

MANUALES

Curso de derecho financiero

I. Derecho Tributario

Parte general y Parte especial

II. Derecho Presupuestario

29.^a Edición

Rafael Calvo Ortega

Juan Calvo Vérez

III ARANZADI

© Rafael Calvo Ortega y Juan Calvo Végez, 2025
© ARANZADI LA LEY, S.A.U.

ARANZADI LA LEY, S.A.U.

C/ Collado Mediano, 9
28231 Las Rozas (Madrid)
www.aranzadilaley.es

Atención al cliente: <https://areaciente.aranzadilaley.es/publicaciones>

Primera edición, 1997	Decimosexta edición, 2012
Segunda edición, 1998	Decimoséptima edición, 2013
Tercera edición, 1999	Decimoctava edición, 2014
Cuarta edición, 2000	Decimonovena edición, 2015
Quinta edición, 2001	Vigésima edición, 2016
Sexta edición, 2002	Vigésima primera edición, 2017
Séptima edición, 2003	Vigésima segunda edición, 2018
Octava edición, 2004	Vigésima tercera edición, 2019
Novena edición, 2005	Vigésima cuarta edición, 2020
Décima edición, 2006	Vigésima quinta edición, 2021
Undécima edición, 2007	Vigésima sexta edición, 2022
Duodécima edición, 2008	Vigésima séptima edición, 2023
Decimotercera edición, 2009	Vigésima octava edición, 2024
Decimocuarta edición, 2010	Vigésima novena edición, 2025
Decimoquinta edición, 2011	

Depósito Legal: M-15099-2025

ISBN versión impresa: 978-84-1085-227-3

Diseño, Preimpresión e Impresión: ARANZADI LA LEY, S.A.U.

Printed in Spain

© **ARANZADI LA LEY, S.A.U.** Todos los derechos reservados. A los efectos del art. 32 del Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, por el que se aprueba la Ley de Propiedad Intelectual, ARANZADI LA LEY, S.A.U., se opone expresamente a cualquier utilización del contenido de esta publicación sin su expresa autorización, lo cual incluye especialmente cualquier reproducción, modificación, registro, copia, explotación, distribución, comunicación, transmisión, envío, reutilización, publicación, tratamiento o cualquier otra utilización total o parcial en cualquier modo, medio o formato de esta publicación.

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la Ley. Diríjase a **Cedro** (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

El editor y los autores no asumirán ningún tipo de responsabilidad que pueda derivarse frente a terceros como consecuencia de la utilización total o parcial de cualquier modo y en cualquier medio o formato de esta publicación (reproducción, modificación, registro, copia, explotación, distribución, comunicación pública, transformación, publicación, reutilización, etc.) que no haya sido expresa y previamente autorizada.

El editor y los autores no aceptarán responsabilidades por las posibles consecuencias ocasionadas a las personas naturales o jurídicas que actúen o dejen de actuar como resultado de alguna información contenida en esta publicación.

ARANZADI LA LEY no será responsable de las opiniones vertidas por los autores de los contenidos, así como en foros, chats, u cualesquiera otras herramientas de participación. Igualmente, ARANZADI LA LEY se exime de las posibles vulneraciones de derechos de propiedad intelectual y que sean imputables a dichos autores.

ARANZADI LA LEY queda eximida de cualquier responsabilidad por los daños y perjuicios de toda naturaleza que puedan deberse a la falta de veracidad, exactitud, exhaustividad y/o actualidad de los contenidos transmitidos, difundidos, almacenados, puestos a disposición o recibidos, obtenidos o a los que se haya accedido a través de sus PRODUCTOS. Ni tampoco por los Contenidos prestados u ofertados por terceras personas o entidades.

ARANZADI LA LEY se reserva el derecho de eliminación de aquellos contenidos que resulten inveraces, inexactos y contrarios a la ley, la moral, el orden público y las buenas costumbres.

Nota de la Editorial: El texto de las resoluciones judiciales contenido en las publicaciones y productos de **ARANZADI LA LEY, S.A.U.**, es suministrado por el Centro de Documentación Judicial del Consejo General del Poder Judicial (Cendoj), excepto aquellas que puntualmente nos han sido proporcionadas por parte de los gabinetes de comunicación de los órganos judiciales colegiados. El Cendoj es el único organismo legalmente facultado para la recopilación de dichas resoluciones. El tratamiento de los datos de carácter personal contenidos en dichas resoluciones es realizado directamente por el citado organismo, desde julio de 2003, con sus propios criterios en cumplimiento de la normativa vigente sobre el particular, siendo por tanto de su exclusiva responsabilidad cualquier error o incidencia en esta materia.

Índice General

	<i><u>Página</u></i>
ABREVIATURAS.....	39
NOTA A LA VIGÉSIMA NOVENA EDICIÓN.....	43

PARTE I
DERECHO TRIBUTARIO. PARTE GENERAL.
PARTE ESPECIAL

TÍTULO I
DERECHO FINANCIERO

CAPÍTULO I	
CONCEPTO	49

TÍTULO II
DERECHO TRIBUTARIO: PARTE GENERAL

CAPÍTULO II	
TRIBUTO Y DERECHO TRIBUTARIO.....	53

CAPÍTULO III	
PRINCIPIOS.....	55
1. Generalidad tributaria	55
2. Capacidad económica	57

	<u>Página</u>
3. Progresividad	62
4. Igualdad tributaria	63
5. Justicia tributaria	65
6. La no confiscación como límite del sistema	65
7. Reserva de ley	66
8. No discrecionalidad.....	72
9. Indisponibilidad de las situaciones subjetivas.....	73
10. Autotutela del crédito tributario	76
11. Seguridad jurídica	78
12. Proporcionalidad	79
13. Principios de aplicación de los tributos	81

CAPÍTULO IV

FUENTES	83
1. Unión Europea	83
2. Constitución	85
3. Ley Orgánica	85
4. Ley ordinaria	86
5. Decreto Legislativo.....	87
A) Ley de Bases y Texto Articulado	88
B) Ley de Autorización y Texto Refundido.....	88
6. Decreto-ley	89
7. Tratados Internacionales.....	91
8. Fuentes productoras de Reglamentos	92
9. Jurisprudencia	93

CAPÍTULO V

DISPOSICIONES ADMINISTRATIVAS	95
-------------------------------------	----

CAPÍTULO VI

RETROACTIVIDAD DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS	97
---	-----------

CAPÍTULO VII

INTERPRETACIÓN	99
1. Métodos histórico y sistemático.	99
2. Particular importancia de la metodología principialista . . .	100
3. La consulta tributaria.	100
<i>A) Hechos sobre los que puede versar y sujetos que pueden formularla</i>	<i>101</i>
<i>B) Requisitos y competencia</i>	<i>102</i>
<i>C) Efectos</i>	<i>103</i>
<i>D) Extensión de los efectos de una consulta a terceros</i>	<i>105</i>

CAPÍTULO VIII

LOS PODERES PÚBLICOS Y LOS SUJETOS PASIVOS ANTE LA APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS	107
1. Calificación	107
2. Aplicación analógica de las normas.	108
3. Simulación.	109
4. Fraude a la Ley Tributaria. Cláusula antiabuso	109

CAPÍTULO IX

PODER TRIBUTARIO Y OBLIGACIÓN TRIBUTARIA	113
1. Poder Tributario	113
2. Poder Tributario y Poder político	114
3. Criterios de sujeción.	115

CAPÍTULO X

TRIBUTO: CONCEPTO Y TIPOS	121
1. Sistematización clásica	121
2. Tasas	125
3. Contribuciones especiales	129
4. Impuestos	133
<i>A) Tipos de impuestos</i>	133
a) Impuestos personales	133
b) Impuestos con traslación jurídica (repercusión obligatoria de la cuota)	134
c) Definición legal de impuestos	135
5. Precios públicos. Naturaleza no tributaria	135
6. Parafiscalidad	136
7. Los llamados tributos con fines no fiscales	140

CAPÍTULO XI

OBLIGACIÓN TRIBUTARIA	143
1. Introducción	143
2. Hecho imponible	144
<i>A) Requisitos</i>	144
<i>B) Efectos</i>	145
<i>C) Definición legal</i>	146
<i>D) Declaraciones negativas de hecho imponible</i>	147
3. Obligados tributarios	148
<i>A) Definición legal</i>	149
<i>B) Patrimonios separados susceptibles de imposición</i>	149
<i>C) Contribuyente</i>	150
a) Concepto	150
b) Solidaridad entre titulares del hecho imponible	151

	<u><i>Página</i></u>
<i>D) Sustituto del contribuyente</i>	153
<i>E) Retenedor.....</i>	155
<i>F) Responsable del tributo</i>	156
a) Justificación de la figura: distintos supuestos de responsabilidad	156
b) Clases de responsabilidad: subsidiaria y solidaria	158
c) Extensión objetiva de la responsabilidad	159
d) Requisitos de la responsabilidad	160
e) Efectos	161
<i>G) Tercero repercutido</i>	162
<i>H) Sucesores en la obligación tributaria</i>	163
<i>I) Sujetos obligados a facilitar información a la Administración Tributaria</i>	164
<i>J) Representantes de designación obligatoria con prestaciones legalmente establecidas y responsabilidad propia.....</i>	173

CAPÍTULO XII

ACTUACIÓN DE LOS OBLIGADOS TRIBUTARIOS EN EL TRÁFICO JURÍDICO	175
1. Capacidad	175
2. Representación	176
3. Domicilio	177

CAPÍTULO XIII

SUJETO ACTIVO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA. SU CONSIDERACIÓN COMO ACREEDOR	181
1. Administración Tributaria.....	182
2. Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT)	183

CAPÍTULO XIV

CUANTIFICACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA	187
---	------------

