u órganos que hayan dictado el acto impugnado y a cualquier otra entidad por el mero hecho de ser destinataria de los fondos gestionados mediante dicho acto.

Una vez iniciado el procedimiento económico-administrativo, pueden comparecer en él todos los que sean titulares de derechos o intereses legítimos que puedan resultar afectados por la resolución que hubiera de dictarse, sin que la actuación haya de retrotraerse en ningún caso. Y si durante la tramitación del procedimiento se advierte la existencia de otros titulares de derechos o intereses legítimos que no hayan comparecido en el mismo, se les notificará la existencia de la reclamación para que procedan a formular alegaciones en un plazo de quince días a contar desde la notificación. La notificación a los interesados determina que la resolución que se dicte tenga plena eficacia respecto de ellos. En este sentido, el art. 38 RRVA dispone que cuando no resulte evidente el derecho o interés legítimo del interesado, se procederá a la apertura de la correspondiente pieza separada, abriendo un plazo común de alegaciones de 10 días, contados a partir del día siguiente a la notificación de la apertura de dicho plazo, para todos los interesados en el procedimiento, resulte o no evidente tal condición. Transcurrido ese plazo, el tribunal resolverá lo que proceda. Contra la resolución que se dicte podrá interponerse recurso contencioso-administrativo.

Tanto los legitimados como los interesados en la reclamación pueden actuar mediante representante. En tal caso, el documento que acredite la representación se acompañará al primer escrito que no aparezca firmado por el interesado, que no se cursará sin este requisito, si bien ello no impedirá que el escrito se tenga por presentado, a reserva de que el compareciente acompañe el poder, subsane los defectos de que adolezca el escrito presentado o ratifique las actuaciones realizadas en su nombre y representación sin poder suficiente (art. 232.4 LGT. *Vid.*, al respecto, STC 14/2008, de 31 de enero).

## **2.5. Suspensión de la ejecución del acto impugnado**

La suspensión del acto impugnado en vía económico-administrativa se contempla en el art. 233 LGT y se desarrolla en los arts. 39 a 47 RRVA.

La simple interposición de la reclamación económico-administrativa no suspende la ejecución del acto impugnado, salvo que se haya interpuesto previamente un recurso de reposición en el que se haya acordado la suspensión y sus efectos alcancen a la vía económico-administrativa. Pues bien, cuando no se haya interpuesto recurso de reposición, o habiéndolo hecho no se haya acordado la suspensión con efectos en la vía económico-administrativa, el recurrente podrá solicitarla al interponer la reclamación o en un momento posterior ante el órgano que dictó el acto objeto de la reclamación, que la remitirá al órgano competente para resolver dicha solicitud (arts. 39 y 40 RRVA).

Los distintos *supuestos en los que procederá la suspensión* de la ejecución de acto impugnado son los siguientes:

- Supuestos de suspensión automática: La suspensión automática sin presentación de garantías se producirá cuando el objeto de la reclamación sea una sanción en período voluntario; en este caso la suspensión se extenderá hasta que sea firme en vía administrativa (art. 233.1 LGT); no obstante, no se suspenderán las responsabilidades por el pago de sanciones tributarias previstas en el art. 42.2 LGT. La suspensión no afectará a las actuaciones de recaudación que se hubieran producido hasta ese momento (art. 39.3 RRVA, redacción dada por RD 1073/2017). La suspensión automática también tendrá lugar si se garantiza el importe del acto impugnado, de los intereses de demora que genere la suspensión y de los recargos que procederían en caso de ejecución de la garantía, exclusivamente a través de alguna de las siguientes vías: a) depósito de dinero o valores públicos; b) aval o fianza solidarias de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución; c) fianza personal y solidaria de otros contribuyentes de reconocida solvencia para los supuestos que se establezcan en la normativa tributaria (art. 233.2 LGT).
- Supuestos de suspensión no automática: Cuando el interesado no pueda aportar ninguna de las garantías a que se refiere el art. 233.2 LGT, podrá acordarse la suspensión previa presentación de otras garantías que se estimen suficientes (por ejemplo, una hipoteca, o acciones de diversas sociedades —STS de 17 de octubre de 2007—). De igual forma, el tribunal podrá suspender la ejecución del acto con dispensa total o parcial de garantías cuando dicha ejecución pudiera causar perjuicios de difícil o imposible reparación (una STSJ de Madrid de 5 de octubre de 2007 ha precisado que la existencia de tales daños o perjuicios no se deriva del elevado importe de la deuda tributaria, sino que ha de probarse que la ejecución afectaría sustancialmente al mantenimiento de la capacidad productiva del interesado; además es preciso justificar adecuadamente la concurrencia de este extremo —SSTS de 7 de junio y 5 de marzo de 2012—). En ambos casos, la Ley permite al tribunal modificar la resolución sobre la suspensión cuando aprecie que no se mantienen las condiciones que la motivaron, cuando las garantías aportadas hubieran perdido valor o efectividad, o cuando conozca de la existencia de otros bienes o derechos susceptibles de ser entregados en garantía, que no se conocieron en el momento de dictarse la resolución sobre la suspensión (art. 233.3 y 4 LGT). Por último, también se podrá suspender la ejecución del acto recurrido sin aportar garantía cuando se aprecie que al dictarlo se ha podido incurrir en error aritmético, material o de hecho (art. 233.5 LGT).

Si la reclamación no afecta a la totalidad de la deuda tributaria, la suspensión se referirá a la parte reclamada, quedando obligado el reclamante a ingresar la cantidad restante (art. 233.6 LGT).

En el caso de obligaciones tributarias conexas, si la reclamación afecta a una deuda tributaria que, a su vez, ha determinado el reconocimiento de una devolución a favor del obligado tributario, las garantías aportadas para obtener la suspensión garantizarán asimismo las cantidades que deban reintegrarse como consecuencia de la estimación total o parcial de la reclamación (art. 233.7 LGT en redacción dada por Ley 34/2015; art. 41.2 RRVA en redacción dada por RD 1073/2017).

No procederá la suspensión en ningún caso de la ejecución del acto o resolución impugnado mediante un recurso extraordinario de revisión (art. 233.12 LGT).

El *órgano competente* para acordar la suspensión será el órgano de recaudación, salvo en el supuesto en que la solicitud se presente sin garantías, caso que corresponde al tribunal (arts. 43, 44 y 46 RRVA). Si se acuerda la suspensión, se entenderá concedida desde la fecha de la solicitud, siempre que, en el caso de suspensión con prestación de garantías distintas a las previstas en el art. 233.2 LGT, se constituya la garantía ofrecida en el plazo de dos meses a contar desde el día siguiente a la notificación del acuerdo de concesión (art. 45 RRVA). Si la solicitud de suspensión se deniega por el órgano recaudador, podrá plantearse incidente ante el tribunal. Contra su resolución no cabe recurso en vía económico-administrativa (art. 43 RRVA).

Por lo que se refiere a la *duración de la suspensión*, ésta se mantendrá durante la tramitación del procedimiento económico-administrativo en todas sus instancias y, en caso de que el interesado comunique a la Administración tributaria la interposición de recurso contencioso-administrativo, dicha suspensión continuará hasta que el órgano judicial adopte la decisión que corresponda en relación con la procedencia o no de la suspensión solicitada. Tratándose de sanciones, la suspensión se mantendrá sin necesidad de prestar garantía hasta que se adopte la decisión judicial (art. 233.8 y 9 LGT —STS 10 de mayo de 2012, FJ. 2º—), excepto en los casos de las impugnaciones que puedan realizar los responsables a que se refiere el art. 42.2 LGT.

Según el art. 233.10 LGT, cuando hubiera de ingresarse total o parcialmente la cantidad suspendida como consecuencia de la resolución de la reclamación, se liquidará *interés de demora* por todo el período de suspensión. Ahora bien, no procede exigir interés de demora cuando se suspenda la ejecución del acto tratándose de recursos o reclamaciones contra sanciones [art. 212. 3 b) LGT]; y también se excluye la exigencia del interés de demora «*desde el momento en que la Administración incumpla por causa imputable a la misma alguno de los plazos establecidos en la ley para resolver hasta que se dicte dicha resolución o se interponga recurso contra la resolución presunta*» (art. 26.4 LGT).

Por el contrario, si la pretensión es estimada total o parcialmente en la resolución no procederán intereses de demora por la suspensión (STS de 7 de marzo de 2011) y deberán reembolsarse al recurrente los costes de la garantía prestada para la suspensión (art. 33 LGT y arts. 72 a 79 RRVA).

## 2.6. Procedimiento

El procedimiento en primera o única instancia se regula en los arts. 235 a 240 LGT. En los artículos siguientes se acomete la regulación del recurso ordinario de alzada y de los recursos extraordinarios. El procedimiento abreviado ante órganos unipersonales se contiene en los arts. 245 a 248.

El art. 234 establece las normas generales del procedimiento. Conforme a la nueva redacción del apartado 2 del artículo (introducida por la Ley 34/2015), se tendrá por acreditada la *representación voluntaria*, sin necesidad de aportar uno de los medios establecidos en el art. 46.2 LGT, cuando la representación hubiera sido admitida por la Administración tributaria en el procedimiento en el que se dictó el acto impugnado. La novedad se justifica en el Preámbulo de la Ley 34/2015 destacando sus efectos positivos en términos de mayor celeridad en la tramitación del procedimiento y reducción de costes indirectos para los obligados tributarios.

El procedimiento se impulsará de oficio con sujeción a los plazos establecidos, que no serán susceptibles de prórroga ni precisarán que se declare su finalización (art. 234.3 LGT).

El procedimiento económico-administrativo es *gratuito*. No obstante, si la reclamación o el recurso resulta desestimado o inadmitido y el órgano económico-administrativo aprecia temeridad o mala fe, podrá exigirse a la persona a la que resulte imputable dicho comportamiento que sufrague las costas del procedimiento (art. 234.5 LGT, redacción dada por Ley 34/2015). Podrá apreciarse *temeridad* cuando la reclamación o el recurso carezcan manifiestamente de fundamento. La *mala fe* podrá apreciarse cuando se produzcan peticiones o se promuevan incidentes con manifiesto abuso de derecho, entrañen fraude procedimental, o se planteen recursos o reclamaciones con una finalidad exclusivamente dilatoria. Todas esas circunstancias deberán ser debidamente motivadas por el órgano económico-administrativo competente. No procederá la imposición de costas cuando las pretensiones hubieran sido estimadas total o parcialmente.

Desde el 1 de enero de 2018, cuando se imponga el *pago de las costas*, estas se cuantificarán en un 2 % de la cuantía de la reclamación, con un mínimo de 150 euros para las reclamaciones o recursos resueltos por órgano unipersonal, y de 500 euros para los que se resuelvan por órgano colegiado. Tratándose de reclamaciones de cuantía indeterminada, las costas se cuantificarán en las cuantías mínimas ya referidas, que podrán actualizarse por medio de orden

ministerial. El órgano competente para requerir el pago es el Delegado de Economía y Hacienda que corresponda, que concederá al obligado a pagar las costas el plazo general para el ingreso de deudas tributarias resultantes de liquidaciones practicadas por la Administración a que se refiere el art. 62.2 LGT. Transcurrido dicho plazo sin que el pago haya sido satisfecho, se procederá a su exigencia por el procedimiento de apremio. Contra la condena en costas impuesta en la resolución económico-administrativa no cabrá recurso administrativo alguno, sin perjuicio de su revisión junto con el recurso de alzada que pueda interponerse (art. 51 RRVA, redacción por RD 1073/2017).

Asimismo, se establece la obligación de notificar a los interesados todos los actos y resoluciones que les afecten o pongan término a la reclamación, indicando si aquéllos ponen o no término a la vía económico-administrativa, los recursos que procedan, órgano competente para resolverlos y plazo para la interposición. La *notificación* se realizará bien por *medios electrónicos*, bien en el domicilio señalado o, en su defecto, de acuerdo con el art. 112 LGT. La notificación se hará exclusivamente de forma electrónica para los interesados que estén obligados a relacionarse de esta forma con la Administración. También se practicará la notificación por medios electrónicos cuando este medio haya sido señalado al efecto por el interesado (art. 234.4 LGT, redacción dada por Ley 34/2015; art. 50 RRVA, redacción dada por RD 1073/2017).

Veamos, a continuación, las tres fases en que se articula el procedimiento:

#### *a) Iniciación*

El procedimiento se inicia mediante escrito que podrá limitarse a solicitar que se tenga por interpuesto, identificando el reclamante, el acto o actuación contra el que se reclama, el domicilio para notificaciones y el tribunal ante el que se interpone. No obstante, dicho escrito también podrá acompañarse de las alegaciones en que el reclamante base su derecho, circunstancia que no implica renuncia al derecho de ampliarlas a la vista del expediente. En el caso de reclamaciones relativas a actuaciones de particulares derivadas de la aplicación de los tributos (retenciones, ingresos a cuenta, repercusiones, obligaciones de expedir y entregar factura y relaciones entre sustituto y contribuyente), el escrito deberá también identificar y precisar el domicilio de la persona recurrida, así como adjuntar todos los antecedentes que obren a disposición del reclamante o en registros públicos.