	<u>Página</u>
1. Base imponible	187
A) <i>Métodos de determinación</i>	188
a) Estimación directa	189
b) Estimación objetiva	189
c) Estimación indirecta	191
2. Base liquidable	192
3. Tipo de gravamen	193
4. Cuota tributaria	196
5. Exenciones tributarias	196
A) <i>Relación con el principio de capacidad económica</i>	196
B) <i>Clasificación</i>	197
6. Elementos integrantes de la deuda tributaria	198
A) <i>Cuota tributaria (reenvío)</i>	199
B) <i>Recargos tributarios</i>	199
C) <i>Obligaciones tributarias accesorias</i>	200
a) Intereses de demora	200
b) Recargo por cumplimiento voluntario y extemporáneo de la obligación	202
c) Recargos del período ejecutivo	204
7. Aplazamiento de pago	205
A) <i>Requisitos objetivos y subjetivos</i>	206
8. Garantías del crédito tributario	217
A) <i>Preferencia general</i>	218
B) <i>Preferencias limitadas</i>	222
C) <i>Garantías voluntarias a favor de la Administración Tributaria</i>	223
D) <i>Medidas cautelares</i>	223

CAPÍTULO XV

EXTINCIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA	227
1. Pago	227

	<u><i>Página</i></u>
A) <i>Pago en efectivo</i>	228
B) <i>Con efectos timbrados</i>	229
C) <i>Con bienes del Patrimonio Histórico Español: Dación en pago</i>	229
2. Prescripción	230
A) <i>Supuestos de prescripción y plazos</i>	230
B) <i>Interrupción</i>	232
C) <i>Aplicación</i>	234
D) <i>Caducidad y efectos interruptivos de la misma</i>	235
E) <i>Prescripción de las sanciones tributarias y del derecho a la devolución de ingresos indebidos (reenvío)</i>	235
3. Compensación	236
A) <i>Créditos susceptibles de compensación y solicitud</i>	236
B) <i>Clases de compensación</i>	238
4. Condonación	239
A) <i>Por ley</i>	239
B) <i>Administrativa</i>	239
C) <i>De las sanciones</i>	240
5. Confusión	240

CAPÍTULO XVI

PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS	241
1. Procedimiento de gestión	241
A) <i>Iniciación: declaración de los obligados tributarios y actuaciones administrativas</i>	242
a) <i>Declaración tributaria</i>	243
b) <i>Iniciación de oficio y por actividad investigadora</i>	245
B) <i>Prueba: medios, limitaciones y valoración</i>	245
C) <i>Comprobación administrativa de hechos y datos tributarios</i> ...	253
D) <i>Especial consideración del valor de los bienes y operaciones</i> ...	254
E) <i>Tasación pericial contradictoria</i>	259
F) <i>Valoraciones orientativas y valoraciones acordadas</i>	260

	<u>Página</u>
G) <i>Resolución del procedimiento tipo. Otros procedimientos menores</i>	261
2. Procedimiento de inspección	262
A) <i>Principios básicos</i>	262
B) <i>Poderes, deberes y límites de la inspección</i>	263
C) <i>Posición jurídica de los obligados tributarios</i>	267
D) <i>Fases del procedimiento</i>	269
a) <i>Iniciación</i>	269
b) <i>Instrucción</i>	269
c) <i>Terminación</i>	273
3. Actividades de liquidación	277
A) <i>Carácter administrativo</i>	277
B) <i>Clases de liquidación</i>	278
a) <i>Autoliquidación</i>	278
b) <i>Liquidación administrativa</i>	280
4. Procedimiento de recaudación	283
A) <i>Sujetos activo y pasivo de la recaudación</i>	283
B) <i>Principios recaudatorios</i>	285
C) <i>Ordenamiento español: legitimación. Imputación de pagos y pago por consignación</i>	286
D) <i>Medios de pago</i>	290
E) <i>Ingreso voluntario extemporáneo</i>	295
F) <i>Aplazamiento del pago (reenvío)</i>	296
G) <i>Prueba del pago</i>	298
5. Pago forzoso de los tributos	298
A) <i>Introducción</i>	298
B) <i>Procedimiento de ejecución</i>	300
C) <i>Ejecución de bienes individuales y ejecución universal</i>	305
D) <i>Liquidación y pago de la deuda tributaria</i>	316

CAPÍTULO XVII

ASPECTOS COMUNES A LOS DISTINTOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS.....	319
---	------------

CAPÍTULO XVIII

LOS MONOPOLIOS FISCALES COMO TÉCNICA DE GESTIÓN TRIBUTARIA.....	325
--	------------

CAPÍTULO XIX

OBLIGACIONES TRIBUTARIAS FORMALES.....	329
---	------------

CAPÍTULO XX

RECTIFICACIÓN DE ACTOS TRIBUTARIOS	333
1. Alcance de la rectificación.....	333

CAPÍTULO XXI

DEVOLUCIÓN DE INGRESOS INDEBIDOS	337
1. Consideraciones doctrinales	337
2. Extensión objetiva y subjetiva de la devolución.....	338
3. Prescripción	340
4. Procedimiento	341
5. Supuestos específicos de devolución.....	341

CAPÍTULO XXII

REVISIÓN DE ACTOS TRIBUTARIOS EN VÍA ADMINISTRATIVA	343
1. Declaración de nulidad de pleno derecho.....	343
A) Consideraciones generales.....	343
B) Vicios de nulidad.....	344

	<i><u>Página</u></i>
2. Anulabilidad de actos tributarios previa declaración de le- sividad	346
3. Revocación de actos de aplicación de los tributos y de im- posición de sanciones	347

CAPÍTULO XXIII

REACCIÓN JURÍDICA CONTRA LA ACTIVIDAD TRIBUTARIA: RECURSOS ADMINISTRATIVOS Y JUDICIALES

1. Recursos administrativos: Conveniencia y organización...	353
2. Ordenamiento español: especialización y flexibilidad.	354
3. Recurso de reposición	355
4. Reclamaciones económico-administrativas.	358
<i>A) Materias objeto de recurso y actos reclamables</i>	361
<i>B) Órganos de decisión.</i>	366
<i>C) Procedimiento en única o primera instancia y en forma uni- personal</i>	370
a) Iniciación.	371
b) Instrucción	373
c) Terminación	377
<i>D) Procedimientos especiales</i>	380
a) Incidentes	380
b) Rectificación de autoliquidaciones.	380
c) Actos tributarios de sujetos privados	381
<i>E) Recurso de alzada: resoluciones recurribles, legitimación y pro- cedimiento</i>	382
<i>F) Recurso extraordinario para la unificación de doctrina</i>	384
<i>G) Recurso de revisión</i>	385
<i>H) Recurso de anulación</i>	386
<i>I) Las modificaciones de la vía económico-administrativa en re- lación con las CCAA y CEA</i>	387
5. Recurso contencioso-administrativo.	388

	<u><i>Página</i></u>
<i>A) Pretensiones de las partes</i>	389
<i>B) Suspensión del acto tributario</i>	389
<i>C) Legitimación</i>	390
<i>D) Mantenimiento de las pruebas realizadas</i>	390
<i>E) Inadmisibilidad de la «reformatio in peius»</i>	391
<i>F) Extensión de sentencias</i>	391
CAPÍTULO XXIV	
INFRACCIONES TRIBUTARIAS	393
1. Tipicidad y límites de su establecimiento	393
2. Clasificación	395
3. Principio de reserva de ley	402
4. Antijuridicidad	403
5. Culpabilidad	405
6. Imputabilidad	407
CAPÍTULO XXV	
SANCIONES	411
1. Principio de reserva de ley	411
2. Proporcionalidad. Criterios de graduación de las sanciones	412
3. «Non bis in idem»	413
4. Aspectos básicos de la imposición de sanciones: competen- cia, motivación, procedimiento separado y suspensión	414
5. Clases de sanciones.	418
<i>A) Multa pecuniaria, fija o proporcional</i>	<i>418</i>
<i>B) Pérdida, de la posibilidad de obtener subvenciones y del dere-</i> <i>cho a gozar de beneficios fiscales</i>	<i>420</i>
<i>C) Prohibición temporal para contratar con la Administración</i> <i>Pública sancionadora</i>	<i>421</i>
<i>D) Suspensión temporal del ejercicio de profesiones oficiales, em-</i> <i>pleo o cargo público</i>	<i>421</i>

	<u>Página</u>
6. Reducción automática de las sanciones pecuniarias	421
7. Extinción de las sanciones y de la responsabilidad. Regularización voluntaria de la situación tributaria	423
8. Carácter personal de las sanciones	424

CAPÍTULO XXVI

DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA.	427
1. Delito de defraudación tributaria	429
A) Regularización de la situación tributaria y exoneración de responsabilidad penal.	430
B) Reducción de la pena por pago extemporáneo de la deuda tributaria	431
C) Publicidad de situaciones de incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias	431

CAPÍTULO XXVII

CONTRABANDO.	435
1. Infracciones y sanciones	435
2. Delitos y penas	436

CAPÍTULO XXVIII

ORDENAMIENTOS TRIBUTARIOS TERRITORIALES.	439
1. Derecho Tributario Municipal	440
A) Introducción	440
B) El poder tributario municipal como consecuencia de la autonomía política de los municipios	440
C) Actos normativos sobre materias reservadas y actos reglamentarios de los órganos municipales	442
a) Actos normativos de esencia legal	442
b) Actos reglamentarios	442
c) Procedimiento de aprobación de los actos normativos	443

	<u><i>Página</i></u>
<i>D) El principio de capacidad económica y los supuestos de doble imposición generados por la tributación municipal</i>	444
<i>E) Principio de suficiencia financiera</i>	445
<i>F) Aplicación de las normas tributarias</i>	447
<i>G) Procedimientos tributarios: gestión y recaudación</i>	448
<i>H) Infracciones y sanciones tributarias</i>	450
<i>I) Revisión de actos en vía administrativa</i>	451
<i>J) Recurribilidad administrativa</i>	452
<i>a) Actos normativos</i>	452
<i>b) Actos administrativos.....</i>	453
<i>K) Recurso contencioso-administrativo</i>	455
<i>a) Actos normativos</i>	455
<i>b) Actos administrativos.....</i>	455
<i>L) Poder tributario de otras entidades territoriales</i>	456
<i>M) Municipios con régimen especial.....</i>	457
2. Derecho Tributario Regional (Comunidades Autónomas) ..	459
<i>A) Poder político, financiero y tributario</i>	459
<i>B) Principios tributarios generales y específicos del ordenamiento regional</i>	459
<i>a) Principios constitucionales</i>	460
<i>b) Principios específicos.....</i>	462
<i>C) La coordinación entre Administraciones</i>	466
<i>a) Tributos propios.....</i>	467
<i>b) Tributos cedidos: específicamente los impuestos</i>	467
<i>D) Puntos de conexión</i>	468
<i>a) Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.....</i>	469
<i>b) Impuesto sobre Sucesiones.....</i>	469
<i>c) Impuesto sobre Donaciones</i>	470
<i>d) Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.....</i>	470
<i>e) Impuesto sobre actos jurídicos documentados.....</i>	471
<i>f) Tributos sobre el juego</i>	472