El plazo para interponer la reclamación es de un mes a contar desde el día siguiente al de la notificación del acto impugnado, o desde el día siguiente a aquél en que quede constancia de la realización u omisión de la retención o ingreso a cuenta, de la repercusión motivo de la reclamación o de la sustitución derivada de las relaciones entre el sustituto y el contribuyente.

En este sentido, el art. 235.1 de la Ley establece el plazo de un mes para interponer la reclamación a contar desde el día siguiente al de la notificación



del acto impugnado, o desde el día siguiente a aquel en que quede constancia de la realización u omisión de la retención o ingreso a cuenta, de la repercusión motivo de la reclamación o de la sustitución derivada de las relaciones entre el sustituto y el contribuyente.

Como novedad, el segundo párrafo del art. 235.1 LGT aclara, tras la reforma efectuada por la Ley 34/2015, que en los supuestos de silencio administrativo, «podrá» interponerse la reclamación desde el día siguiente a aquél en que produzcan sus efectos. De este modo, la redacción del precepto se alinea con una línea jurisprudencial (SSTS de 23 de enero de 2004, 4 de abril de 2005, 30 de mayo de 2007, 31 de marzo de 2009, 17 de noviembre de 2011, 11 de octubre de 2012, 22 de noviembre de 2013, 17 de abril de 2013, entre otras) y administrativa constante (Resoluciones TEAC de 19 de enero de 2007, 5 de diciembre de 2008, 7 de junio de 2011 y 18 de abril de 2013) que venía afirmando que dicha desestimación presunta es una ficción jurídica a la que puede acogerse el recurrente para no ver paralizada su pretensión, pero que no exime al órgano del deber de resolver, de modo que el recurrente podrá optar entre impugnar o esperar la resolución expresa del recurso interpuesto para recurrirla. Así pues, los plazos para la interposición de recursos en los casos de desestimación por silencio administrativo no empiezan a correr si al interesado no se le han notificado los recursos procedentes, plazos y los órganos ante los cuales pueden ser interpuestos (*vid.*, en relación con el art. 46.1 LJCA, la STC 52/2014, de 10 de abril, que entiende no aplicable este artículo a los casos de silencio administrativo, pues no puede considerarse que exista en ellos un acto administrativo, con la consecuencia de que no hay plazo de caducidad para recurrir en caso de silencio administrativo).

Junto a la supresión de la regla especial del cómputo del plazo para recurrir en caso de silencio administrativo, la nueva redacción dada al art. 235.1 LGT aborda el supuesto en que, tras la interposición de la reclamación, pero antes de su resolución por el Tribunal Económico-Administrativo, se dicte resolución expresa por parte del órgano de aplicación de los tributos. En tal caso, la resolución se remitirá al Tribunal, una vez notificada al interesado. En dicha notificación se advertirá que la resolución expresa, según su contenido, se considerará impugnada en vía económico-administrativa, o causará la terminación del procedimiento por satisfacción extraprocesal que será declarada por el órgano económico-administrativo que esté conociendo del procedimiento. En todo caso, se concederá el plazo de un mes, a contar desde el día siguiente a la notificación, para que el interesado pueda formular ante el tribunal las alegaciones que tenga por convenientes. En ellas el interesado podrá pronunciarse sobre las consecuencias de la resolución expresa. De no hacerlo se entenderá que está de acuerdo con ellas.

Cuando la reclamación se realice por incumplimiento de la obligación de expedir y entregar factura que corresponde a empresarios y profesionales, el



*dies a quo* empezará a contarse transcurrido un mes desde que se haya requerido formalmente el cumplimiento de dicha obligación. En el supuesto de deudas de vencimiento periódico y notificación colectiva, el plazo para la interposición se computará a partir del día siguiente al de finalización del período voluntario de pago.

Con la única excepción de las reclamaciones realizadas contra actuaciones de obligados tributarios (retenciones, ingresos a cuenta, repercusiones, etc.) —que se interponen directamente ante el tribunal competente para resolver la reclamación—, el escrito de interposición se dirige al órgano administrativo que haya dictado el acto reclamable. Este órgano dispondrá del plazo de un mes para remitir el escrito al tribunal competente junto con el expediente, al que podrá incorporar un informe si se considera conveniente.

Además, cuando el escrito de interposición incluya alegaciones, el párrafo segundo del art. 235.3 LGT permite al órgano administrativo que dictó el acto anular total o parcialmente el acto impugnado antes de la remisión del expediente al tribunal, siempre que no se hubiera presentado recurso de reposición. En este caso, el art. 52 RRVA obliga a remitir al tribunal el acto de anulación total o parcial y, en su caso, el nuevo acto dictado junto con el escrito de interposición.

Si el órgano administrativo no remite al tribunal competente el escrito de interposición, bastará con que el reclamante presente ante el tribunal copia sellada de dicho escrito para que la reclamación se inicie y tramite.

En cuanto a la forma de interponer la reclamación, el objetivo de potenciar la administración electrónica, también en vía revisora, explica dos de las novedades incorporadas en el art. 235 LGT por la Ley 34/2015. Así, se establece la obligación de interponer la reclamación económico-administrativa a través de la sede electrónica del órgano que haya dictado el acto reclamable siempre que el reclamante esté obligado a recibir por medios electrónicos las comunicaciones y notificaciones (art. 235.5 LGT). En estos casos, el escrito de interposición se dirigirá al órgano administrativo que haya dictado el acto reclamable, que lo remitirá al tribunal competente en el plazo de un mes junto con el expediente, en su caso electrónico, correspondiente al acto, al que se podrá incorporar un informe si se considera conveniente (art. 235.3 LGT).

#### ***b) Instrucción***

Recibido el expediente, el tribunal procede a la instrucción o tramitación del procedimiento, cuyos aspectos principales son los siguientes:

*La puesta de manifiesto del expediente* a los interesados por el plazo común de un mes, para la formulación de alegaciones y aportación de pruebas oportunas, cuando tales alegaciones no se hubieran incluido en el escrito de interposición o, habiéndose incluido, aquéllos solicitan expresamente la realización de este trámite. Tratándose de un *expediente electrónico*, la puesta de manifiesto del

mismo podrá tener lugar por medios electrónicos, informáticos o telemáticos, pudiendo presentarse por estos medios las alegaciones y pruebas. Los obligados a interponer la reclamación de forma electrónica, habrán de presentar las alegaciones, pruebas, y cualquier otro escrito, por esta misma vía. En caso de deficiencia técnica imputable a la Administración tributaria que imposibilite la realización del trámite por esta vía, el Tribunal adoptará las medidas oportunas para evitar perjuicios al interesado, pudiendo, entre otras, conceder un nuevo plazo, prorrogar el anteriormente concedido o autorizar que se realice por otros medios (art. 236.1 LGT en redacción dada por Ley 34/2015).

El tribunal podrá asimismo solicitar informe al órgano que dictó el acto impugnado, para aclarar las cuestiones que lo precisen, dando traslado de este informe al reclamante para que pueda presentar alegaciones al mismo. Reglamentariamente se podrán establecer supuestos en los que la solicitud de dicho informe tenga carácter preceptivo. No obstante, el tribunal podrá prescindir de los trámites que acaban de enumerarse, cuando las alegaciones formuladas en el escrito de interposición o los documentos adjuntados por el interesado acrediten todos los datos necesarios para resolver o éstos puedan tenerse por ciertos, o cuando de aquéllos resulte evidente un motivo de inadmisibilidad (art. 236.5 LGT).

En los casos de reclamaciones relativas a actuaciones de obligados tributarios (retenciones, ingresos a cuenta, repercusiones, etc.), el tribunal notificará la interposición de la reclamación a la persona recurrida para que en el plazo de un mes comparezca, mediante escrito de mera personación, adjuntando todos los antecedentes que obren a su disposición o en registros públicos (arts. 236.2 LGT y 56 RRVA).

Pueden plantearse, en el plazo de quince días a partir del día siguiente a aquel en que se tenga constancia fehaciente del hecho que lo motiva, cuestiones incidentales sobre extremos que, sin constituir el fondo del asunto, estén relacionadas con él o con la validez del procedimiento y cuya resolución sea requisito previo y necesario para la tramitación de la reclamación, no pudiendo aplazarse hasta que recaiga acuerdo sobre el fondo del asunto. Estas cuestiones se resolverán de manera separada y para ello el tribunal podrá actuar de forma unipersonal. Contra la resolución que ponga término al incidente no cabe recurso alguno, sin perjuicio de que el interesado plantee de nuevo el objeto de la cuestión incidental en el recurso que proceda contra la resolución de la reclamación (arts. 236.6 LGT y 58 RRVA).

Por lo que se refiere a los medios de prueba, rigen las reglas generales estudiadas en otro momento de esta obra. No obstante, en relación con la *práctica de la prueba*, la LGT se ocupa de precisar que las pruebas testificales, periciales y las consistentes en declaración de parte se realizarán mediante acta notarial o ante el secretario del tribunal o el funcionario en quien el mismo delegue, que extenderá el acta correspondiente. Asimismo, no cabrá denegar la práctica de pruebas relativas a hechos relevantes, debiendo la resolución final de la

reclamación enumerar las pruebas no pertinentes y decidir sobre las no practicadas (arts. 236.4 LGT y 57 RRVA).

Por último, en cuanto a la *extensión de la revisión*, dado que la revisión en vía económico-administrativa se extiende a todas las cuestiones de hecho y de derecho que ofrezca el expediente, puede ocurrir que el tribunal estime necesario examinar y resolver cuestiones no planteadas por los interesados. En tal caso, el tribunal las expondrá a éstos para que puedan formular alegaciones en el plazo de diez días, contados a partir del día siguiente a la notificación de la apertura de dicho plazo (arts. 237.2 LGT y 59 RRVA). Ello no podrá dar lugar a un empeoramiento de la situación inicial del reclamante, es decir, queda prohibida la *reformatio in peius*.

### *c) Terminación*

La finalización del procedimiento puede producirse por diversas causas. La forma habitual de terminación será por resolución expresa o presunta del tribunal competente. Sin embargo, el art. 238 LGT también alude a otras causas de terminación, como la renuncia al derecho en que se fundamente la reclamación, el desistimiento en la petición o en la instancia, la caducidad de ésta, y la satisfacción extraprocesal. Pues bien, en estos casos, es decir, cuando el procedimiento termine por causa distinta a la resolución expresa o presunta, el tribunal acordará motivadamente el archivo de las actuaciones; acuerdo que puede ser adoptado a través de órganos unipersonales. Contra el acuerdo de archivo de actuaciones cabe recurso de anulación del art. 241 bis LGT (art. 238.2 LGT en redacción dada por Ley 34/2015).

Pero lo normal, como decimos, es que el procedimiento finalice mediante resolución expresa del tribunal en la que se contengan los antecedentes de hecho y los fundamentos de derecho en que se base y se decidan todas las cuestiones que se susciten en el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados. El tribunal tiene la obligación de resolver en el plazo de un año desde la presentación de la reclamación y no puede abstenerse de ello alegando duda racional o deficiencia en los preceptos legales (art. 239.1 y 2 LGT). No obstante, la falta de resolución en ese plazo, posibilita a los interesados entender desestimada la reclamación al objeto de interponer el recurso procedente —o presentarla una vez dictada resolución expresa— (art. 240.1 LGT en redacción dada por Ley 34/2015). Además, la LGT advierte que transcurrido un año desde la iniciación de la instancia sin que se haya notificado resolución expresa, siempre que se haya acordado la suspensión del acto reclamado, dejarán de devengarse los intereses de demora (art. 240.2 LGT).

La resolución puede ser estimatoria, desestimatoria, o limitarse a declarar la inadmisibilidad.

Para declarar la inadmisibilidad el tribunal podrá actuar de forma unipersonal. Esta declaración procederá en los siguientes supuestos: a) cuando se

impugnen actos o resoluciones no susceptibles de reclamación o recurso en vía económico-administrativa; b) cuando la reclamación se haya presentado fuera de plazo; c) cuando falte la identificación del acto o actuación contra el que se reclama; d) cuando la petición contenida en el escrito de interposición no guarde relación con el acto o actuación recurrido; e) cuando concurren defectos de legitimación o representación; f) cuando exista un acto firme y consentido que sea el fundamento exclusivo del acto objeto de reclamación, o se recurra contra actos que reproduzcan otros anteriores definitivos y firmes o confirmatorios de otros consentidos, así como cuando exista cosa juzgada (art. 239.4 LGT).

Si el tribunal conoce y resuelve sobre el fondo del asunto, la resolución podrá ser estimatoria o desestimatoria. En el primer caso, la resolución podrá estimar total o parcialmente la pretensión del reclamante, anulando total o parcialmente el acto impugnado por razones de derecho sustantivo o por defectos formales. Pues bien, cuando la resolución aprecie defectos formales que hayan disminuido las posibilidades de defensa del reclamante, se producirá la anulación del acto en la parte afectada y se ordenará la retroacción de las actuaciones al momento en que se produjo el defecto formal (art. 239.3 LGT). En cambio, si la estimación de la reclamación se debe a defectos sustantivos o de fondo, el acto impugnado quedará sin efecto, totalmente o en la parte anulada. Respecto a la estimación de las reclamaciones y consiguiente anulación del acto administrativo por razones de fondo, la Ley 34/2015 ha introducido importantes modificaciones.

Así, de un lado, aclara que, con excepción del supuesto en que la resolución aprecie defectos formales que hayan disminuido las posibilidades de defensa del reclamante, anulando el acto en la parte afectada y ordenando la retroacción de actuaciones, *«los actos de ejecución, incluida la práctica de liquidaciones que resulten de los pronunciamientos de los tribunales, no formarán parte del procedimiento en el que tuviese su origen el acto objeto de impugnación»*. Se acoge, así, a nivel legal la actual previsión reglamentaria con la finalidad de resolver la controversia judicial en torno a esta cuestión y acoger la última jurisprudencia del Tribunal Supremo (STS de 15 de junio de 2015, FJ 6º). De otro lado, se concreta el plazo para ejecutar las resoluciones económico-administrativas cuando las mismas resuelvan sobre el fondo del asunto. El nuevo art. 239.3 in fine LGT señala que, salvo en los casos de retroacción, los actos resultantes de la ejecución de la resolución deberán ser notificados en el plazo de un mes desde que dicha resolución tenga entrada en el registro del órgano competente para su ejecución y no se exigirán intereses de demora desde que la Administración incumpla el referido plazo de un mes.

En cuanto a la *eficacia de las resoluciones económico-administrativas*, tras la reforma operada por la Ley 34/2015, la nueva redacción del art. 239.5 LGT señala de forma expresa que la resolución que se dicte tendrá plena eficacia

respecto de los interesados a quienes se hubiese notificado la existencia de la reclamación. Además, las resoluciones de los tribunales económico-administrativos dictadas en las reclamaciones relativas a actuaciones u omisiones de los particulares (art. 227.4 LGT), una vez hayan adquirido firmeza, vincularán a la Administración tributaria en cuanto a la calificación jurídica de los hechos tenidos en cuenta para resolver, sin perjuicio de sus potestades de comprobación e investigación. A tal efecto, estas resoluciones serán comunicadas a la Administración competente.

Tratándose de resoluciones que impongan la obligación de expedir factura y que no sean cumplidas en el plazo legalmente establecido, la nueva redacción del art. 239.6 LGT (dada por la Ley 34/2015) establece una fórmula novedosa de ejecución unilateral de la resolución por parte del reclamante cuando el reclamado haya incumplido la resolución. Así, el reclamante podrá, en nombre y por cuenta del reclamado, expedir la factura en la que se documente la operación, de acuerdo a las siguientes reglas:

- El ejercicio de esta facultad deberá comunicarse por escrito al tribunal económico-administrativo que haya conocido del procedimiento, indicándose que el fallo no se ha cumplido y que se va a emitir la factura correspondiente. También deberá comunicarse al reclamado, por cualquier medio que deje constancia de su recepción, que se va a ejercitar esta facultad.
- La factura en la que se documente la operación se confeccionará por el reclamante, que constará como destinatario de la operación, figurando como expedidor el cumplidor de dicha obligación.
- El reclamante remitirá copia de la factura al reclamado, debiendo quedar en su poder el original. Igualmente deberá enviara a la AEAT copia de dicha factura y del escrito presentado ante el tribunal económico-administrativo en el que comunicaba el incumplimiento de la resolución dictada.

En otro orden de consideraciones, también relacionadas con la ejecución de resoluciones, la Ley 34/2015 introduce un nuevo apartado 7 en el art. 239 LGT que permite la regularización de obligaciones tributarias conexas como consecuencia de la anulación total o parcial de la liquidación impugnada.

Finalmente, el art. 239.8 LGT dispone que la doctrina que de modo reiterado establezca el TEAC vinculará a los tribunales económico-administrativos regionales y locales y a los órganos económico-administrativos de las CCAA y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía y al resto de la Administración del Estado, de las CCAA y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía. El TEAC recogerá de forma expresa en sus resoluciones y acuerdos que se trata de doctrina reiterada y procederá a publicarlas. Además, en cada tribunal eco-

nómico-administrativo, la doctrina sentada por su Pleno vinculará a las Salas y la de ambos a los órganos unipersonales. Las resoluciones y los actos de la Administración tributaria que se fundamenten en la doctrina establecida por estos tribunales deberán hacerlo constar expresamente.

En línea con lo anterior cabe destacar la nueva redacción dada por el RD 1073/2017 a los arts. 66 y 67 RRVA relativos a la *ejecución de las resoluciones económico-administrativas*. Los preceptos mencionados eluden señalar el órgano competente para llevarla a cabo, si bien debe entenderse que, dada la separación entre órganos de aplicación de los tributos y órganos de resolución de reclamaciones (art. 83 LGT), son los primeros los que deben proceder a la ejecución.

Conforme al art. 66.1 RRVA, las resoluciones se ejecutarán en sus propios términos, salvo que se hubiera suspendido el acto y se prolongara esta situación a otras instancias. De acuerdo con el art. 66.2 RRVA, los actos resultantes de la ejecución de la resolución de un recurso o reclamación deben ser notificados en el plazo de un mes desde que dicha resolución tenga entrada en el registro del órgano competente para su ejecución. En idéntico plazo de un mes, de oficio o a instancia de parte, la Administración procederá a regularizar la obligación conexas correspondiente al mismo obligado tributario vinculada con la resolución objeto de recurso o la reclamación (arts. 225.3 y 239.7 LGT). Como se ha señalado anteriormente, esos actos de ejecución no formarán parte del procedimiento en el que tuviese su origen el acto objeto de impugnación. Por lo demás, las disposiciones generales del Derecho administrativo sobre transmisibilidad, conversión de actos viciados, conservación de actos y trámites y convalidación serán aplicables en la ejecución de las resoluciones. Los apartados siguientes del art. 66 RRVA regulan la ejecución de la resolución atendiendo a su contenido. El apartado 8º y último de este precepto señala que todas las reglas anteriores son aplicables a la ejecución de resoluciones en los procedimientos especiales de revisión.

Mención especial merece el art. 67.1 RRVA, conforme al cual en los supuestos de estimación parcial del recurso o reclamación interpuesto cuya resolución no pueda ser ejecutada (al haberse acordado la suspensión de la ejecución del acto inicialmente impugnado y mantenerse en otras instancias), el interesado tendrá derecho, si así lo solicita, a la reducción proporcional de la garantía aportada. No obstante, dicha reducción no procederá en los supuestos de estimación total o parcial del recurso de alzada ordinario en el que se haya solicitado la suspensión (art. 241.3 LGT).

## 2.7. El procedimiento abreviado

### a) *Supuestos en los que procede*

Regulado en los arts. 245 a 248 LGT y 64 y 65 RRVA, a través del originariamente bautizado como «procedimiento abreviado ante órganos uniperso-



nales» se pretende resolver con mayor celeridad las reclamaciones de cuantía reducida o que versen sobre cuestiones que se consideran, en principio, de fácil resolución, y que suelen plantearse con bastante frecuencia. La Ley 34/2015 ha modificado el título de la Sección 3ª del Capítulo IV del Título V de la LGT, que pasa a denominarse «procedimiento abreviado» para las reclamaciones de menor cuantía y en el que el tribunal podrá actuar de forma unipersonal. Asimismo, se modifican los artículos 245, 246 y 247 de la LGT.

Conforme a la nueva regulación del procedimiento abreviado, éste se empleará exclusivamente para la tramitación de las reclamaciones que sean de cuantía inferior a la que se determine reglamentariamente, esto es, cuando sean de cuantía inferior a 6.000 euros, o 72.000 euros si se trata de reclamaciones contra bases o valoraciones (art. 64 RRVA, redacción dada por RD 1073/2017). Por tanto, desaparecen los restantes supuestos que, conforme al originario art. 245.1 LGT de 2003, eran susceptibles de determinar la tramitación de la reclamación por este procedimiento (cuando se alegue exclusivamente la inconstitucionalidad o ilegalidad de las normas, la falta o defecto de notificación, la insuficiencia de motivación o incongruencia del acto impugnado, cuestiones relacionadas con la comprobación de valores, y otras circunstancias previstas reglamentariamente).

La nueva redacción del art. 245.2 LGT sigue diciendo que las reclamaciones económico-administrativas tramitadas por este procedimiento se resolverán en única instancia pero, a diferencia de lo dispuesto en la redacción inicial del precepto, la resolución por órganos unipersonales se configura como una simple posibilidad.

Por último, por motivos de eficiencia, en este tipo de procedimientos se amplían las competencias del Presidente, que está facultado, al igual que el Secretario, para dictar determinados acuerdos, aun cuando no sea el órgano competente para resolver el procedimiento abreviado que se tramite (art. 65 RRVA, redacción dada por RD 1073/2017).

#### *b) Iniciación*

El art. 246.1 LGT, en la redacción dada por la Ley 34/2015, afirma que la reclamación se inicia mediante escrito en el que se hará constar —junto a la identificación del reclamante y del acto o actuación contra el que se reclama, el domicilio para notificaciones y el tribunal ante el que se interpone— las alegaciones que, en su caso, se formulen. Si el reclamante precisase del expediente para formular sus alegaciones deberá comparecer ante el órgano que dictó el acto impugnado durante el plazo de interposición de la reclamación, para que se le ponga de manifiesto, lo que se hará constar en el expediente. Al escrito de interposición se adjuntará copia del acto que se impugna, así como las pruebas que se estimen pertinentes.



La reclamación se presentará ante el órgano que dictó el acto, que lo remitirá al tribunal. Dicho órgano tendrá la posibilidad, al igual que en el procedimiento general u ordinario, de modificar o anular el acto y dictar otro nuevo, dada la expresa remisión del art. 246.2 al art. 235.3 LGT.

Nada indica el art. 245 sobre el plazo en que ha de interponerse el recurso, por lo que atendiendo a la remisión que el apartado tercero de este mismo precepto hace al régimen general, hemos de entender que dicho plazo es el ordinario de un mes.

#### *c) Instrucción*

En la regulación que de la tramitación se hace en el art. 247 LGT tras la reforma efectuada por la Ley 34/2015, el aspecto más novedoso se refiere a la eliminación de la posibilidad de celebrar vista oral durante la tramitación del procedimiento abreviado. Con ello no se hace sino adecuar la norma legal a la realidad, pues en la práctica cotidiana esa vista oral raramente se ha celebrado.

Por otra parte, el art. 247.1 LGT otorga al órgano económico-administrativo la posibilidad de dictar resolución antes de recibir el expediente, siempre que de la documentación presentada por el reclamante resulten acreditados todos los datos necesarios para resolver.

#### *d) Terminación*

El plazo máximo para notificar la resolución es de seis meses contados desde la interposición de la reclamación. El órgano debe resolver expresamente en todo caso, pero transcurrido dicho plazo sin que se haya notificado resolución expresa, el interesado «podrá» considerar desestimada la reclamación al objeto de interponer el recurso procedente. En todo caso, el órgano económico-administrativo deberá resolver expresamente. El plazo para la interposición del recurso que proceda empezará a contarse desde el día siguiente a la notificación de la resolución expresa. Transcurrido el plazo antes señalado desde la interposición de la reclamación sin haberse notificado resolución expresa y siempre que se haya acordado la suspensión del acto reclamado, dejará de devengarse el interés de demora en los términos previstos por el art. 26.4 LGT.

El procedimiento abreviado es una vía de resolución en única instancia, por lo que no cabe recurso de alzada ordinario, aunque sí los recursos extraordinarios de revisión y de alzada (para unificación de criterio y para unificación de doctrina).

## 2.8. Recursos

### *a) Recurso ordinario de anulación previo a la alzada*

Tras la reforma operada por la Ley 34/2015, el recurso de anulación, inicialmente previsto en el art. 239.6 LGT, se independiza y pasa a regularse en un precepto autónomo, el art. 241 bis LGT, dentro de la subsección segunda (recursos en vía-económico administrativa). Junto a la mejora de ubicación sistemática, el precepto incorpora algunas novedades respecto a la regulación anterior.