	<u>Página</u>
<i>E) Aplicación de los puntos de conexión: conflictos específicos y arbitraje administrativo</i>	472
a) Junta Arbitral	472
<i>F) Cesión de competencias administrativas.....</i>	472
<i>G) La colaboración administrativa como una forma de coordinación</i>	474
a) Tributos propios.....	474
b) Tributos cedidos.....	474
<i>H) Poder tributario (normativo) de las Comunidades Autónomas</i>	475
a) Tributos propios.....	475
b) Impuestos cedidos	475
<i>I) Fuentes</i>	480
a) Generales	480
b) Propias de las Comunidades Autónomas	482
<i>J) Revisión de oficio.....</i>	483
3. Comunidades de Régimen Foral	483
<i>A) Comunidad Foral de Navarra.....</i>	<i>483</i>
<i>B) Comunidad Autónoma del País Vasco</i>	<i>488</i>
4. Comunidad Autónoma de Canarias	492
5. Régimen especial de las Illes Balears.....	495

TÍTULO III DERECHO TRIBUTARIO DE LA UNIÓN EUROPEA

CAPÍTULO XXIX

INTRODUCCIÓN	499
---------------------------	------------

CAPÍTULO XXX

FUENTES	501
1. Tratados.....	501
2. Fuentes ordinarias	503

	<u><i>Página</i></u>
3. Poder tributario de la Unión Europea.....	504
<i>A) Poder normativo</i>	<i>504</i>
<i>B) Poder de aplicación</i>	<i>505</i>
4. Control de las normas tributarias y de los actos de aplicación de los tributos	506
<i>A) Actos relativos a los recursos propios.....</i>	<i>507</i>
<i>B) Actos con finalidad armonizadora</i>	<i>509</i>
5. La armonización fiscal como función específica del Derecho Tributario de la Unión Europea	510
6. Sistema Tributario de la Unión Europea. Los recursos propios	511

TÍTULO IV DERECHO TRIBUTARIO: PARTE ESPECIAL

CAPÍTULO XXXI

INTRODUCCIÓN. SISTEMAS TRIBUTARIOS. DELIMITACIÓN DE LOS TRIBUTOS ESPECÍFICOS DEL ESTADO, COMUNIDADES AUTÓNOMAS Y MUNICIPIOS ...	517
--	------------

CAPÍTULO XXXII

SISTEMA TRIBUTARIO ESTATAL.....	521
1. Consideraciones generales. La mayor responsabilidad tributaria del Estado dentro del sector Público	521
2. Categorías tributarias.....	522
3. Tasas	523
4. Contribuciones especiales.....	525
5. Impuestos	525

CAPÍTULO XXXIII

IMPUESTOS ESTATALES	527
1. Consideraciones generales y clasificación.....	529

	<u>Página</u>
2. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas	530
A) <i>Régimen jurídico y características</i>	530
B) <i>Objeto del Impuesto</i>	531
C) <i>Hecho imponible y rentas exentas</i>	532
a) Hecho imponible	532
b) Rentas exentas	534
D) <i>Contribuyentes</i>	538
E) <i>Individualización de rentas</i>	539
F) <i>Período impositivo, devengo del impuesto e imputación temporal</i>	540
G) <i>Determinación de la Renta sometida a imposición</i>	542
a) Rentas del trabajo	543
b) Rendimientos del capital	548
c) Rendimientos de actividades económicas	553
d) Ganancias y pérdidas patrimoniales	561
e) Imputaciones de renta establecidas por Ley	567
H) <i>Clases de renta. Renta general y renta del ahorro</i>	569
I) <i>Integración y compensación de rentas</i>	571
J) <i>Base liquidable</i>	573
K) <i>Adecuación del Impuesto a las circunstancias personales y familiares del contribuyente, mínimo personal y familiar. Su relación con la base liquidable</i>	579
L) <i>Determinación de las cuotas estatales: cuota íntegra y cuota líquida</i>	581
a) Residencia habitual	589
b) Recaudación cedida a las CCAA	590
c) Competencias normativas	590
d) Determinación de la cuota íntegra autonómica	591
e) Determinación de la cuota líquida autonómica	592
f) Determinación de la cuota de la renta del ahorro	592
M) <i>Cuota diferencial</i>	592

	<u><i>Página</i></u>
<i>N) Tributación conjunta</i>	600
<i>O) Regímenes especiales en el IRPF</i>	601
a) Introducción	601
b) Imputación de rentas inmobiliarias (reenvío)	601
c) Régimen de atribución de rentas	601
d) Imputación de rentas en régimen de transparencia fiscal internacional	602
e) Imputación de renta por cesión de derecho de imagen .	603
f) Regímenes especiales para trabajadores desplazados y tributación de los socios o partícipes de las Instituciones de Inversión Colectiva	603
g) Ganancias patrimoniales por cambio de residencia	606
<i>P) Gestión del Impuesto</i>	607
<i>Q) Gravamen especial sobre los premios de determinadas loterías y apuestas</i>	609
3. Impuesto sobre Sociedades	610
<i>A) Introducción, características y régimen jurídico</i>	610
<i>B) Hecho imponible, período impositivo</i>	612
<i>C) Exenciones</i>	612
<i>D) Reserva de capitalización</i>	617
<i>E) Sujeto pasivo. Residencia y domicilio fiscal</i>	618
<i>F) Base imponible</i>	619
<i>G) Tipo de gravamen. Deuda tributaria. Deducciones y bonificaciones</i>	635
<i>H) Deducciones para evitar la doble imposición internacional y bonificaciones</i>	638
a) Deducciones	639
b) Bonificaciones	641
<i>I) Deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades</i>	641
<i>J) Regímenes tributarios especiales</i>	650

	<i><u>Página</u></i>
a) Agrupaciones de Interés Económico, españolas y europeas, y Uniones Temporales de Empresas (arts. 43 a 47 de la LIS)	650
b) Entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas (arts. 48 y 49 de LIS)	650
c) Sociedades y fondos de capital-riesgo y sociedades de desarrollo industrial regional (arts. 50 y 51 de la LIS) ..	651
d) Instituciones de Inversión Colectiva (arts. 52 a 54 de la LIS)	652
e) Régimen de consolidación fiscal (arts. 55 a 75 de la LIS)	653
f) Régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una sociedad europea o una sociedad cooperativa europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea (arts. 76 a 89 de la LIS)	655
g) Régimen fiscal de la minería (arts. 90 a 94 de la LIS) ..	656
h) Régimen fiscal de la investigación y explotación de hidrocarburos (arts. 95 a 99 de la LIS)	656
i) Transparencia fiscal internacional (art. 100 de la LIS) ..	657
j) Incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión (arts. 101 a 105 de la LIS)	658
k) Régimen fiscal especial de determinados contratos de arrendamiento financiero (art. 106 de la LIS)	660
l) Régimen de las entidades de tenencia de valores extranjeros (arts. 107 y 108 de la LIS)	661
m) Régimen de entidades parcialmente exentas (arts. 109 a 111 de la LIS)	662
n) Régimen de las comunidades titulares de montes vecinales en mano común (art. 112 de la LIS)	662
o) Régimen de las entidades navieras en función del tonelaje (arts. 113 a 117 de la LIS)	662
p) Régimen de las entidades deportivas (Disp. Adic. Séptima de la LIS)	662

	<i><u>Página</u></i>
q) Régimen de las Sociedades anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario (Ley 11/2009, de 26 de octubre)	663
r) Resumen de los regímenes fiscales especiales	664
K) <i>Gestión del Impuesto</i>	665
a) Obligaciones contables.....	665
b) Declaración, autoliquidación y liquidación provisional..	667
c) Obligación de retener e ingresar a cuenta	669
d) Pagos fraccionados	669
4. Impuesto Complementario para garantizar un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud	673
5. Impuesto sobre la Renta de No Residentes.....	682
A) <i>Régimen jurídico</i>	682
B) <i>Características</i>	682
C) <i>Hecho imponible</i>	684
D) <i>Exenciones</i>	685
E) <i>Contribuyentes</i>	686
F) <i>Tributación de la Renta obtenida por los No Residentes en territorio español</i>	687
a) Rentas obtenidas mediante establecimiento permanente	687
b) Rentas obtenidas sin Establecimiento Permanente....	688
c) Entidades en régimen de atribución de rentas. Tributación en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes..	688
d) Gravamen especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades no Residentes (arts. 40 a 45)	689
e) Opción para contribuyentes residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea (art. 46)	689
6. Impuesto sobre el Patrimonio. Su aplicación actual y utilidad como regla de valoración de bienes y atribución de rentas	690
7. Impuesto sobre el Valor Añadido.....	694

	<u>Página</u>
A) <i>Características</i>	694
B) <i>Hecho imponible. Aspectos generales</i>	695
C) <i>Adquisiciones intracomunitarias de bienes</i>	697
D) <i>Importaciones de bienes</i>	699
E) <i>Exenciones</i>	700
F) <i>Aspecto espacial y aspecto temporal del hecho imponible</i>	703
G) <i>Aspecto temporal del Impuesto. Devengo</i>	705
H) <i>Sujetos pasivos</i>	706
a) <i>Contribuyente</i>	707
b) <i>Responsables del Impuesto</i>	708
c) <i>Sujetos obligados a soportar la repercusión (terceros repercutidos)</i>	709
I) <i>Base imponible</i>	710
J) <i>Tipo de gravamen</i>	712
K) <i>Deducciones</i>	719
L) <i>Ingreso, compensación y devolución de las cuotas tributarias de IVA</i>	722
M) <i>Regímenes especiales</i>	723
a) <i>Régimen simplificado (artículos 122 y 123 de la Ley del Impuesto)</i>	724
b) <i>Régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca (artículos 124 a 134 bis de la Ley del Impuesto)</i>	728
c) <i>Régimen especial de bienes usados, objetos de arte, an- tigüedades y objetos de colección (artículos 135 a 139 de la Ley del Impuesto)</i>	730
d) <i>Régimen especial del oro de inversión (artículos 140 a 140 sexies de la Ley del Impuesto)</i>	731
e) <i>Régimen especial de las agencias de viajes (artículos 141 a 147 de la Ley del Impuesto)</i>	732
f) <i>Régimen especial del recargo de equivalencia (artículos 148 a 163 de la Ley del Impuesto)</i>	733
g) <i>Régimen especial del grupo de entidades (artículos 163 quinquies a 163 nonies de la Ley del Impuesto)</i>	735

	<u>Página</u>
h) Régimen especial del criterio de caja (artículos 163 decies a 163 sexiesdecies de la Ley del Impuesto)	737
i) Regímenes especiales aplicables a las ventas a distancia y a determinadas entregas interiores de bienes y prestaciones de servicios (artículos 163 septiesdecies a 163 octovicies de la Ley del Impuesto).	738
N) <i>Obligaciones formales de los sujetos pasivos (arts. 164 a 166 de la Ley del Impuesto, desarrollados por el reglamento, artículos 62 y siguientes).</i>	743
8. Impuestos Especiales	746
A) <i>Características y régimen jurídico.</i>	746
B) <i>Sistematización: Impuestos sobre la Fabricación y Otros Impuestos</i>	749
C) <i>Impuestos sobre la Fabricación. Disposiciones comunes</i>	750
a) Hecho imponible	750
b) Exenciones	752
c) Obligados tributarios	753
d) Repercusión de la cuota tributaria.	754
e) Fabricación, transformación, tenencia y circulación de productos. Infracciones y sanciones	755
f) Devolución del Impuesto	756
D) <i>Impuesto sobre la Cerveza (arts. 24 a 26 de la Ley Reguladora)</i>	757
E) <i>Impuesto sobre el Vino y Bebidas Fermentadas (arts. 27 a 30 de la Ley Reguladora)</i>	757
F) <i>Impuesto sobre los Productos Intermedios (arts. 31 a 35 de la Ley Reguladora)</i>	758
G) <i>Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas derivadas (Artículos 36 a 45 de la Ley Reguladora).</i>	758
H) <i>Impuesto sobre Hidrocarburos (artículos 46 a 55 de la Ley Reguladora)</i>	760
I) <i>Impuesto sobre las Labores del Tabaco (artículos 56 a 63 de la Ley Reguladora)</i>	762
J) <i>Impuesto sobre los líquidos para cigarrillos electrónicos y otros productos relacionados con el tabaco (arts. 64 a 64 decies).</i>	766

	<i><u>Página</u></i>
<i>K) Impuesto sobre la Electricidad (arts. 89 a 104 de la Ley Reguladora)</i>	768
<i>L) Impuesto Especial sobre el Carbón (artículos 75 a 88 de la Ley Reguladora)</i>	772
<i>LL) Impuesto sobre las Primas de Seguros</i>	774
<i>M) Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (artículos 65 a 74 de la Ley Reguladora del Impuesto)</i>	776
<i>N) Impuestos para la sostenibilidad energética</i>	779
<i>O) Impuesto sobre los depósitos de las entidades de crédito</i>	784
<i>P) Impuesto sobre las Transacciones Financieras</i>	785
<i>Q) Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales</i>	790
<i>R) Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables</i>	795
<i>S) Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos</i>	799
<i>T) Gravamen Temporal Energético</i>	802
<i>U) El Gravamen Temporal de Entidades de Crédito y de Establecimientos Financieros de Crédito y el posterior Impuesto sobre el margen de intereses y comisiones de determinadas entidades financieras.</i>	806
<i>V) Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas ..</i>	813

CAPÍTULO XXXIV

IMPUESTOS GESTIONADOS POR LAS COMUNIDADES

AUTÓNOMAS	821
1. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones	823
<i>A) Régimen jurídico y características</i>	823
<i>B) Hecho imponible</i>	824
<i>C) Sujetos pasivos y responsables</i>	828
<i>D) Base imponible</i>	829
<i>E) Base liquidable</i>	831
<i>F) Tipo de gravamen (Tarifa del Impuesto). Cuota íntegra y deuda tributaria</i>	832
<i>G) Normas especiales para transmisiones lucrativas «inter vivos»</i>	832

	<u><i>Página</i></u>
<i>H) El ISD como Impuesto cedido a las CCAA competencias normativas de éstas</i>	834
2. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados	835
<i>A) Sistematización y régimen jurídico</i>	835
<i>B) Características</i>	836
<i>C) Transmisiones patrimoniales onerosas (artículos 7 a 18 de la Ley del Impuesto)</i>	837
a) Hecho imponible	837
b) Exenciones	838
c) Elementos de cuantificación del Impuesto: base imponible y tipo de gravamen	840
d) Sujetos pasivos	842
e) Gestión del Impuesto y peculiaridades en materia de prescripción y afección de bienes	843
<i>D) Operaciones societarias</i>	844
<i>E) Actos jurídicos documentados (artículos 26 a 43 de la Ley del Impuesto)</i>	845
3. Impuesto sobre Actividades de Juego	850
4. Impuestos propios de las Comunidades Autónomas	852
CAPÍTULO XXXV	
SISTEMA TRIBUTARIO MUNICIPAL	855
1. Introducción. Autonomía tributaria municipal. Reserva de Ley Estatal	855
2. Tasas	856
3. Contribuciones especiales	863
4. Impuestos municipales	865
<i>A) Impuesto sobre Bienes Inmuebles</i>	865
<i>B) Impuesto sobre Actividades Económicas</i>	872
<i>C) Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica</i>	876
<i>D) Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras</i>	879

E) <i>Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana</i>	882
F) <i>Observación general al sistema impositivo municipal</i>	896

PARTE II DERECHO PRESUPUESTARIO

TÍTULO V DERECHO PRESUPUESTARIO

CAPÍTULO XXXVI

CONCEPTO, PRINCIPIOS, PROGRAMACIÓN Y CICLO	901
1. Concepto de Derecho Presupuestario.	901
2. Democracia política y Presupuesto.	902
3. El Presupuesto como figura esencialmente constitucional .	903
4. Concepto de Presupuesto	903
5. Principios del gasto público y principios presupuestarios ..	905
A) <i>De naturaleza constitucional</i>	905
a) Principios del gasto público: asignación equitativa de los recursos públicos y de eficiencia y economía en su programación y ejecución	905
B) <i>Principios de Derecho Presupuestario</i>	906
a) Principio de competencia	906
b) Principio de anualidad	907
c) Principio de universalidad	908
d) Principio de especialidad	909
e) Principio de no afectación de ingresos a gastos	909
f) Principios de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera	910
g) Principio de plurianualidad presupuestaria	911
6. Estructura del Presupuesto	913
A) <i>Competencia para su determinación</i>	913

	<u>Página</u>
B) <i>Estados de ingresos y gastos. Cobertura constitucional del equilibrio presupuestario</i>	914
a) Ingresos	914
b) Gastos	914
C) <i>Articulado de la Ley de Presupuestos</i>	915
D) <i>La Ley de Presupuestos Generales del Estado: resumen y limitaciones específicas</i>	916
7. Ciclo Presupuestario.	917
A) <i>Anteproyecto y proyecto de Presupuesto</i>	917
B) <i>Aprobación por las Cortes Generales</i>	919
C) <i>Liquidación del Presupuesto. Imputación temporal de ingresos y gastos. Rendición de cuentas</i>	920
 CAPÍTULO XXXVII	
GESTIÓN PRESUPUESTARIA. CONCEPTOS VINCULADOS A LA GESTIÓN, PRINCIPIOS, PROCEDIMIENTOS Y CONTROL.	923
1. Ingresos	924
2. Créditos para gastos. Su carácter temporal y limitativo. La excepción de los gastos plurianuales	924
3. Fondo de contingencia	925
4. Modificación de los créditos de gastos	926
A) <i>Transferencias de crédito</i>	926
B) <i>Generaciones de créditos</i>	927
C) <i>Créditos ampliables</i>	927
D) <i>Créditos extraordinarios y Suplementos de crédito. Carácter excepcional de los anticipos de tesorería</i>	928
E) <i>Incorporaciones de crédito</i>	929
a) Competencia en materia de modificaciones de crédito .	930
5. Principios de Gestión Presupuestaria. Particular importancia del principio de transparencia y su relación con la gestión por objetivos y los gastos reservados	930
6. Procedimientos de gestión de ingresos y gastos.	932

	<u>Página</u>
A) <i>De ingresos: reconocimiento del derecho y extinción</i>	932
B) <i>De gastos</i>	932
a) Aprobación, compromiso y reconocimiento de la obligación	933
b) Ordenación de pagos. Anticipo de caja fija y fondos de maniobra. Pagos a justificar	933
7. Control de la gestión económico-financiera.	934
A) <i>Planteamiento</i>	934
B) <i>Control interno</i>	935
a) Principios de actuación de la intervención general de la Administración del Estado	935
b) Deberes y facultades del personal controlador	935
c) Función interventora: objeto, ámbito y modalidades de ejercicio. Reparos y discrepancias en el desarrollo de esta función. Omisión de fiscalización	936
C) <i>Control financiero permanente. Característica. Ámbito de aplicación. Informes y seguimiento de las actuaciones correctoras</i> .	938
D) <i>Auditoría pública</i>	940
a) Auditoría de las cuentas anuales	941
b) Auditorías públicas específicas	942
 CAPÍTULO XXXVIII	
CONTABILIDAD DEL SECTOR PÚBLICO ESTATAL	943
1. Concepto, fines y destinatarios de la información contable.	943
2. Principios contables públicos	944
3. Competencia en materia contable	945
4. Cuentas anuales. Cuenta General del Estado. Rendición de cuentas.	946
A) <i>Cuentas anuales</i>	946
B) <i>Cuenta General del Estado</i>	947
C) <i>Rendición de cuentas</i>	947

CAPÍTULO XXXIX

RESPONSABILIDADES EN LA GESTIÓN PRESUPUESTARIA EN GENERAL. EN PARTICULAR, LA RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL	949
1. Planteamiento	949
A) <i>Hechos generadores</i>	<i>949</i>
B) <i>Influencia de la culpabilidad: dolo y culpa grave. Responsabilidad mancomunada y solidaria</i>	<i>951</i>
C) <i>Órgano competente para exigir la responsabilidad, procedimiento y naturaleza de la indemnización devengada</i>	<i>952</i>