El recurso de anulación es un recurso de carácter potestativo y previo, en su caso, al recurso de alzada ordinario, que puede interponerse ante el propio tribunal que ha entendido de la reclamación, en el plazo de quince días desde la resolución o archivo de las actuaciones y, exclusivamente, en los siguientes casos: *a)* cuando se haya declarado incorrectamente la inadmisibilidad de la reclamación; *b)* cuando se hayan declarado inexistentes las alegaciones o pruebas oportunamente presentadas en la vía administrativa; y *c)* cuando se alegue la existencia de incongruencia completa y manifiesta de la resolución. También podrá interponerse el recurso de anulación contra el acuerdo de archivo de actuaciones al que se refiere el art. 238 de la Ley.

Los legitimados para interponer el recurso de anulación son las personas a que se refiere el art. 241.3 LGT, es decir, los legitimados para interponer el recurso de alzada ordinario.

No podrá deducirse nuevamente este recurso frente a su resolución, como tampoco procederá frente a la resolución del recurso extraordinario de revisión.

El escrito de interposición incluirá las alegaciones y adjuntará las pruebas pertinentes. El tribunal resolverá sin más trámite en el plazo de un mes y si no lo hace en ese plazo, el recurso se entenderá desestimado.

La interposición del recurso de anulación suspenderá el plazo para la interposición del recurso de alzada que, en su caso, proceda contra la resolución impugnada, cuyo cómputo se iniciará de nuevo el día siguiente al de la notificación de la resolución desestimatoria del recurso de anulación o el día siguiente a aquel en que se entienda desestimado por silencio administrativo (obsérvese que esta regulación imperativa difiere y es incoherente con la solución que al silencio se le otorga en otros preceptos del Título V de la LGT tras la Ley 34/2015).

Si la resolución del recurso de anulación es estimatoria, el recurso ordinario de alzada que, en su caso, proceda se interpondrá contra la citada resolución, iniciándose el cómputo del plazo para interponerlo el día siguiente al de la notificación de la resolución estimatoria.

Si la resolución del recurso de anulación es desestimatoria, el recurso que se interponga tras la resolución del recurso de anulación servirá para impugnar

tanto esta resolución como la dictada antes por el tribunal económico-administrativo objeto del recurso de anulación, pudiendo plantearse en ese recurso tanto las cuestiones relativas a los motivos del recurso de anulación como cualesquiera otras relativas al fondo del asunto y al acto administrativo inicialmente impugnado.

En cualquier caso, cuando la resolución (estimatoria o desestimatoria) de la reclamación sea susceptible de recurso de alzada ordinario, el plazo para la interposición de este último comenzará a contarse a partir del día siguiente al de la notificación de la resolución del recurso de anulación (art. 60.2 RRVA, redacción dada por RD 1073/2017).

#### ***b) Recurso ordinario de alzada***

Recogido en los arts. 241 LGT y 61 a 63 RRVA, este recurso puede interponerse ante el TEAC contra las resoluciones dictadas en primera instancia por los tribunales económico-administrativos regionales y locales y por los órganos económico-administrativos de las CCAA y Ciudades con Estatuto de Autonomía en el plazo de un mes contado desde el día siguiente al de la notificación de las resoluciones.

Están legitimados para interponer el recurso, los interesados, pero también la propia Administración, aunque no el órgano que haya dictado el acto recurrido, sino los órganos encuadrados en los centros directivos y, en particular, los Directores Generales del Ministerio de Hacienda y los Directores de Departamento de la AEAT en las materias de su competencia, así como los órganos equivalentes o asimilados de las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía en materia de su competencia (art. 242.3 LGT).

El escrito de interposición del recurso se dirigirá al tribunal que haya dictado la resolución recurrida que, en el plazo de un mes, lo remitirá junto con el expediente al TEAC. Cuando el recurrente hubiera estado personado en el procedimiento de primera instancia, el escrito de interposición deberá contener las alegaciones y adjuntará las pruebas oportunas, resultando admisibles sólo aquéllas que no hayan podido practicarse en primera instancia (art. 241.2 LGT). Como ha advertido el Tribunal Supremo, la exigencia de un único escrito de interposición con alegaciones en caso de que el recurrente hubiera estado personado en primera instancia no admite excepciones en la alzada, aunque el recurso se interponga por un Director General, resultando inadmisibles en caso contrario (SSTS de 30 de enero de 2008, 6 de marzo de 2008 y 28 de octubre de 2010, entre otras). Cuando el legitimado para recurrir no hubiera estado personado en el procedimiento en primera instancia, el TEAR o TEAL le pondrá de manifiesto el expediente para que pueda formular alegaciones en el plazo de un mes, contado a partir del día siguiente al de la notificación, y a continuación dará traslado de ellas al reclamante en primera instancia y a los demás personados para que en el plazo de otro mes, contado

a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo, puedan formular las alegaciones que estimen convenientes. Una vez contemplados estos trámites, los expedientes se remitirán al TEAC (art. 61.2 RRVA, redacción dada por RD 1073/2017).

El art. 241.3 LGT (en redacción dada por la Ley 34/2015) permite que al escrito de interposición se acompañe la solicitud de suspensión de la ejecución de la resolución impugnada por los órganos de la Administración. Dicha solicitud suspenderá cautelarmente la ejecución de la resolución recurrida mientras el TEAC decida sobre la procedencia o no de la petición de suspensión. La decisión sobre la procedencia de la suspensión pondrá fin a la vía administrativa. La solicitud de suspensión se fundamentará en que existen indicios racionales de que el cobro de la deuda que finalmente pudiese resultar exigible se podría ver frustrado o gravemente dificultado, debiendo acompañarse de un informe que justifique la existencia de indicios racionales de que el cobro de la deuda podría llegar a frustrarse o dificultarse gravemente de no acordarse dicha suspensión (art. 61.2 RRVA, redacción dada por RD 1073/2017). Sin embargo, no es necesario aportar garantía alguna. La resolución sobre la petición de suspensión se notificará por el TEAC al recurrente y a los demás interesados en el procedimiento. En cuanto a sus efectos, la suspensión, cautelar o definitiva, impedirá que se devuelvan las cantidades que se hubieran ingresado y que se liberen las garantías que se hubieran constituido por el interesado en la reclamación económico-administrativa en primera instancia para obtener la suspensión del acto recurrido. Asimismo, quedarán subsistentes y mantendrán su eficacia los actos del procedimiento recaudatorio que se hubiesen dictado para garantizar el pago de la deuda tributaria. Ahora bien, cuando la ejecución de la resolución impugnada pudiese determinar el reconocimiento del derecho a una devolución tributaria procederá dicha ejecución previa presentación por parte del obligado tributario de alguna de las garantías establecidas en el art. 224.2 de la LGT.

En definitiva, el nuevo art. 241.3 LGT establece la posibilidad de suspender la ejecución de la resolución económico-administrativa en primera instancia de los TEAR, TEAL y organismos económico-administrativos de las CCAA cuando el recurso de alzada sea interpuesto por los Directores Generales de la Administración tributaria, sin necesidad de aportar garantía, siempre que existan indicios racionales de que el cobro de la eventual deuda resultante del recurso pudiese verse frustrado o gravemente dificultado, manteniéndose los actos recaudatorios que se hubiesen podido dictar. En nuestra opinión, la solución legal encontrada al problema de la ejecutividad de la resolución impugnada en alzada merece una valoración negativa, puesto que genera un importante desequilibrio entre la defensa de los intereses de los obligados tributarios y de la Administración tributaria, en claro perjuicio de los primeros. Cuando el contribuyente ha obtenido una resolución favorable en primera instancia, el

principio de presunción de legalidad de la actuación administrativa se sitúa del lado de éste, es decir, dicha resolución goza de presunción de legalidad, lo que aconseja la devolución de las cantidades que se hubieran ingresado o de los avales o garantías aportadas. Sin embargo, la Ley 34/2015 enerva la aplicación de este principio cuando beneficia al contribuyente, mientras que si es la Administración tributaria la beneficiada, se aplica con toda severidad.

La duración del procedimiento será de un año contado desde la impugnación de la reclamación. Deberá emitirse resolución expresa en la que se confirme o revoque la dictada en primera instancia. No obstante, transcurrido el plazo señalado sin que se haya dictado resolución expresa, el interesado podrá considerar desestimado el recurso y acudir a la vía contencioso-administrativa, puesto que el recurso ordinario de alzada ante el TEAC pone fin a la vía económico-administrativa en los asuntos de cuantía superior a 150.000 euros, si se impugnan deudas o cantidades, y a 1.800.000 euros, si se impugnan bases o valoraciones tributarias.

### *c) Recurso contra la ejecución*

El art. 241 ter de la LGT, introducido por la Ley 34/2015, crea un nuevo recurso, el de ejecución (que viene a reemplazar al hasta ahora denominado incidente de ejecución regulado en el art. 68 RRVA —en redacción previa a la dada por el RD 1073/2017—) contra actos dictados como consecuencia de la ejecución de una resolución estimatoria de los tribunales económico-administrativos.

El precepto legal explicita que los actos de ejecución de las resoluciones económico-administrativas se ajustarán exactamente a los pronunciamientos de aquéllas. Ahora bien, si el interesado está disconforme con los actos dictados como consecuencia de la ejecución de la resolución, podrá presentar este recurso ante el órgano del tribunal que hubiera dictado la resolución que se ejecuta, que será competente para resolver el recurso. La resolución dictada podrá establecer los términos concretos en que haya de procederse para dar debido cumplimiento al fallo.

El plazo de interposición del recurso será de un mes a contar desde el día siguiente al de la notificación del acto impugnado. La tramitación se efectuará a través del procedimiento abreviado, salvo en el supuesto específico en que la resolución económico-administrativa hubiera ordenado la retroacción de actuaciones, en cuyo caso se seguirá por el procedimiento abreviado o general que proceda según la cuantía de la reclamación inicial. En consecuencia, el procedimiento aplicable (abreviado o general) determinará el plazo en el que haya de ser resuelto el recurso.

En ningún caso se admitirá la suspensión del acto recurrido cuando no se planteen cuestiones nuevas respecto a la resolución económico-administrativa que se ejecuta.

Tampoco cabrá la interposición del recurso de reposición con carácter previo al recurso contra la ejecución.

El tribunal decidirá la inadmisibilidad del recurso contra la ejecución respecto de aquellas cuestiones que se planteen sobre temas ya decididos por la resolución que se ejecuta, sobre temas que hubieran podido ser planteados en la reclamación cuya resolución se ejecuta o cuando concurra algunos de los supuestos a que se refiere el art. 239.4 LGT.

*d) Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio*

Este recurso, previsto en el art. 242 LGT, no produce otros efectos que la unificación de criterio, sin que tenga incidencia sobre el caso objeto de revisión. Los centros directivos de la Administración tributaria (Directores Generales del Ministerio de Hacienda, Directores de Departamento de la AEAT y órganos equivalentes o asimilados de las CCAA y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía en materia de su competencia) pueden interponerlo contra las resoluciones dictadas por los tribunales económico-administrativos regionales y locales y por los órganos económico-administrativos de las CCAA y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía que no sean susceptibles de recurso ordinario de alzada (y en su caso, las dictadas por los órganos económico-administrativos de las CCAA y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía en única instancia), cuando estimen gravemente dañosas y erróneas dichas resoluciones, cuando no se adecuen a la doctrina del TEAC o cuando apliquen criterios distintos a los contenidos en resoluciones de otros Tribunales Económico-Administrativos del Estado o de los órganos económico-administrativos de las CCAA y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía (art. 242.1 LGT en redacción dada por Ley 34/2015).

El plazo para interponer el recurso es de tres meses contados desde el día siguiente a la notificación de la resolución. Si la resolución no ha sido notificada al órgano legitimado para recurrir, el plazo de tres meses para interponer el recurso se contará desde el momento en que dicho órgano tenga conocimiento del contenido esencial de la misma por cualquier medio. La tramitación de este recurso es semejante a la del recurso de alzada ordinario (art. 61.3 RRVA, redacción dada por RD 1073/2017) a excepción del plazo de resolución. El TEAC deberá resolver en el plazo de tres meses (art. 242.3 LGT en redacción dada por Ley 34/2015) y, como ya hemos advertido, la resolución respetará la situación jurídica particular derivada de la resolución recurrida, por lo que se limita a fijar la doctrina aplicable, vinculando a los tribunales económico-administrativos, a los órganos económico-administrativos de las CCAA y Ciudades con Estatuto de Autonomía y al resto de la Administración tributaria.



*e) Recurso extraordinario para la unificación de doctrina*

Se regula en el art. 243 LGT. De acuerdo con este precepto, el Director General de Tributos u órgano equivalente autonómico podrá impugnar, en el plazo de tres meses a contar desde el día siguiente a la notificación de la resolución (art. 61.4 RRVA), las resoluciones en materia tributaria dictadas por el propio TEAC, simplemente por estar en desacuerdo con el contenido de las mismas.