CAPÍTULO XL

CONTROL EXTERNO DE LA ACTIVIDAD ECONÓMICO-FINANCIERA Y DE LA GESTIÓN PRESUPUESTARIA: EL TRIBUNAL DE CUENTAS	955
1. Necesidad, desde una perspectiva política, de este control externo.....	955
2. Constitución Española	956
3. Composición del Tribunal. Funcionamiento	957
4. Resumen de la función fiscalizadora y de la función jurisdiccional. Procedimientos	958
A) <i>Función fiscalizadora</i>	<i>958</i>
B) <i>Función jurisdiccional (jurisdicción contable)</i>	<i>959</i>

CAPÍTULO XLI

RÉGIMEN PRESUPUESTARIO DE LOS ENTES PÚBLICOS TERRITORIALES.....	961
1. Comunidades Autónomas	961
A) <i>Elaboración y aprobación de los Presupuestos</i>	<i>961</i>
B) <i>Ejecución presupuestaria y control interno de la misma. Control externo. Competencia del Tribunal de Cuentas del Estado.</i>	<i>963</i>
2. Entidades Locales	964

	<u><i>Página</i></u>
A) <i>Entronque constitucional</i>	964
B) <i>Derecho Presupuestario de las Entidades Locales: Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases de Régimen Local y Texto Refundido de 5 de marzo de 2004, de la Ley reguladora de las Haciendas Locales</i>	964
 CAPÍTULO XLII	
RÉGIMEN PRESUPUESTARIO DE LA UNIÓN EUROPEA ...	969

Capítulo X

Tributo: Concepto y Tipos

SUMARIO: 1. SISTEMATIZACIÓN CLÁSICA. 2. TASAS. 3. CONTRIBUCIONES ESPECIALES. 4. IMPUESTOS. A) *Tipos de impuestos*. a) Impuestos personales. b) Impuestos con traslación jurídica (repercusión obligatoria de la cuota). c) Definición legal de impuestos. 5. PRECIOS PÚBLICOS. NATURALEZA NO TRIBUTARIA. 6. PARAFISCALIDAD. 7. LOS LLAMADOS TRIBUTOS CON FINES NO FISCALES.

1. SISTEMATIZACIÓN CLÁSICA

El tributo es una categoría jurídica cuyas esencias hemos señalado en el capítulo anterior: se aplica a hechos lícitos y que manifiestan capacidad económica, está establecido por la ley, es debido a un ente público o a otro sujeto que realiza actividades públicas y se concreta en una prestación dineraria. Su finalidad es contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Es, por otra parte, el mecanismo para hacer frente al deber de contribuir que tiene en los ordenamientos carácter constitucional. Su carácter jurídico no ofrece duda alguna, con independencia de cualesquiera otras consideraciones (económicas y políticas) que aquí no deben ser estudiadas. Más aún, la efectividad del tributo se logra a través de una técnica jurídica como es la obligación legal: realizado un hecho concreto previsto en la ley se producen unos efectos determinados establecidos también por la norma.

La Constitución, art. 31.3, se refiere a las prestaciones patrimoniales de carácter público para exigir que su establecimiento sea hecho por ley. Se trataría de una categoría jurídica más amplia que la de tributo, aunque el concepto que de éste ofrece ya la LGT, art. 2, es de una gran extensión. La STC 185/1995 declaró que «una interpretación sistemática de la constitución lleva necesariamente a no considerar como sinónimas la expresión "tributos" del art. 133.1 CE y la más genérica de "prestaciones patrimoniales de carácter público" del art. 31.3 CE».

La doctrina y gran parte de los ordenamientos tributarios han distinguido dentro de esta figura genérica del tributo tres tipos distintos: tasas, contribuciones especiales e impuestos. La razón de esta división se ha fundamentado en la existencia de una **actividad administrativa** que afecta de manera especial a un sujeto e incluso que, normalmente, le beneficia, tomando la palabra «beneficio» en su sentido más amplio de satisfacción de un interés individual y concreto. Es evidente la distinción frente a la actividad general de las Administraciones que no tiene un beneficiario concreto y afecta a todos los miembros de una Comunidad Política de manera indiferenciada. Los ejemplos son conocidos (utilización de determinados servicios públicos, obras públicas que benefician singularmente a determinados sujetos, etc.) y no parece necesario, ahora, insistir sobre ellos. Esta distinción teórica se ha visto apoyada por una consideración financiera de amplia aceptación: siempre que pueda gravarse un beneficio especial debe hacerse, dado que ajusta mejor la relación gasto-ingreso con una mayor inmediatez de éste tanto en las tasas como en las contribuciones especiales; contribuye, por otra parte, a una utilización más racional de los servicios públicos con una demanda más responsable y puede evitar situaciones de desviación de poder en la realización de determinadas obras públicas o establecimientos de servicios públicos por la razón indicada de nacimiento simultáneo de una obligación tributaria cuya cuantía se orienta a una equivalencia con el beneficio real o presunto obtenido individualmente.

Estas consideraciones aparecen hoy contrapuestas por otros razonamientos en contra de las categorías tributarias de tasas y contribuciones especiales. En primer lugar, la dificultad de medir la capacidad económica manifestada por la utilización de determinados servicios públicos (de enseñanza, seguridad, sanidad, medioambientales, etc.); e igualmente, la proporción entre un inmueble afectado favorablemente por una obra a efectos de establecer un mínimo exento y el patrimonio total de su titular, etc. En segundo término, la posibilidad de que determinados beneficios a los que nos referimos sean gravados, además, por un impuesto (el incremento de valor de un inmueble debido a una obra pública determinada puede quedar sujeto al Impuesto sobre Bienes Inmuebles o, incluso, el mismo Impuesto sobre la Renta en determinados ordenamientos). A estas razones tributarias hay que añadir otras estrictamente administrativas: la dificultad de medir el beneficio individual obtenido por un sujeto con ocasión de una actividad administrativa o el aumento de valor de un inmueble como consecuencia de un servicio o de una obra pública concreta. Es precisamente esta dificultad la que está llevando a un importante oscurecimiento de las contribuciones especiales.

En esta consideración de ventajas e inconvenientes han prevalecido las primeras y la mayor parte de los ordenamientos con terminología diversa establecen junto a la figura central del sistema (el impuesto) las tasas y contribuciones especiales. La pregunta que podemos hacernos es si los tres tipos de tributos citados absorben todas las figuras coactivas basadas en un hecho lícito que la

realidad nos ofrece hoy. Una primera respuesta se da en las páginas siguientes con la exclusión del concepto de tributo de las tradicionalmente denominadas exacciones parafiscales y de los llamados tributos con fines no fiscales.

Por otro lado, los criterios de sistematización utilizados para la tipología clásica son amplísimos: actividad administrativa (tasas y contribuciones especiales) y hecho lícito que manifieste capacidad económica (impuesto). Habría que probar, en la crítica a la sistematización clásica, que las nuevas categorías que se pretenden no encajan en ninguno de los dos círculos citados.

De cualquier manera, la diversa terminología que utilizan las normas, fuera del *nomen iuris* de tributo, no alteran ni pueden hacerlo la naturaleza de esta figura (cánones, gravámenes, derechos, exacciones, etc.). La utilización de esta variada terminología obedece a dos razones: un fenómeno de ilusión financiera o simplemente una pereza del legislador que sigue utilizando una terminología histórica sin respaldo, hoy, constitucional ni científico.

El ordenamiento español ha recogido esta tipología que tiene una honda raigambre en nuestro ordenamiento. La Constitución habla de «sistema tributario» (art. 31), de tributos (art. 133) y de «impuestos, tasas y contribuciones especiales» al regular los recursos de las CC AA (art. 157). La LGT establece esta sistematización de manera abierta (art. 2) y la completa definiendo cada una de las tres figuras en una línea que podríamos denominar clásica y con un importante componente didáctico.

El establecimiento de distintos tipos de tributos no es sólo una cuestión de sistematización. Tiene también efectos jurídicos importantes. En primer lugar, una tributación en muchos casos singular y específica de determinados sujetos; y, en segundo término, unas limitaciones objetivas del mismo tributo (coste del servicio, de la obra, etc.). Ahora bien, estas singularidades no impiden que la consideración como tributos comporte también la aplicación de los principios propios de esta categoría general. Más aún, la aplicación de estos principios a las citadas categorías (tasas y contribuciones especiales) es una de las cuestiones hoy de mayor interés científico. La principal razón de la polémica en torno a las tasas hay que buscarla en la aplicación a este tipo tributario de los principios de capacidad económica (principalmente) y de reserva de ley, dado que son exigibles de cualquier tributo y es lógico y necesario que lo sean también de éste.

La Ley General Tributaria introdujo la novedad de ofrecer un concepto de tributo en su artículo 2.º: «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». Llama la atención que esta retórica definición no haga una referencia directa al origen legal del tributo (lo hace indirectamente) y tampoco a la necesidad de que se grave una manifestación de capacidad económica concreta.

Tras la reforma operada por la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, se eliminó de nuestra legislación tributaria la figura de las exacciones parafiscales, introduciéndose en cambio el concepto de «prestaciones patrimoniales de carácter público», las cuales son de exigibilidad coactiva, pudiendo diferenciarse la existencia de dos categorías. En primer lugar, las prestaciones tributarias, que serán aquellas que tengan la consideración de tasas, contribuciones especiales e impuestos. Y, en segundo término, las no tributarias, a saber, las demás que atiendan a fines de interés general, diferenciadas de las tasas y de los precios públicos. Se califican como tales aquellas que, ostentando tal consideración, se exijan, en particular, por la prestación de un servicio gestionado de forma directa mediante personificación privada o mediante gestión indirecta y, en concreto, por la explotación de obras o la prestación de servicios en régimen de concesión o sociedades de economía mixta, entidades públicas empresariales, sociedades de capital íntegramente público y demás fórmulas de Derecho privado.