Para resolver este recurso se ha creado, en el seno del TEAC, la Sala Especial para la Unificación de Doctrina, compuesta por el Presidente del TEAC, que la presidirá, tres vocales de dicho Tribunal, el Director General de Tributos, el Director General de la AEAT, el Director General o el Director del Departamento de la AEAT del que dependa funcionalmente el órgano que hubiera dictado el acto a que se refiere la resolución objeto del recurso y el Presidente del Consejo para la Defensa del Contribuyente. No obstante, cuando el recurso tenga su origen en una resolución de un órgano dependiente de una Comunidad Autónoma o Ciudad con Estatuto de Autonomía, las referencias al Director General de la AEAT y al Director General o Director del Departamento de la AEAT del que dependa el órgano que emitió el acto deben entenderse efectuadas a los órganos equivalentes o asimilados de las CCAA o Ciudades con Estatuto de Autonomía.

La resolución habrá de adoptarse por decisión mayoritaria de los integrantes de la Sala y, en caso de empate, el Presidente tiene voto de calidad. La resolución se dictará en el plazo de seis meses y respetará la situación jurídica particular derivada de la resolución recurrida, estableciendo la doctrina aplicable, que será vinculante para los órganos económico-administrativos y para el resto de la Administración tributaria.

*f) Recurso extraordinario de revisión*

Este recurso, regulado en el art. 244 de la LGT, puede interponerse por los interesados contra los actos firmes de la Administración tributaria y contra las resoluciones firmes de los órganos económico-administrativos, pero sólo cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias: a) que con posterioridad al acto o resolución recurridos aparezcan documentos de imposible aportación al tiempo de dictarse aquéllos, o de valor esencial para la decisión del asunto y que evidencien el error cometido (SAN de 20 de marzo de 2012); b) que al dictar el acto o resolución hayan influido esencialmente documentos o testimonios declarados falsos por sentencia judicial firme anterior o posterior a aquella resolución; c) que el acto o la resolución se hubiese dictado como consecuencia de prevaricación, cohecho, violencia, maquinación fraudulenta u otra conducta punible, y así se haya declarado en virtud de sentencia judicial firme. La alegación de causas distintas a las enumeradas determinará la inadmisión del recurso por el órgano competente para resolver, que podrá actuar a tales efectos de forma unipersonal.



Están legitimados para recurrir los interesados y los órganos directivos del Ministerio de Hacienda, de la AEAT y de las CCAA, en los términos vistos anteriormente (art. 244.2 LGT que remite al art. 241.3 LGT). El recurso se interpondrá en el plazo de tres meses a contar desde el conocimiento de los documentos o desde que quedó firme la sentencia judicial. En el recurso extraordinario de revisión no procede la suspensión de la ejecución del acto o resolución impugnados, por expresa prohibición del art. 233.12 LGT.

El órgano competente para conocer y resolver es el TEAC, pudiendo actuar de forma unipersonal si declara la inadmisibilidad. La resolución del recurso deberá emitirse en el plazo de seis meses. Transcurrido ese plazo sin haberse notificado resolución expresa, el interesado podrá entender desestimado el recurso (art. 244.6 LGT en redacción dada por Ley 34/2015).

## **2.9. Las reclamaciones económico-administrativas en el ámbito local**

Al estudiar el recurso de reposición señalábamos que la Ley 7/1985, de 2 de abril, de Bases del Régimen Local, eliminó de dicho ámbito la vía económico-administrativa, al entender que la misma no era compatible con las exigencias constitucionales derivadas de la autonomía local, puesto que los tribunales económico-administrativos son órganos de la Administración estatal, distinta de las locales cuyos actos se someten a revisión. En consecuencia, en la Hacienda local se mantiene el recurso de reposición como vía previa a la jurisdicción contencioso-administrativa; además, tiene carácter obligatorio y no meramente facultativo. Su regulación se contiene, actualmente, en el art. 14 TRLRHL y guarda un notable paralelismo con la establecida en el ámbito estatal.

Ahora bien, en el ámbito local todavía existe un importante reducto para la vía económico-administrativa, en relación con los actos dictados en aplicación de los tributos que tienen una gestión con competencias divididas entre la Hacienda estatal y la municipal (IBI e IAE). La gestión tributaria o de liquidación de estos tributos se reserva a la Administración local, mientras que la gestión catastral o censal de los mismos está atribuida a la Administración estatal. Pues bien, los actos de la primera (gestión tributaria de los referidos tributos y la de los restantes que conforman la Hacienda local) quedan sujetos al recurso de reposición preceptivo y previo a la vía contenciosa. Por el contrario, los actos de la segunda (gestión catastral o censal atribuida a la Administración estatal) quedan sujetos a revisión en vía económico-administrativa, incluso en el supuesto de que las competencias de gestión censal o catastral se ejerzan por la Administración local en virtud de delegación estatal o de convenio de colaboración. Obsérvese que en este último supuesto ambas vías (recurso de reposición y reclamación económico-administrativa) son preceptivas y han de interponerse antes de acudir al contencioso, en contra de la ju-

risprudencia constitucional que se opone a la exigencia de más de una vía administrativa previa a la judicial.

Como última especialidad en el ámbito municipal, debemos subrayar la introducida por la Ley 57/2003, de 16 de diciembre, de Modernización del Régimen Local, tramitada y aprobada de forma paralela a la LGT y cuyo contenido se ha incorporado en el Título X de la Ley de Bases del Régimen Local. Pues bien, el Título X de ésta última Ley regula el «Régimen de Organización de los Municipios de Gran Población» (los municipios de más de 250.000 habitantes; las capitales de provincia de más de 175.000 habitantes; los municipios que sean capitales de provincia, capitales autónomas o sedes de las instituciones autonómicas; y los municipios cuya población supere los 75.000 habitantes y presenten circunstancias económicas, sociales, históricas o culturales especiales). Dentro de este régimen especial, el art. 137 LBRL crea un órgano para la resolución de las reclamaciones económico-administrativas, que conoce y resuelve las reclamaciones sobre actos de gestión, liquidación, recaudación e inspección de tributos e ingresos de derecho público, que sean de competencia municipal [art. 137.1 a) LBRL]. Ello supone, en consecuencia, la implantación de la vía económico-administrativa como propia de las Entidades Locales de gran tamaño cuyo conocimiento y resolución se atribuye a un órgano específico, sin perjuicio, como expresamente reconoce el art. 137.6 LBRL, de los supuestos en los que se prevé la reclamación económico-administrativa ante los tribunales económico-administrativos del Estado (esto es, los actos de gestión catastral y censal). Contra esos actos susceptibles de reclamación ante ese órgano específico, los interesados conservan la posibilidad de presentar recurso de reposición potestativo y previo a la reclamación económico-administrativa (art. 137.3 LBRL).

El órgano económico-administrativo estará constituido por un número impar de miembros con un mínimo de tres. Los integrantes de dicho órgano serán designados de entre personas de reconocida competencia técnica, por el Pleno del Ayuntamiento, con el voto favorable de la mayoría absoluta de los miembros que legalmente lo integran. Cesarán del cargo a petición propia, cuando lo acuerde el Pleno del Ayuntamiento con idéntica mayoría, cuando sean condenados mediante sentencia firme por delito doloso, o cuando sean sancionados mediante resolución firme por una falta disciplinaria muy grave o grave incoada y resuelta por el Pleno del Ayuntamiento (art. 137.4 LBRL).

El funcionamiento de este órgano se basará en los criterios de independencia técnica, celeridad y gratuidad. Su composición, competencias, organización y funcionamiento, así como el procedimiento de las reclamaciones se regirá por Reglamento aprobado por el Pleno de acuerdo en todo caso con lo establecido en la LGT y en la normativa estatal sobre reclamaciones económico-administrativas, sin perjuicio de las adaptaciones necesarias (art. 137.5 LBRL).

La resolución que se dicte por este órgano pone fin a la vía administrativa y contra ella sólo cabrá interponer recurso contencioso administrativo (art. 137.2 LBRL).

## **BIBLIOGRAFÍA**

- AA.VV.: *Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo*, 3.<sup>a</sup> edición, ed. Aranzadi, Navarra, 2004.
- AA.VV.: *Memento Práctico. Procedimientos Tributarios. 2018-2019*, Francis Lefebvre, Madrid, 2018.
- ABOGACÍA GENERAL DEL ESTADO: *Manual de Revisión de Actos en Materia Tributaria*, Ministerio de Justicia y Thomson-Aranzadi, Navarra, 2006.
- ARGÜELLES PINTOS, J.: «Revisión en vía administrativa (arts. 213-225 LGT)», en Huesca Boadilla, R. (Coord.), *Comentarios a la Nueva Ley General Tributaria*, ed. Thomson-Aranzadi, Navarra, 2004.
- ARIAS VELASCO, J., y SARTORIO ALBALAT, S.: *Procedimientos tributarios*, 6.<sup>a</sup> edición, ed. Marcial Pons, Madrid, 1996.
- CHECA GONZÁLEZ, C.: *Revisión en Vía Administrativa: Recurso de Reposición y Reclamaciones Económico-Administrativas*, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2005.
- «Procedimientos especiales de revisión», en Calvo Ortega, R. (Dir.) y Tejerizo López, J.M. (Coord.), *La nueva Ley General Tributaria*, Thomson-Civitas, Madrid, 2004.
- GARCÍA BERRO, F.: *Procedimientos tributarios y derechos y garantías de los contribuyentes en la nueva LGT*, ed. Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2004.
- GARCÍA DE ENTERRIA, E., y Tomás-Ramón FERNÁNDEZ: *Curso de Derecho Administrativo II*, 9.<sup>a</sup> edición, ed. Thomson-Civitas, Madrid, 2004.
- GARCÍA-MONCÓ, A.M.: «Recurso de reposición y reclamaciones económico-administrativas», en Calvo Ortega, R. (Dir.) y Tejerizo López, J.M. (Coord.), *La nueva Ley General Tributaria*, Thomson-Civitas, Madrid, 2004.
- Aranzadi, Navarra, 2005.
- GONZÁLEZ PÉREZ, J., y GONZÁLEZ NAVARRO, J.: *Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común*, ed. Civitas, Madrid, 1993.
- HUESCA BOADILLA (Coord.): *Las Reclamaciones Económico-Administrativas*, ed. Aranzadi, 1997.
- LOZANO SERRANO, C.; ESCRIBANO LÓPEZ, F.; ORÓN MORATAL, G.; MORENO GONZÁLEZ, S.: «Aspectos críticos en torno al Anteproyecto de Ley de Reforma Parcial de la Ley General Tributaria», *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 165, 2015.

- MENÉNDEZ MORENO, A.: «La modificación parcial de la ley General Tributaria», *Quincena Fiscal*, nº 14, 2014.
- MORENO GONZÁLEZ, S.: «La revocación en materia tributaria», en AA.VV., *Tratado sobre la Ley General Tributaria*, tomo II, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2010.
- PALAO TABOADA, C.: «Procedimientos especiales de revisión», en AA.VV., *Comentario sistemático a la nueva Ley General Tributaria*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2004.
- PÉREZ TORRES, E.: «Revisión de actos en vía administrativa: nulidad de pleno derecho y declaración de lesividad», en Martínez Lafuente, A., *Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre)*, IEF, Madrid, 2004.
- «Revisión en vía administrativa (arts. 226 a 249 LGT)», en Huesca Boadilla, R. (Coord.), *Comentarios a la Nueva Ley General Tributaria*, ed. Thomson-Aranzadi, Navarra, 2004.
- PONCE ARIANES, M.: «La revocación de actos tributarios», en Martínez Lafuente, A., *Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre)*, IEF, Madrid, 2004.
- RUIZ TOLEDANO, J.I.: *El Nuevo Régimen de Revisión Tributaria Comentado*, La Ley, Madrid, 2006.
- SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A.: «La reforma parcial de la Ley General Tributaria operada por la Ley 34/2015», *Revista de Contabilidad y Tributación –Comentarios y Casos Prácticos–*, nº 391, 2015.

## TEMA 25

# INTRODUCCIÓN A LA FISCALIDAD INTERNACIONAL Y COMUNITARIA

Gracia María Luchena Mozo  
*Catedrática acreditada de Derecho Financiero y Tributario*  
*Universidad de Castilla-La Mancha*  
*Centro Internacional de Estudios Fiscales*

### SUMARIO:

I. Escenario de fiscalidad internacional: El marco de libertades comunitarias y la globalización de la economía. La doble imposición internacional. II. La doble imposición internacional y medidas para evitarla. 1. Medidas unilaterales. 2. Los Convenios de Doble Imposición (CDIs). 3. Armonización fiscal. 4. CDIs y la UE. III. Planificación fiscal internacional. Situación tras BEPS. Bibliografía.