Esta modificación legislativa se introdujo por razones de seguridad jurídica al objeto de aclarar definitivamente cuál es la auténtica naturaleza jurídica de este tipo de contraprestaciones económicas. La reforma introducida procedió a aclarar la naturaleza jurídica de las tarifas que abonan los usuarios por la recepción de los servicios públicos de carácter coactivo en función de la forma de gestión del servicio. Así, si la prestación de los mismos se realiza por la propia Entidad Local la contraprestación exigida tendrá la consideración de tasa, de acuerdo con lo previsto en la normativa anteriormente transcrita. En cambio, si la prestación del servicio público se realiza de forma directa mediante personificación privada (sociedad mercantil o entidad pública empresarial de capital íntegramente público) o bien mediante gestión indirecta (como es la concesión administrativa), la contraprestación exigida a los usuarios tendrá la condición de prestación patrimonial de carácter público no tributario. Habrá que atender pues a la verdadera naturaleza jurídica de la contraprestación exigida.

A estos efectos la citada Ley 9/2017 otorgó nueva redacción a la Disposición Adicional Primera de la Ley 58/2013, de 17 de diciembre, General Tributaria, encargada de regular las prestaciones patrimoniales de carácter público. La vigente Disposición Adicional Primera de la LGT regula las prestaciones patrimoniales de carácter público en los términos del art. 31.3 CE, exigidas coactivamente. Y ello a pesar de que dicho precepto no hace referencia a la exigencia coactiva de la prestación patrimonial, limitándose a señalar que dichas prestaciones sólo podrán establecerse con arreglo a la Ley. Con carácter adicional las citadas prestaciones podrán tener carácter tributario o no tributario.

La Ley 38/2022, de 27 de diciembre, introdujo dos nuevas prestaciones patrimoniales de carácter no tributario, a saber, los comúnmente conocidos como gravámenes temporales energético (actualmente decaído) y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito (germen del vigente Impuesto sobre el margen de intereses y comisiones de determinadas entidades

financieras) a los que nos referiremos oportunamente en el Capítulo XXXIII de este Curso. El Real Decreto-ley 8/2023, de 27 de diciembre, prorrogó ambas prestaciones para el año 2024.

2. TASAS

El concepto de tasa es, hoy día, el más debatido del Derecho Tributario. Regulado en la LGT y la LRHL, y posteriormente incidido por la LTPP de 1989 fue rectificado por la importante STC 185/1995, de 14 de diciembre. Todo ello con independencia de una amplia doctrina que se había mostrado muy crítica con determinados aspectos de la definición legal. 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 (LMTPP), modificó el concepto legal dando (en su art. 1) una nueva redacción al concepto establecido en la LGT. La Ley General Tributaria, en línea con el anterior texto, ofrecía inicialmente un concepto detallado de ese tipo tributario en su artículo 2.2. 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 corresponde a un ente público».

Con posterioridad, sin embargo, la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible, procedió a modificar el art. 2 de la LGT suprimiendo el párrafo que respaldaba la aplicación extensiva del concepto de tasa. En efecto, su Disposición Final Quincuagésima Octava suprimió el segundo párrafo de la letra a) del apartado 2 del art. 2 de la Ley 58/2003 indicado con anterioridad. Como consecuencia de la citada modificación, y para aquellos supuestos en los que la gestión de los servicios se llevase a cabo a través de una empresa privada o mixta en régimen de Derecho privado, nada obstaría a que, de forma consecuente con la naturaleza de dicho régimen jurídico, la Administración titular estableciese un marco de precios privados por la prestación de tal servicio.

A pesar de ello la Sentencia del TS de 23-11-2015 adoptó un cambio de criterio (ignorando a tal efecto la modificación introducida por la Ley de Economía Sostenible) al afirmar que la contraprestación satisfecha por el usuario del servicio de abastecimiento de agua es una tasa (no una tarifa o precio) aunque se haya prestado mediante el régimen de concesión (fórmula propia de la gestión indirecta), es decir, a pesar de que la prestación efectiva se haya

llevado a cabo o no por un concesionario. A juicio del TS las contraprestaciones que satisface el usuario del servicio deben ser calificadas como tasas con independencia de la modalidad de gestión del servicio público empleada, en tanto en cuanto la forma de gestión del servicio no afecta a la naturaleza de la prestación siempre que su titularidad siga siendo pública, como sucede en los supuestos de concesión.

A pesar de la finalidad pretendida con la introducción de la modificación operada a través de la Ley 2/2011 el TS interpretó a través de su Sentencia de 23-11-2015 que la naturaleza de las contraprestaciones no puede hacerse depender del régimen de prestación del servicio que haya decidido la Corporación municipal. De este modo el Alto Tribunal abandonó su anterior criterio consistente en diferenciar entre tasas (sometidas a la potestad tributaria de las Entidades Locales) y precios «privados» pero intervenidos sujetos únicamente a la potestad tarifaria ejercida por la correspondiente Comunidad Autónoma, asumiendo la doctrina elaborada por el TC sobre la prestación patrimonial coactiva y entender, con ella, que también las tarifas o precios privados se ven condicionados por dicha doctrina.

De cualquier manera, la definición legal supone, en buena medida, un retorno al concepto clásico de tasa y se apoya en dos ideas.

En primer lugar, una razón técnico-jurídica olvidada en el concepto de la LGT anterior: exigir que la actividad administrativa (concesión de dominio público o servicio público) afecte de manera singular al sujeto pasivo. Los servicios que no permitan una diferenciación individualizada en su utilización no pueden dar lugar a una tasa.

En segundo término, el afán de la ley por separar tasa y precio público, dado el distinto régimen jurídico y económico que tiene cada una de estas figuras. Cuando la actividad administrativa es obligatoria para el administrado (en palabras de la Ley no es de solicitud voluntaria por éste) estaremos en presencia de una tasa. ¿Cuándo la actividad y la solicitud serán obligatorias? Aquí está el problema. La Ley, recogiendo materiales normativos y jurisprudenciales anteriores, establece la no obligatoriedad cuando las actividades administrativas se presten por el sector privado. Más concretamente, cuando los servicios o actividades se prestan por el sector privado no hay lugar a una tasa. Aquí habrá que interpretar caso por caso y para que la prestación privada excluya la tasa deberá ser suficiente. En nuestra opinión, el servicio privado deberá estar al alcance económico de la mayoría de los sujetos. De nada sirve, por ejemplo, que haya oferta privada de servicios universitarios si su precio es inaccesible para la normalidad de los potenciales demandantes. Y, por otra parte, tratándose de un servicio público esencial respecto del que se hace precisa la intervención de la Administración, habrá de calificarse la prestación exigible como tasa, teniendo presente además que la nota de la esencialidad suele hallarse ligada a la de la coactividad.

Con el objetivo de clarificar la naturaleza jurídica de las tarifas que abonan los usuarios por la utilización de las obras o la recepción de los servicios, tanto en los supuestos de gestión directa de estos (a través de la propia Administración) como en los casos de gestión indirecta (a través de concesionarios), como prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario, la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, otorgó nueva redacción al art. 20 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales aprobado mediante Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, añadiéndole un nuevo apartado 6. Se incorporó así un nuevo apartado dentro de la regulación del hecho imponible de las tasas para matizar que tienen la condición de prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario las contraprestaciones económicas establecidas coactivamente que se perciban por la prestación de los servicios públicos que las Entidades Locales prestan a los ciudadanos y que son los enumerados en el apartado 4 del art. 20 del TRLRHL. Se concreta que tienen esa consideración las exigidas por la explotación de obras o la prestación de servicios, en régimen de concesión, sociedades de economía mixta, entidades públicas empresariales, sociedades de capital íntegramente público y demás fórmulas de Derecho privado. Y se indica que las mismas se regularán por Ordenanza previo informe preceptivo de aquellas Administraciones Públicas a las que el ordenamiento jurídico les atribuyera alguna facultad de intervención sobre las mismas.

Asimismo la Ley 9/2017 modificó el art. 2 de la Ley 8/1989, de 13 de abril, del régimen jurídico de las Tasas y los Precios Públicos, añadiéndole una nueva letra c) con la finalidad de precisar, en cuanto a la delimitación del ámbito de aplicación de la citada Ley, que las tarifas que abonen los usuarios a los concesionarios de obras y servicios por la utilización de la obra o por la prestación del servicio conforme a la legislación de contratos del Sector público tienen la consideración de prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias, en base a lo cual no les resultan de aplicación los preceptos de la citada Ley. De acuerdo con lo dispuesto por la vigente letra c) los preceptos de la LTPP no se aplican a las tarifas o precios privados que sean prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias. Y, como es lógico, tampoco se aplicarán a los precios privados que no lo sean.

El objetivo último de este conjunto de modificaciones no es otro que precisar la naturaleza jurídica de las tarifas que satisfacen los usuarios a los concesionarios de obras y servicios por el uso de las obras o prestación de los servicios como prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario, poniendo con ello fin a la polémica que, desde hace unos años, se había venido suscitando sobre estas contraprestaciones que pagan los usuarios de servicios públicos (tasas o tarifas), tanto a nivel doctrinal como jurisprudencial.

La aplicación a la tasa de los principios propios de los tributos es, después de su determinación conceptual, el aspecto de mayor interés. Como ya vimos, los citados principios se aplican a todos los tributos.

En primer lugar, la aplicación del principio de **reserva de ley**. Todos los elementos del tributo que debe contener la ley para entender cumplido tal principio son también exigibles en el caso de la tasa. Así, el hecho imponible, y concretamente la actividad administrativa que vinculada con un hecho o situación particular da lugar al nacimiento de la tasa. Igualmente, la determinación del sujeto pasivo. Aunque en principio pueda parecer que la conexión de la actividad con un sujeto de derecho no ofrece problemas (máxime si recordamos que la voluntad del administrado no es un requisito de la tasa y sí la afección singular de la misma al sujeto) hay casos de duda sobre quién es el sujeto pasivo qué habrá que resolver ante cada supuesto concreto.

Mayores dudas ofrece la especificación de la base imponible y el tipo de gravamen como elementos de cuantificación. Hay, en primer lugar, que hacer referencia al coste del servicio entendido como límite de la cuantía de la tasa (la suma de todas las cuotas tributarias individuales no puede ser superior al citado coste del servicio). Dicho límite constituye una notable peculiaridad de este tipo tributario. Expresamente declarado, deberá estar contenido en la ley si se quiere cumplir la reserva.

Lo razonado aquí para la base imponible es válido para el otro elemento de cuantificación: el tipo de gravamen. Tendrá razón de ser en aquellos supuestos en los que técnicamente pueda hablarse de base y su juego cuantitativo queda limitado, también, por el coste del servicio. Su determinación exacta, en determinados casos, podrá hacerse por norma reglamentaria y ordenanza (también reglamento) dentro del límite citado. Su técnica concreta (tipo fijo, porcentual, tipo máximo o tarifa de tipos) podrá ser hecha, normalmente, en estas normas.

La capacidad económica es igualmente un principio que debe ser observado en la tasa. También presenta determinadas singularidades. El coste del servicio como guía y límite de la cuantificación constituye ya una buena observancia del principio a que nos referimos, ya que ningún sujeto manifiesta por verse afectado por una actividad administrativa o simplemente por utilizar un servicio público más capacidad económica que el coste individualizado de éstos.

Junto a este tipo de tasa vinculada al coste del servicio, están las **tasas libres**. Su cuantía es muy superior al citado coste porque la autorización administrativa (licencia) se concede previo un servicio público de verificación a un número restringido de solicitantes y les atribuye una situación de competencia limitada con aumento de su beneficio. *A priori*, el número de licencias está limitado, aunque todos los solicitantes cumplan los requisitos. Esta exorbitancia está aquí justificada. Sería contrario al principio de capacidad económica que la tasa se vinculase aquí al coste del servicio. Es necesario buscar otros criterios que reflejen mejor, en este caso concreto, la capacidad.

Esta cuestión fue resuelta con acierto por la LTPP (art. 19) en las tasas por utilización del dominio público al llamar en la cuantificación de éstas a la «utilidad». Dice el citado precepto que «el importe de las tasas por la utilización pri-

vativa o aprovechamiento especial del dominio público se fijará tomando como referencia el valor de mercado correspondiente o el de la utilidad derivada de aquélla». Este precepto habilita a la Administración para un ajuste de la tasa a situaciones, como hemos dicho, de competencia restringida (licencias de telefonía, televisión, etc.). La técnica para una verificación más exacta de la citada utilidad es la subasta pública de las licencias.

Mayor dificultad presenta en cambio **la exención de las tasas por falta de capacidad económica del administrado**. Lo que es posible en el impuesto por la contemplación global del sujeto pasivo no lo es en las tasas, donde no hay más reflexión que la puramente bilateral: coste del servicio-tasa. No obstante, debería avanzarse en una consideración global del sujeto, dado que los servicios públicos y las actividades administrativas son, en ocasiones, esenciales. En otras palabras, habría que establecer la exención en las tasas para aquellos sujetos (sólo personas físicas) que no tengan capacidad económica por no sobrepasar un mínimo de subsistencia. Las Leyes de Haciendas Locales han tenido siempre una referencia a esta cuestión importante y hoy el TRLRHL dispone en su artículo 24.3 que «para la determinación de la cuantía de las tasas deberán tenerse en cuenta los criterios genéricos de capacidad económica de los sujetos obligados a satisfacerlas». El legislador parece referirse a una capacidad económica «grupal» y no individual, lo que puede conducir a una escasa efectividad de esta norma. Esta línea la LTPP, artículo 8: «En la fijación de las tasas se tendrá en cuenta, cuando lo permitan las características del tributo, la capacidad económica de las personas que deban satisfacerlas».

Finalmente, parece innecesario decir que las tasas no tienen que cubrir siempre y necesariamente el coste del servicio o de la actividad de que se trate, ya que junto a la utilidad o beneficio particular hay también otros de carácter general que no pueden ser objeto de imputación singular.

Las tasas y, concretamente, las estatales, son objeto de modificaciones cuantitativas frecuentes, incluso en las Leyes de Presupuestos.

3. CONTRIBUCIONES ESPECIALES

Es un tributo sometido a debate (en relación con su conveniencia), de importancia histórica innegable en el ámbito local y que tiene las ventajas ya apuntadas anteriormente (inmediatez en relación con la realización del gasto público, mejor ajuste gasto-ingreso y la posibilidad de reducir las desviaciones de poder que pudieran producirse en situaciones determinadas). Es evidente que estas notas son más claras en las contribuciones especiales que en las tasas, dada la mayor importancia cuantitativa de aquel tributo en los casos en que se aplica y el mayor beneficio individualizado que puede obtener el sujeto pasivo de la actividad administrativa. No obstante, su complejidad administrativa, las dificultades que ofrece la medición de la capacidad económica en muchos

supuestos, así como la cuantificación por separado del beneficio general y el individual, han sido siempre sus mayores obstáculos.

En un plano teórico, la contribución especial puede ser sustituida por impuestos. Desde luego, por el Impuesto sobre los Bienes Inmuebles, una de cuyas técnicas de gestión es la modificación de valores catastrales destinada a recoger los que resulten de modificaciones urbanísticas. Igualmente, el Impuesto sobre la Renta (que grava el incremento de patrimonio en el momento en que se produce la transmisión del bien e inmediatamente en los ordenamientos que admitan la renta imputada), e incluso en el Impuesto sobre el Patrimonio, que suele tomar como referencia, entre otros, el valor catastral. Estas figuras tributarias reflejan más tardíamente el citado aumento de valor de lo que lo hace la contribución especial, como hemos indicado anteriormente.

Esta afirmación es también válida para las contribuciones por «beneficio especial» (que no gravan un aumento de valor de los bienes) y sí un beneficio específico para los sujetos pasivos en forma de un menor coste o mayor ingreso. Está claro que estas circunstancias tienen su reflejo en el correspondiente Impuesto sobre la Renta sin necesidad de una consideración específica. El resumen de este juicio a la contribución especial es que pierde terreno debido, principalmente, a su complejidad administrativa. El TRLRHL ha cambiado la antigua obligatoriedad en el establecimiento del tributo por la discrecionalidad. Según esta Ley «los Ayuntamientos podrán establecer y exigir contribuciones especiales...» (art. 58). Es, probablemente, el dato que mejor refleja la situación.

La contribución especial, teóricamente, es una figura tributaria general. La Ley 37/2015, de 29 de septiembre, de Carreteras, artículo 20, prevé su establecimiento y lo mismo sucede con el ordenamiento tributario autonómico (Constitución, LOFCA y Estatutos de Autonomía) que se refieren a las contribuciones especiales al enumerar los recursos de las CCAA Su campo propio, sin embargo, es el Municipio debido a varias razones: mejor localización de la obra o servicio, permite una gestión unitaria (lo que disminuye la complejidad de la figura) y facilita la distribución de los costes de la obra o servicio entre los sujetos beneficiados. Además, la función financiera de la contribución (permitir la realización de una obra por la inmediatez de la recaudación) tiene sentido únicamente en los municipios y, concretamente, en los pequeños.

La LGT define este tributo en su artículo 2.2. b): «Son contribuciones especiales 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». Se trata de una definición que recoge los elementos clásicos del tributo: un beneficio específico o un aumento de valor de determinados bienes debido a unas actividades administrativas concretas (realización de obras públicas o establecimiento o ampliación de servicios públicos). Hay una recep-

ción implícita de los tipos de contribuciones especiales que tradicionalmente ha reconocido la doctrina: por aumento de valor y por beneficio especial.

En el campo de las Haciendas Locales y, concretamente, en el ordenamiento municipal, se establecen claramente estas reglas de cuantificación. Es en esta esfera municipal, como hemos dicho, donde se aplica este tributo. Es, pues, en relación con este ordenamiento (representado por el TRLRHL) donde debemos estudiar los principales aspectos de esta figura.

El establecimiento de contribuciones especiales constituye un acto administrativo general (basado en la Ley y en la Ordenanza General del tributo) que tiene carácter discrecional. El artículo 58 del TR de la LRHL dispone que «los Ayuntamientos podrán establecer y exigir contribuciones especiales por la realización de obras o por el establecimiento o ampliación de servicios municipales...». Ha sido, probablemente, la dificultad que ofrece la gestión de este tributo lo que ha determinado esta discrecionalidad. Interesa destacar que la separación del precedente administrativo por una Corporación (no establecimiento en un caso concreto cuando entre otros sí se ha efectuado) requerirá la correspondiente justificación como cualquier otro caso de ejercicio discrecional.

Las contribuciones especiales son un ejemplo de afectación de tributos, en contra del principio científico general de no afectación. Se trata de una consecuencia de la finalidad financiera de este tributo inseparable de su teleología y estructura. Según el TR de la LRHL, artículo 29.3, «las cantidades recaudadas por contribuciones especiales sólo podrán destinarse a sufragar los gastos de la obra o del servicio por cuya razón se hubiesen exigido». Esta afectación *ope legis* permite cubrir la exigencia de consignación presupuestaria a todo gasto público y también de la obra o servicio que aquí nos interesa.

La última nota que termina de cerrar el círculo conceptual de las contribuciones especiales es su compatibilidad (y en ocasiones integración) con otras figuras limítrofes. Así, una contribución por establecimiento o ampliación de un servicio público es compatible con las tasas por la utilización del servicio mismo. En relación con la imposición sobre el incremento del valor de los bienes y, en general, con el IRPF, la compatibilidad se sustancia a través de una integración que admite diversas técnicas y que es siempre imperfecta (la contribución especial al operar sobre la base de estos impuestos, y no sobre la cuota, se deduce sólo en una parte de la misma). En relación con los bienes afectos a una actividad empresarial o profesional su calificación debe ser como gasto de las mismas.

Es obligado en las contribuciones especiales el sujeto que resulta beneficiado por la actividad administrativa (obra o servicios públicos). Esta regla lógica no impide sin embargo que haya algunos aspectos de duda derivados de una pluralidad de beneficiarios o de una falta de sincronía entre hecho imponible y existencia del sujeto pasivo.

Esta regla general está establecida en el artículo 30.2 del TR de la LRHL: Se considerarán personas especialmente beneficiadas «en las contribuciones especiales por realización de obras o establecimiento o ampliación de servicios que afecten a bienes inmuebles, los propietarios de los mismos». Ahora bien, la afectación a un inmueble puede beneficiar al propietario (desde luego) pero también al titular de un derecho real de disfrute e incluso al arrendatario. El principio de capacidad económica exige una distribución de la cuota que corresponda inicialmente al propietario del inmueble. Este reparto encuentra su base legal, por ejemplo, en las leyes de arrendamientos urbanos (antiguo TR de 1964 y actual L. de 1994). Su estudio excede del que corresponde a un planteamiento general de las contribuciones especiales y lo mismo sucede en relación con el usufructo. En el caso de propiedad del inmueble y titularidad de empresa (en él ubicada) separadas, la posibilidad de distribuir es aún más clara.