### **I. ESCENARIO DE FISCALIDAD INTERNACIONAL: EL MARCO DE LIBERTADES COMUNITARIAS Y LA GLOBALIZACIÓN DE LA ECONOMÍA. LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL**

Las postrimerías del siglo XX se caracterizan por una situación económica nueva: la internacionalización de la economía. Los sujetos económicos trascienden los límites geográficos de los Estados de residencia y plantean la explotación de negocios atendiendo al mercado de los consumidores.

Podríamos preguntarnos cuáles son las razones de la internacionalización de las empresas. Pues bien, de modo muy sencillo, pueden clasificarse del siguiente modo:

- Aumento de la rentabilidad y de los beneficios.
- Abrir nuevos mercados para aumentar las líneas de producción y conseguir mayor nivel de ingresos.

- Reducción de los costes unitarios.
- Desde el punto de vista de la demanda, implica la globalización de las preferencias de los consumidores que ayuda a la ampliación de los mercados y aumento de la demanda.
- Disminución de los costes de producción en cuatro vertientes diferentes: de carácter laboral, materias primas, energía, y, por supuesto, fiscales.

Por otro lado, la estrategia para el mercado interior es uno de los principales instrumentos de coordinación de las políticas económicas en la UE. Sin embargo, en el Tratado de Roma no se establecía ninguna obligación formal en lo que se refiere a la liberalización de los movimientos de capitales, que únicamente debía realizarse «*en la medida necesaria para el buen funcionamiento del mercado común*» (art. 67 del Tratado CE de 1957). Esta situación es la que justifica que las primeras directivas en este ámbito, adoptadas en 1960 y 1962, sólo estableciesen una liberalización incompleta, acompañada de numerosas cláusulas de salvaguardia, que fueron ampliamente utilizadas por los Estados miembros.

Los primeros esfuerzos de supresión de restricciones, tuvieron por objeto operaciones limitadas. Una Directiva de 1960, modificada en 1962, liberalizó incondicionalmente: a) las inversiones directas; b) los créditos a corto plazo relativos a operaciones comerciales; y c) las adquisiciones de títulos negociados en bolsa.

Paralelamente, se adoptaron medidas nacionales unilaterales. En efecto, sin esperar a las decisiones comunitarias, algunos Estados miembros suprimieron casi completamente sus restricciones a los movimientos de capital.

En mayo de 1986 la Comisión dio un fuerte impulso al establecimiento de un espacio financiero europeo; su «Programa para una liberación de los movimientos de capital en la Comunidad» (COM(86) 292 final, de 23 de mayo de 1986) describe en detalle todas las condiciones necesarias y las medidas que se han de adoptar. En este marco, el 17 de noviembre de 1986 se adoptó la Directiva 85/566/CEE —derogada el 1 de julio de 1990—, que contemplaba la liberalización completa de todas las operaciones de capital necesarias para la interconexión de los mercados financieros nacionales. Sin embargo, las operaciones no liberalizadas seguían siendo muy numerosas.

Al situar la libre circulación de capitales al mismo nivel que la de bienes y servicios, el Acta Única constituye una etapa decisiva, habiendo permitido el 24 de junio de 1988 la adopción de la Directiva 88/361/CEE encaminada a dotar al Mercado Único de su plena dimensión financiera. Esta Directiva sentaba el principio de la liberalización completa de los movimientos de capitales a partir del 1 de julio de 1990, tanto entre Estados miembros como respecto de terceros países (apertura «*erga omnes*»).

De conformidad con las conclusiones del Consejo Europeo de Madrid del 26 y 27 de junio de 1989, la liberalización de los movimientos de capitales

corresponde a la puesta en marcha de la primera fase de la Unión Económica y Monetaria. Con la entrada en vigor del TUE (el 1 de noviembre de 1993), el principio de la libertad completa de los movimientos de capitales quedó inscrito en el propio Tratado.

A partir del 1 de enero de 1994, fecha en que se inició la segunda fase de la Unión Económica y Monetaria, los artículos 73 A a 73 G del TUE introdujeron un nuevo régimen para los movimientos de capitales. Actualmente, todos los Estados miembros aplican un régimen de libertad completa de los movimientos de capitales y de los pagos. Las excepciones se limitan fundamentalmente a los movimientos con terceros países y están sometidas a una decisión comunitaria.

Por su parte, el Parlamento Europeo ha apoyado vigorosamente los esfuerzos de la Comisión en favor de la liberalización de movimientos de capital. El Parlamento sostuvo siempre que esta supresión de restricciones debía ser más pronunciada dentro de Europa que entre Europa y el resto del mundo de forma tal que los ahorros europeos se dirigieran prioritariamente hacia inversiones europeas. También ha subrayado que esta supresión de restricciones debía ir acompañada de la liberalización completa de los servicios financieros y de una armonización de las legislaciones fiscales, si se deseaba crear un auténtico espacio financiero europeo. Ello no obsta para que pongamos de manifiesto la trascendencia de la jurisprudencia comunitaria en nuestro Derecho interno y que está llevando a lo que se conoce como armonización indirecta.

Cercano al marco de la libre circulación de capitales encontramos la libertad de establecimiento regulada en el artículo 54 del Tratado de Funcionamiento de la UE (TFUE) —antiguo art. 48 del Tratado CE— reconoce a los nacionales comunitarios el acceso a las actividades no asalariadas y su ejercicio, así como la constitución y gestión de empresas, en las mismas condiciones fijadas por la legislación del Estado miembro de residencia para sus propios nacionales, comprende, conforme al artículo mencionado para las sociedades constituidas con arreglo a la legislación de un Estado miembro y cuyo domicilio social, administración central o centro de actividad principal se encuentre dentro de la Comunidad Europea, el derecho a ejercer su actividad en el Estado miembro de que se trate por medio de una filial, sucursal o agencia. La libertad de establecimiento pretende así garantizar el disfrute del trato nacional en el Estado miembro de acogida, al prohibir cualquier discriminación basada en el lugar del domicilio de las sociedades y que hagan menos interesante el ejercicio de dicha libertad.

Pero el fenómeno actual de crecimiento de los movimientos de capitales debe analizarse en el contexto de globalización de la economía. La globalización puede definirse como un proceso acelerado de eliminación de las barreras que impiden la libre circulación de las mercancías y de los factores de producción (entre estos últimos figura, sobre todo, el capital) más allá de las fronteras



nacionales. Este fenómeno de internacionalización de las empresas justifica la preocupación y el interés del legislador fiscal español.

En efecto, el proceso de globalización supone una creciente interdependencia económica entre todos los países que provoca, a su vez, un aumento en el flujo de bienes, capitales y servicios donde las fronteras se han ido difuminando hasta casi desaparecer. Como consecuencia de este nuevo escenario se ha producido un nuevo marco de referencia para las empresas y el instrumento a través del cual se materializa esta nueva estrategia empresarial es la inversión en el exterior. Lógicamente este cambio en el modelo de relaciones económicas basado en el flujo de capitales y de mano de obra cualificada ha supuesto la modificación de la naturaleza y de los fundamentos de la política fiscal. *«Asistimos por tanto a la construcción de un nuevo escenario que se va a caracterizar por la coexistencia de dos circunstancias: por un lado, la generalización de las inversiones transnacionales y de la empresa transnacional como elemento subjetivo de las relaciones económicas; y por otro, el mantenimiento de las soberanías fiscales nacionales»* (VALLEJO CHAMORRO, J. M. y GUTIÉRREZ LOUSA, M. 2002. Pág. 17). Este marco plantea una problemática fiscal específica como son los conflictos positivos en materia fiscal, que se traduce en el fenómeno de la doble imposición de relevancia jurídica.

La incidencia negativa que el fenómeno de la doble imposición internacional provoca sobre los flujos de capitales, bienes y servicios distorsionando el juego normal de los distintos componentes del mercado internacional, justifica la atención dedicada a su corrección por razones de justicia y de orden económico (SAINZ DE BUJANDA, F. 1983. Pág. 470).

Los primeros estudios conducentes a obtener modelos unilaterales y bilaterales destinados a corregir la doble imposición fueron iniciados en 1921 por la extinguida Sociedad de Naciones. Como resultado de tales estudios se obtuvieron en 1928 los primeros modelos, que posteriormente sirvieron de base para el establecimiento de numerosos convenios bilaterales durante las dos décadas siguientes. La Organización Europea de Cooperación Económica (OECE) y después la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), han trabajado en este campo de la doble imposición internacional. Los sucesivos Modelos de Convenio que han sido elaborados en el seno de este organismo, cuya última revisión data de 2017, constituyen la pieza fundamental de la armonización alcanzada en la redacción, aplicación e interpretación de los numerosos convenios fiscales bilaterales concluidos por los diferentes países.

## II. LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL Y MEDIDAS PARA EVITARLA

La causa de la doble imposición internacional la encontramos en la superposición de jurisdicciones fiscales en la esfera internacional, aquello que se ha denominado *«superposición en el espacio de dos ámbitos de imposición»* (DEL ARCO

RUETE, L. 1977. Pág. 48). Esta superposición se origina en el momento en que las leyes tributarias utilizan diversos criterios de sujeción, o utilizando el mismo, los configuran de forma distinta. El art. 11 de la nueva LGT es claro exponente de lo que venimos apuntando, pues se incluyen dos criterios generales de sujeción a los tributos:

- Un criterio de naturaleza personal que establece la sujeción a un tributo en razón de la residencia efectiva de los sujetos pasivos, referido fundamentalmente a los impuestos personales, y con igual intensidad en relación con personas físicas y jurídicas.
- Un criterio de naturaleza real, donde el dato de interés es la realización de un determinado hecho imponible en territorio español, configurándose como un criterio que utiliza una vinculación al poder de imposición del Estado de naturaleza meramente fáctica o económica.

La búsqueda de soluciones a la problemática fiscal planteada se ha convertido en el objetivo de las políticas tributarias actuales. Dichas soluciones pueden clasificarse del siguiente modo: medidas unilaterales, tomadas por cada uno de los Estados, y aquellas que tienen su origen en tratados internacionales.

En los últimos años se va abonando, sin embargo, las tesis de una tercera técnica para lograr la eliminación de la doble imposición; nos referimos a lo que podría denominarse «armonización fiscal», o aproximación de las estructuras tributarias de un grupo de países con el fin de solucionar situaciones que a todos afectan. Esta armonización vendría aprobada en el marco de una organización internacional de integración con facultades para aprobar normas jurídicas con sustantividad propia, independientes de las normas de Derecho interno y de las fuentes de Derecho internacional, y por supuesto, al margen del tratado constitutivo de la propia organización internacional. Este es el caso de la UE.

## 1. Medidas unilaterales

Para solucionar los problemas causados por la doble imposición internacional los estados adoptan respecto de sus regímenes tributarios el principio que grava la renta mundial (*worldwide income taxation*) y eligen, unilateralmente, los mecanismos internos que estiman más adecuados para eliminar sus consecuencias negativas. De este modo, las medidas unilaterales pueden ser definidas como las disposiciones establecidas por cada poder tributario individualmente en su legislación interna nacional que tiende a evitar la doble imposición para los sujetos sometidos a dicho poder tributario.

Las distintas técnicas que se utilizan para articular las medidas unilaterales para evitar la doble imposición son los siguientes:

- La exención en la base imponible del impuesto nacional de toda o parte de la renta o patrimonio situados en territorio extranjero, exigiéndose normalmente que los citados hechos imponibles hayan sido efectivamente gravados en ese tercer país. En esta hipótesis la exención se caracteriza por dejar fuera del ámbito de tributación rendimientos en los que se da un elemento extranjero.
- El crédito fiscal que puede utilizar el residente en un país en la deuda tributaria a pagar al país donde es residente respecto al impuesto pagado, o a pagar, en el extranjero.
- Permitir la deducción en la base imponible, en calidad de gasto deducible, del impuesto pagado o devengado en el extranjero.
- Prever una reducción en el tipo de gravamen del Impuesto nacional si la renta o las capitales situados en el extranjero son gravados en el país de la residencia.

Como puede observarse, las técnicas que tiene a su alcance el legislador para evitar, o al menos reducir, la doble imposición internacional, están basadas en una misma ontología: la conciencia generalizada existente en los distintos Estados de que un excesivo gravamen sobre determinadas rentas incide gravemente sobre la producción y el intercambio comercial, y produce una quiebra de los incentivos fiscales que precisan los mercados de capitales eficientes y ágiles para llevar a cabo sus decisiones de expansión. Por ello debe tenderse hacia el funcionamiento eficiente de los mercados y a la búsqueda de la neutralidad en la intervención de los poderes públicos, todo ello siguiendo criterios de neutralidad impositiva que permita la consecución de sistemas fiscales eficientes.

No obstante, dichas medidas deben completarse con tratados o convenios internacionales para reducir la doble imposición, como consecuencia del principal límite a su efectividad, cual es el carácter discrecional de cada Estado a la hora de aplicarlas, lo que provoca inseguridad jurídica respecto de los operadores económicos.

## 2. Los Convenios de Doble Imposición (CDIs)

Como pone de manifiesto BUSTOS BUIZA, «una visión integral de la fiscalidad internacional requiere analizar las disposiciones contenidas en los convenios internacionales de contenido fiscal» (2001. Pág. 5).

Los CDIs pueden definirse como acuerdos internacionales entre Estados, de carácter bilateral o multilateral, que tienen como objetivo evitar la doble imposición mediante la renuncia de un ámbito de su soberanía fiscal por parte de las partes signatarias. Este medio de evitar la doble imposición internacio-

nal es el que ha tenido un mayor desarrollo, y el que, tal vez, ha logrado unos resultados más efectivos. Desde que en 1920 la Sociedad de Naciones comenzara sus trabajos han sido numerosos los comités de expertos y proyectos que han ido fomentando la armonización internacional sobre estos temas, habiéndose llegado a un punto en que la eliminación de la doble imposición internacional se ha convertido en uno de los temas claves desarrollados en organizaciones tan diversas como la ONU, OCDE, UE, OEA o el Pacto Andino.

Los convenios ofrecen importantes ventajas para cualquier Estado. Los países desarrollados se aseguran que sus inversiones realizadas en el exterior no soportan un gravamen excesivo, al tiempo que fomentan sus exportaciones; respecto a los países en vías de desarrollo, hay que hacer notar que una importante red de convenios, unido a una serie de medidas administrativas tendentes a favorecer las inversiones extranjeras, puede coadyuvar a su desarrollo económico (VALLEJO CHAMORRO, J.M. y GUTIÉRREZ LOUSA, M. 2002. Págs. 49 y ss.).

Se pueden utilizar, asimismo, los convenios internacionales para introducir cláusulas encaminadas a mejorar las relaciones fiscales entre los Estados contratantes, las llamadas «tax sparing clause». Estas cláusulas están orientadas a fomentar las inversiones en países en vías de desarrollo, permitiendo una deducción en la cuota del Impuesto exigible en el país de la residencia; o para fomentar la cooperación entre dos o más países en la lucha contra el fraude y la evasión fiscal (SPITZ, B.1983. Pág. 56).

Los mecanismos concretos que se siguen en los distintos convenios internacionales, pueden dividirse en dos grandes grupos:

a) Métodos de exención:

- Exención integral: un Estado, al exigir el impuesto de sus residentes, excluirá de gravamen, a todos los efectos, aquellas rentas cuya imposición se reserva, en virtud del convenio a otro Estado; para aquel Estado es como si estas rentas no hubieran existido.
- Exención con progresividad: las rentas que se van a declarar exentas se van a integrar transitoriamente en la base imponible del residente, con la finalidad de aumentar el tipo medio de gravamen de la renta que más tarde se gravará de forma efectiva; como puede imaginarse, este método sólo tiene virtualidad en relación con aquellos Impuestos cuyo tipo de gravamen sea progresivo.

b) Métodos de imputación:

- Imputación integral: el Estado de la residencia permitirá la deducción, en calidad de deducción en la cuota, de los impuestos pagados en el extranjero, sin ningún tipo de limitación, e integrado, en consecuencia, en la base imponible todas las rentas del sujeto pasivo residente.
- Imputación ordinaria con deducción limitada: la deducción por razón de impuestos pagados en un tercer país, no podrá ser superior

a la parte del impuesto devengado en el Estado de la residencia que corresponda a las rentas procedentes del primero de los Estados.

En cualquier caso, las posibilidades son tantas como variantes deseen introducir los Estados en el momento de alcanzar los convenios, quedando a la elección de éstos las reglas específicas de cómo deberá efectuarse la exención, o los criterios para el cálculo de la deducción.

Junto a estos métodos, que en mayor o menor medida evitan la doble imposición, algún autor (DE LA VILLA GIL, J.M. 1973. Págs. 153 y ss.) recoge un tercer grupo de criterios que, en lugar de eliminar la doble imposición, se orientan hacia su atenuación, a través de alguno de los siguientes mecanismos:

- Método de la deducción: el impuesto pagado en el extranjero es considerado como un gasto deducible de la renta global del residente.
- Método del tipo impositivo especial: en virtud de este criterio, las rentas de origen extranjero se harán tributar a un tipo especial.

La valoración de estos criterios destinados a evitar la doble imposición internacional debe realizarse a la luz de dos principios básicos de los actuales sistemas impositivos: la neutralidad y la equidad. Ha de hacerse notar, no obstante, que ante la alternativa planteada, cabe formular un juicio favorable a la recepción en los distintos CDIs del método de exención con progresividad. Tanto desde el punto de vista de la Administración tributaria, como del contribuyente, es más práctico, más simple y se ajusta más al concepto de sistema tributario justo recogido en nuestra CE.

El método de exención evita la doble imposición de una forma más radical, habida cuenta de que *«su aplicación permite garantizar la efectividad de los incentivos fiscales que los países importadores de capital puedan conceder a las inversiones procedentes del extranjero, por cuanto tales medidas no pueden ser contrarrestadas por la tributación aplicable en los países de origen de las inversiones. Con ello, y desde la perspectiva del país receptor del capital, se configura con el mecanismo ideal para garantizar la neutralidad en la importación de capital (trato fiscal idéntico para todos los inversores en el Estado de la fuente, con independencia de cuál sea el Estado de residencia del inversor), y, como consecuencia, la neutralidad en la competencia entre los inversores nacionales y extranjeros en el Estado de la fuente»* (RODRÍGUEZ ONDARZA, J.A. 1997. Pág. 125).

El problema más grave que puede plantear la aplicación del método de exención en su versión más pura, el llamado método de exención integral, es la quiebra que se puede producir en el principio básico de nuestro ordenamiento jurídico de que los contribuyentes tributen de acuerdo con su capacidad económica. En efecto, en el método de exención íntegra no solo se dejan exentas las rentas procedentes del exterior, *«sino que además las restantes rentas*

*resultan gravadas a un tipo inferior al que hubiera correspondido en el supuesto de no existir dicha exención, discriminándose de esta forma en contra del contribuyente que obtiene toda su renta de fuente nacional, e, incluso, ocurriendo en ocasiones que la desgravación aplicada en el Estado de residencia sea superior al impuesto aplicado en el Estado de la fuente»* (RODRÍGUEZ ONDARZA, J.A. 1997. Pág. 126).

La corrección de los efectos negativos que se pueden producir por la aplicación del método de exención íntegra es la articulación de lo que se ha dado en llamar método de exención con progresividad, aunque tampoco es ajeno a ciertos inconvenientes.

En cuanto al método de imputación —defendido principalmente por los países exportadores de capital—, garantiza la neutralidad en la exportación de capital. No obstante, el método de imputación íntegra presenta como principal inconveniente el hecho de que el Estado de residencia del inversor tenga que asumir los impuestos extranjeros de éste cuando el tipo de gravamen aplicado en el Estado de residencia resulte inferior al aplicado en el Estado de la fuente. Problema que puede solventarse con el método de imputación limitada, aunque tampoco está ausente de objeciones.

### **3. Armonización fiscal**

A diferencia de lo que ocurre con la fiscalidad indirecta, la fiscalidad directa ha recibido poca atención por parte de UE, y muestra de ello es que el Tratado constitutivo de la Comunidad no prevé específicamente la armonización de los impuestos directos dejándose en manos del poder de decisión de los Estados miembros y del Derecho fiscal internacional a través de los CDIs suscritos. Cosa distinta es que afecte a alguna de las libertades consagradas en el Tratado, en cuyo caso los regímenes fiscales de cada uno de los Estados deberán respetar dicha situación pero sin que exista una normativa emanada de la UE al respecto y que refleje de manera clara la relación entre los CDIs y el Derecho comunitario en materia de impuestos directos. Sólo materias puntuales han sido objeto de tratamiento —paquete fiscal, fiscalidad de las empresas—, mientras que el resto de cuestiones se han dejado en manos del TJUE lo que ha dado lugar a un mosaico de resoluciones diversas, no siempre homogéneas, que exige perfilarse de forma casuística y que excede del objeto de este trabajo.

Ha de recordarse que la autonomía fiscal implica que los Estados miembros tienen libertad para establecer las condiciones de tributación y la carga fiscal aplicables a los distintos tipos de establecimientos de las sociedades nacionales que operen en el extranjero, siempre y cuando les otorguen un trato que no resulte discriminatorio con respecto a los establecimientos nacionales. No obstante, la preocupación por los efectos perniciosos ha hecho que la Comisión haya adoptado una postura de coordinación y acercamiento entre Estados



como medidas soft law que pretenden servir de base para las legislaciones internas en aras a la consecución de la supresión de la doble imposición —Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social Europeo, de 19 de diciembre de 2006, «La coordinación de los sistemas de imposición directa de los Estados miembros en el mercado interior», COM (2006) 823 final que va acompañada de otras dos comunicaciones— o la Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo de 17 de junio de 2015: «Un sistema de imposición de las sociedades justo y eficaz en la Unión Europea: cinco ámbitos de actuación fundamentales», COM/2015/0302 final.

#### 4. CDIs y la UE

La preocupación por la interrelación entre los CDIs y el Derecho comunitario data de 1968, fecha en la que la Comisión, siguiendo las recomendaciones del Informe Neumark de 1962, presentó una propuesta de tratado multilateral comunitario para eliminar la doble imposición internacional entre los Estados miembros, la cual seguía básicamente el MC OCDE 1963. Esta propuesta no prosperó en su día debido, fundamentalmente, a la oposición de la mayoría de los Estados miembros a ceder una parcela tan relevante de su soberanía fiscal en una fase todavía incipiente de la construcción comunitaria. No obstante, actualmente existen datos que apuntan hacia una recuperación de tal iniciativa por parte de la Comisión (CALDERÓN CARRERO, J.M. 2002. Pág. 43).

Prueba de ello es la Comunicación de la Comisión en materia de «Política Fiscal» del 2001 y la Comunicación de la Comisión sobre un mercado interior sin obstáculos fiscales del mismo año, en las que se recogen dos iniciativas referidas a los CDIs. Estos es, la elaboración de una versión comunitaria del Convenio modelo OCDE y fijar posturas coordinadas entre los estados miembros en los debates de la OCDE sobre tributación.

En efecto, la Comunidad tiene un estatuto especial en la OCDE, como miembro de pleno derecho pero sin derecho de voto y, como tal, la Comisión representa los intereses de toda la Comunidad. Sin embargo, los Estados miembros no suelen intercambiar opiniones sobre las cuestiones fiscales que se discuten en la OCDE antes de adoptar una posición lo que, a veces, da lugar a resultados poco satisfactorios pues la Comunidad no puede adoptar una posición coherente ni explotar todas sus posibilidades, a pesar de tener un interés común. En opinión de la Comisión, por lo tanto, *«habría que explorar si se pueden fijar posturas coordinadas entre todos los Estados miembros en los debates de la OCDE sobre tributación sin cambiar el marco institucional, ni siquiera los derechos de voto de los Estados miembros. Esta manera de proceder sería conveniente dado que la legislación comunitaria y la jurisprudencia del Tribunal de Justicia Europeo afectará*



*inevitablemente a cualquier posición que puedan adoptar los Estados miembros*». Por otro lado, es evidente que el régimen previsto en los CDIs puede contribuir a la creación de cargas fiscales o formales que deben afrontar las empresas por el hecho de hacer negocios en más de un Estado miembro (STJUE Saint Gobain, C-307/97). A este respecto, las empresas que operan en el mercado interior tienen que soportar importantes presiones fiscales que dificultan el ejercicio de libertades comunitarias al tener que enfrentarse con 27 sistemas fiscales distintos donde cada Estado miembro tiene su propio conjunto de reglas para determinar el beneficio imponible, sus propios procedimientos de gestión tributaria y su propia red de convenios. El resultado de los conflictos entre derechos impositivos es un considerable potencial para la doble imposición internacional, que pueden disuadir a los operadores económicos, constituyendo obstáculos para la actividad económica transfronteriza en el mercado interior.

Sobre este particular, es preciso recordar que, al no existir medidas de unificación o de armonización comunitaria, los Estados miembros siguen siendo competentes para fijar, mediante convenio o de forma unilateral, los criterios de reparto de su poder tributario con el fin, en particular, de suprimir la doble imposición (Sentencias del Tribunal de Justicia de 12 de mayo de 1998, Gilly, C 336/96, y de 14 de noviembre de 2006, Kerckhaert y Morres, C 513/04). En este contexto, corresponde a los Estados miembros adoptar las medidas necesarias para evitar la doble imposición utilizando, en particular, los criterios de reparto seguidos en la práctica tributaria internacional, incluidos los Modelos de Convenio elaborados por la OCDE. Sin embargo, ello no obsta para afirmar que, en el ejercicio de la competencia tributaria repartida de esta manera, los Estados miembros están obligados a cumplir las normas de Derecho comunitario (Sentencias d 21 de septiembre de 1999, Saint-Gobain ZN, C 307/97, y de 12 de diciembre de 2002, De Groot, C 385/00).

Pues bien, abstracción hecha del Convenio 90/436/CEE, de 23 de julio de 1990, relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas, no se ha adoptado ninguna medida de unificación ni de armonización a escala comunitaria encaminada a suprimir la doble imposición. Hasta la aprobación de la actual Directiva (UE) 2017/1852 del Consejo de 10 de octubre de 2017, relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales en la Unión Europea cuyo objetivo es establecer un procedimiento eficaz que garantice la resolución efectiva de los litigios relacionados con la interpretación y aplicación de los tratados fiscales bilaterales y, en particular, de los litigios que dan lugar a doble imposición.

El intercambio internacional de información tributaria se ha revelado como un instrumento eficaz contra la evasión y el fraude fiscal en una economía globalizada. En efecto, la mayor movilidad de los contribuyentes y un volumen creciente de transacciones transfronterizas, evidencia la necesidad cada vez mayor de los Estados de una asistencia mutua —especialmente a través

del intercambio de información— con el fin de que puedan evaluar mejor los impuestos involucrados por las operaciones internacionales y se haga efectiva la soberanía fiscal de cada uno de los Estados afectados atañendo lo menos posible su orden público económico.

La cooperación entre las autoridades fiscales en el ámbito de la asistencia mutua en materia tributaria se lleva a cabo en varios foros: la Unión Europea (UE), la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), las Naciones Unidas (ONU) o el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT). En todos ellos la premisa de partida es la misma: la necesidad de la cooperación internacional entre las autoridades fiscales y el desarrollo de los medios precisos para llevarla a cabo. Y los medios a través de los que se instrumentaliza la asistencia mutua en materia fiscal son:

- Los Acuerdos de Intercambio de Información con carácter de acuerdo internacional (AII).
- Los Convenios Internacionales para evitar la Doble Imposición (CDI).
- La Convención de Asistencia Administrativa mutua en materia fiscal de la OCDE y del Consejo de Europa de 25 de enero de 1988.
- El acuerdo modelo de la OCDE en materia de intercambio de información de 18 de abril de 2002.

Además, en el marco del Derecho comunitario se ha llevado a cabo un desarrollo importante de la asistencia mutua y de la cooperación administrativa tanto desde un punto de vista genérico, como en relación a esferas concretas de actuación, tales como:

- Directiva 2010/24/UE del Consejo, de 16 de marzo de 2010, sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas que deroga la Directiva 2008/55/CE, 26 de mayo de 2008.
- Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE.
- Directiva 2014/107/UE del Consejo, de 9 de diciembre de 2014, que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere a la obligatoriedad del intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad.
- Directiva 2015/2376/UE del Consejo, de 8 de diciembre de 2015, relativa al intercambio automático de acuerdos tributarios y acuerdos previos sobre precios de transferencia.

- Directiva 2016/881/UE del Consejo, de 25 de mayo de 2016, que modifica la Directiva 2011/16/UE, relativa al intercambio automático de informes país por país
- Directiva (UE) 2016/2258 del Consejo, de 6 de diciembre de 2016, por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que se refiere al acceso de las autoridades tributarias a información contra el blanqueo de capitales.
- Reglamento (UE) n° 904/2010 del Consejo, de 7 de octubre de 2010, relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido, modificado por el Reglamento (UE) 2017/2454 del Consejo, de 5 de diciembre de 2017.
- Reglamento (UE) no 389/2012 del Consejo, 2 de mayo de 2012, sobre cooperación administrativa en el ámbito de los impuestos especiales.
- Reglamento de Ejecución (UE) 2015/2378 de la Comisión, de 15 de diciembre de 2015, por el que se establecen disposiciones de ejecución de determinadas normas de la Directiva 2011/16/UE del Consejo, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, y se deroga el Reglamento de Ejecución (UE) n° 1156/2012.
- Reglamento de Ejecución (UE) 2018/99 de la Comisión, de 22 de enero de 2018, por el que se modifica el Reglamento (UE) 2015/2378 en lo que respecta a la forma y las condiciones de comunicación de la evaluación anual de la eficacia del intercambio automático de información y a la lista de datos estadísticos que los Estados miembros deberán facilitar a los fines de evaluación de la Directiva 2011/16/UE del Consejo.

### **III. PLANIFICACIÓN FISCAL INTERNACIONAL. SITUACIÓN TRAS BEPS**

La creciente internacionalización de la economía, así como la globalización de los mercados, conlleva que la fiscalidad internacional haya tomado un papel relevante en el contexto del comercio internacional.

La planificación fiscal internacional (PFI) consiste en seleccionar aquella alternativa que minimice el coste fiscal tanto de la propia inversión como de sus rendimientos. Minimizar la carga fiscal se consigue, tanto a través del ahorro efectivo, como a través de trasladar el gasto del impuesto a ejercicios posteriores. La PFI como tal, no es un instituto jurídico, sino un conjunto coordinado de comportamientos tendentes a crear relaciones y situaciones jurídicas orientadas a la optimización de la carga fiscal, de modo que asumen relevancia, más que por sus características individuales, porque contribuyen a lograr el fin de la optimización de la carga. Este conjunto de comportamientos debe ser valorado como legítima utilización instrumental de cada uno de los actos o negocios empleados.

En definitiva, se trata de la composición de los intereses protegidos de los Estados y de los intereses protegidos de los contribuyentes, que lleva consigo una legítima utilización instrumental de cada uno de los actos o negocios para lograr el objetivo prefijado. La planificación fiscal, por tanto, es, por sí, una actividad perfectamente legítima, más aún, deseable y necesaria, como parte de la planificación empresarial.

Sin embargo, y pese a se trata de una serie de actos y negocios tendentes a crear situaciones jurídicas que, en la medida en que están orientadas a la optimización de la carga fiscal, son a menudo consideradas de manera sospechosa, en el convencimiento de que se cruza el límite de la minimización lícita de la carga fiscal. No obstante, es considerada como algo lejano al fraude de ley, la evasión fiscal o la simulación (RODRÍGUEZ SANTOS, F.J. 2005. Pág. 654).

Lo que se persigue con la adecuada combinación de todos los recursos es la máxima rentabilidad económica de la inversión, o dicho de otro modo, los objetivos a los que debe tender la planificación fiscal son los siguientes:

- Evitar la doble imposición, para ello debe examinarse la tributación neta de las jurisdicciones alternativas en el país de referencia de la empresa asegurándose de que cuente con una red amplia el CDIs.
- Reducir la carga fiscal a través del diferimiento del gravamen, o bien mediante el ahorro fiscal.
- Localización correcta de capitales y beneficios de modo que se evite el gravamen de beneficios no distribuidos o se permita la compensación de beneficios y pérdidas de diferentes sociedades del grupo
- Disponer de una estructura eficiente, combinando, por ejemplo multinacionales con filiales que les permita labores de compensación intergrupo.

Sin embargo, aprovechando las lagunas normativas en materia fiscal o las asimetrías entre normativas de diferentes jurisdicciones se llega a lo que se denomina «planificación fiscal agresiva» en la que las compañías no solo maximizan los beneficios y minimizan los gastos, sino que conlleva una serie de desventajas tales como la disminución de ingresos fiscales para los estados, el aumento de la carga fiscal para otros contribuyentes o diferencias de competencia entre multinacionales y empresas locales.

La OCDE, consciente de la necesidad de coordinar planes que ayuden a solucionar esta problemática, ha redactado una serie de acciones que buscan, por un lado, evitar la doble imposición, que produce serios problemas a la actividad internacional, y por otro lado, diseñar una serie de acciones para que el reparto de la carga impositiva sea lo más equitativo posible. Ello se ha plasmado en el Plan de Acción contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, conocido por sus siglas en inglés BEPS (Base Erosion and

Profit Shifting), que contempla 15 acciones cuyos objetivos pueden resumirse en los siguientes objetivos:

- Eliminación de la doble no imposición.
- Ajuste del IS a las nuevas realidades económicas.
- Importancia de la sustancia sobre la forma.
- Adopción de medidas que eviten la doble imposición y los conflictos.
- Debate sobre el reparto de la jurisdicción tributaria entre Estado de la fuente y Estado de la residencia.
- Universalización de las reglas fiscales.

Los objetivos propuestos no eran desconocidos para la UE, pero parecen haberse reforzado en el Paquete de Transparencia Fiscal presentado por la Comisión UE el 18 de marzo de 2015 [COM(2015) 136 final] y que han visto finalmente la luz mediante la Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior. Con esta Directiva se establece una serie de medidas jurídicamente vinculantes contra la planificación fiscal abusiva. En concreto, pretende abordar situaciones en las que los grupos empresariales aprovechan las disparidades entre los diferentes sistemas tributarios nacionales para reducir sus obligaciones fiscales globales. Asimismo, pretende garantizar la transposición coordinada de las medidas de la OCDE contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios en todos los Estados miembros de la UE, sobre todo en los que no pertenecen a la OCDE.

En esta misma senda se encuentra la Directiva (UE) 2017/952 del Consejo de 29 de mayo de 2017, por la que se modifica la Directiva (UE) 2016/1164 en lo que se refiere a las asimetrías híbridas con terceros países, o la Directiva (UE) 2017/1852 del Consejo de 10 de octubre de 2017, relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales en la Unión Europea.

## BIBLIOGRAFÍA

- AA.VV. «BEPS: la revolución de la fiscalidad internacional está en las formas». *Actualidad jurídica Aranzadi*, núm. 932, 2017.
- AA.VV. *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*. CISS, Madrid, 2017.
- AA.VV. *Estudios sobre fiscalidad internacional y comunitaria*. Ed. Colex, Madrid, 2005.
- AA.VV. *Fiscalidad y planificación fiscal internacional*. Instituto de Estudios Económicos. Madrid, 2003.

- ALONSO, J.A y DONOSO, V: «Obstáculos a la internacionalización y políticas públicas de promoción». *Papeles de Economía*, núm. 66, 1996.
- ALONSO, J.A: «El proceso de internacionalización de la empresa». *Información Comercial Española*, núm. 725, 1994.
- BUSTOS BUIZA, J.A: «Los Convenios y tratados internacionales en materia de doble imposición». *Documentos*, núm. 9, 2001.
- CALDERÓN CARRERO, J.M: «Algunas consideraciones en torno a la interrelación entre los convenios de doble imposición y el Derecho Comunitario europeo: ¿Hacia la comunitarización de los CDIS?». *Documentos*, núm. 4, 2002.
- CALLE SAIZ, R: «Hacia convenios multilaterales para evitar la doble imposición internacional». AA.VV. *Estudios de doble imposición internacional*. IEF, Madrid, 1979.
- CANALS, J: *La internacionalización de la economía*. Ed. McGraw-Hill, Madrid, 1994.
- DE LA VILLA GIL, J.M: «Métodos para evitar la doble imposición internacional». *XX Semana de Estudios de Derecho Financiero*. Ed. Derecho Financiero, Madrid, 1973.
- DEL ARCO RUETE, L: *Doble imposición internacional y Derecho Tributario español*. Ministerio de Hacienda, Madrid, 1977.
- MARTÍNEZ, C: «Determinantes en la internacionalización de las PYMES». *Economía Industrial*, núm. 332, 2000.
- OTERO CASTELLÓ, J: *Fiscalidad internacional española*, Ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1973.
- RAMOS PRIETO, J. (coordinador): *Erosión de la base imponible y traslado de beneficios: estudios sobre el Plan BEPS de la OCDE: comentarios a las acciones 1, 2, 5, 6, 8, 13 y 15*. Ed. Thomson Reuters-Aranzadi, Madrid, 2016.
- RODRÍGUEZ ONDARZA, J.A.: «Los efectos de la fiscalidad en el marco de los convenios de doble imposición internacional. Análisis del caso español». *Papeles de Trabajo*, núm. 3, 1997.
- RODRÍGUEZ SANTOS, F.J: «Planificación fiscal internacional. Los paraísos fiscales». AA.VV. *Estudios sobre fiscalidad internacional y comunitaria*. Ed. Colex, Madrid, 2005.
- SAINZ DE BUJANDA, F: *Hacienda y Derecho*. Tomo I. IEP. Madrid. 1975.
- *Un esquema de Derecho Internacional Financiero*. F. Universidad de Granada, Granada, 1983.
- SPLITZ, B: *International Tax Planing*. Butterworths, London, 1983.
- VALLEJO CHAMORRO, J.M. y GUTIÉRREZ LOUSA, M: «Los convenios para evitar la doble imposición: análisis de sus ventajas e inconvenientes». *Documentos*, núm. 6, 2002.