El segundo aspecto dudoso se refiere a las contribuciones especiales «por construcción de galerías subterráneas». Según el artículo 30 que examinamos son sujetos pasivos «las Empresas suministradoras que deban utilizarlas». Si una empresa se constituye con posterioridad a la construcción de la galería ¿debe abonar una contribución especial en el momento de solicitar su utilización? Hay que tener en cuenta que estamos ante un tributo afectado y con una finalidad financiera evidente.

La Asociación Administrativa de Contribuyentes constituye una peculiaridad importante (realmente única) que se da en la tributación. A la vista del TRLRHL, artículo 36, hay que distinguir dos tipos: las de promoción (con un componente básico político-administrativo) destinadas a poner en marcha una obra o servicio; y las de distribución de la cuota general, con una finalidad estrictamente tributaria. Sus caracteres y facultades más importantes son las siguientes:

La especialidad más importante del tributo a que nos referimos es su cuantificación general y particular. Aunque el TRLRHL se refiere a la base imponible del tributo, más bien estamos en presencia de una cuota general distribuida, posteriormente, entre todos los contribuyentes. La determinación de la cuota general supone un complejo procedimiento que arranca desde el origen de la obra o servicio, continúa con la cuantificación separada del beneficio privado y público (sólo se grava a aquél) y termina con la aplicación de los criterios de reparto establecidos en la Ley citada.

A partir de la cuota general (base imponible en la terminología de la Ley, como sabemos) y de la fijación del porcentaje de beneficio privado se pasa a la determinación de las cuotas individuales a través de la aplicación de los módulos de reparto. En el caso de contribuciones especiales por aumento de valor, el artículo 32 del TR de la LRHL que venimos examinando considera como tales «los metros lineales de fachada de los inmuebles, su superficie, el volumen edificable de los mismos y el valor catastral a efectos del Impuesto sobre Bienes

Inmuebles». Se trata de una elección difícil, delicada, vinculante para la Administración y no discrecional y que, normalmente, exigirá el empleo de varios módulos simultáneamente. En el caso de contribuciones especiales por beneficio especial (y, particularmente, en la construcción de galerías subterráneas) en razón del espacio reservado a cada empresa o en proporción a la total sección de las mismas, aun cuando no las usen inmediatamente.

4. IMPUESTOS

El impuesto como figura tributaria básica ha seguido tres líneas de evolución. Primera, su perfeccionamiento técnico-jurídico ha sido paralelo a la modernización del Estado y esencialmente de las Administraciones Públicas. Segunda, el desarrollo económico ha permitido la expansión de los impuestos desde figuras rudimentarias y aisladas a la creación de un verdadero sistema que permite el juego de un principalismo fiscal cada día más importante. Tercera, de la contemplación sectorizada y no integrada de la renta (imposición de producto) se ha pasado al tratamiento globalizado y homogéneo de la misma a través de la cohesión que significa su adscripción a un sujeto (contribuyente). Ha sido esta personalización la que ha hecho posible la consideración de todos los matices individuales, económicos y sociales y, en consecuencia, una mejor justicia tributaria.

A) TIPOS DE IMPUESTOS

El impuesto conoce distintos tipos que tienen un desarrollo y una importancia desigual. Algunas de estas figuras tienen un particular significado jurídico que debemos considerar brevemente en este apartado.

a) Impuestos personales

Este tipo impositivo se define por gravar una universalidad de materia imponible (renta o patrimonio) cohesionada por su adscripción imperativa a un determinado sujeto (contribuyente). Tradicionalmente ha sido el contrapunto de los impuestos reales, que sólo interesaban como un foco patrimonial concreto con independencia de su titular. Para situar la importancia de cada figura concreta dentro de esta imposición hay que recordar que el Impuesto sobre Sucesiones es relativamente «personal» (teniendo en cuenta la definición antes avanzada), ya que incide sobre una universalidad de bienes y derechos cohesionados por su pertenencia a un sujeto (en este caso, el causante de la sucesión). Su peculiaridad técnico-jurídica es que la cohesión citada la da un sujeto que no es el contribuyente del impuesto. Su personalización es muy limitada. Es decir, viene dada por el transmitente (causante) y no por el adquirente (causahabiente) que es el sujeto pasivo. En el ordenamiento español su vinculación con la valoración del Impuesto sobre el Patrimonio para determinar la cuota tributaria definitiva aumenta su personalización. Su escasa entidad recaudatoria (en términos glo-

bales) y su carácter generacional le quitan también la importancia que acompaña a la imposición personal. Juega un papel temporal y secundario de ajuste de capacidad económica. Su justificación como impuesto de control ha perdido peso en la medida que ha ido perfeccionándose la imposición personal.

El Impuesto Personal sobre la Renta tiene una gran importancia. En primer lugar, permite la contemplación global del contribuyente (la universalidad de su renta), lo que hace posible establecer la progresividad desde bases científicas; permite, igualmente, las deducciones de gastos también «personales» (cargas familiares, enfermedad, vivienda, seguro, etc.) y otros que no es posible técnicamente imputarlos a flujos o manifestaciones de renta concretos (p. ej., aportaciones a sistemas de previsión social). Hace posible, además, la deducción alternativa de una cantidad global en concepto de mínimo exento. En segundo término, esta imposición personal permite una cierta integración de determinados tributos de los Entes Públicos Territoriales reduciendo las situaciones de doble imposición.

Esta imposición personal posibilita el tratamiento conjunto y universal de la renta del sujeto más allá de su adscripción política y administrativa a un Estado concreto. Esta aptitud de la personalización como técnica impositiva permite una mejor justicia fiscal por encima de estrategias territoriales y fenómenos de competencia fiscal. Exige, a su vez, un criterio de sujeción al Poder Tributario que pueda considerarse único, es decir, que no pueda ser compatible con el mismo criterio establecido por otro Poder (Estado). Este criterio es la residencia habitual de un territorio (incompatible, como hemos dicho, con otra simultáneamente) y que implica además una voluntad de vinculación efectiva del sujeto con el territorio de que se trate.

b) Impuestos con traslación jurídica (repercusión obligatoria de la cuota)

La incidencia de un impuesto en una situación económica dada produce un fenómeno de remoción del impuesto mismo procurando el contribuyente su traslación a otros sujetos relacionados con la situación gravada y, por ello, con el sujeto pasivo a que nos referimos. Es una cuestión perfectamente estudiada por la Ciencia Económica, cuya consideración no corresponde aquí. Lo único que interesa recordar es que esta remoción pertenece al campo de la voluntad de los agentes económicos, a sus intereses, fuera de cualquier consideración jurídica.

La traslación jurídica es un fenómeno distinto y pertenece al área del Derecho Tributario. Su finalidad es doble: ayudar y facilitar que el impuesto sea pagado al final del proceso de transmisión por el consumidor final y permitir un mejor control y seguimiento administrativo del impuesto mismo al servicio de los objetivos que se quiera (desde la neutralidad impositiva hasta la corrección del fraude).

c) Definición legal de impuestos

La LGT, en su línea didáctica que antes hemos observado, define el impuesto a partir siempre del hecho generador de la obligación tributaria: «... tributos exigidos sin contraprestación, cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente» [art. 2.2. c)].

De esta definición legal llama la atención favorablemente la referencia a la falta de contraprestación (de la Administración-acreedor correspondiente), a diferencia de lo que ocurre en las tasas y contribuciones especiales, donde la actividad administrativa está presente en la definición legal del hecho imponible. Parece claro que contraprestación y su antónimo prestación son conceptos que presuponen una actividad negocial de los sujetos, lo que no sucede en la estructura tributaria. Aquí el esquema es estrictamente legal: realización de un hecho previsto en la ley y nacimiento de una obligación también tipificada en la norma. No es necesario recordar que tampoco en los otros tipos tributarios (tasas y contribuciones especiales) cabe hablar, técnicamente, de prestación y contraprestación.

La esencia es que el hecho imponible manifieste capacidad económica. Si es así producirá efectos jurídicos, justamente el nacimiento de una obligación de tipificación legal. Puede ser un negocio jurídico (una compraventa), un acto jurídico (la aceptación de una herencia), un hecho jurídico (la percepción de un interés o de un dividendo), un hecho económico (el incremento de valor de un bien por el simple paso del tiempo o la obtención de un beneficio empresarial), etc. Esta naturaleza es indiferente. Lo relevante es, como hemos indicado, la manifestación de capacidad y la producción de efectos dentro del esquema de la obligación legal.

La referencia, finalmente, a la capacidad económica no sólo es correcta sino esencial, como hemos reiteradamente indicado. Que esta capacidad se ponga de manifiesto en relación con la renta, patrimonio o consumo es evidente, ya que estos fenómenos son desde el punto de vista económico la capacidad misma. No hace falta recordar, por lo demás, que es una exigencia de todos los tributos y no sólo del impuesto.

5. PRECIOS PÚBLICOS. NATURALEZA NO TRIBUTARIA

La existencia de figuras paralelas a los tributos y que incluso tienen algunas notas de éstos ha dado lugar a diversas reflexiones sobre su naturaleza. Se trata de un debate conveniente que sólo puede delimitar mejor la figura tributaria propiamente dicha.

Los llamados precios públicos responden a una doble razón. En primer lugar, son debidos a una actividad cada vez más plural de las Administraciones. La prestación de **servicios no esenciales** en régimen de competencia con los

sujetos privados se inscribe en esta pluralidad. Los ejemplos son bien conocidos: instalaciones deportivas, transportes, actividades culturales, servicios feriales, publicaciones, servicios educativos en determinados supuestos, etc. No son servicios esenciales, como hemos indicado, **pero tampoco son actividades privadas de la Administración** (personificación privada y una negociación también privada) dado que son prestadas en régimen de Derecho Público. Son, pues, actividades distintas de los servicios esencialmente públicos (registro, certificación, autorizaciones, vigilancia, inspección, licencias, etc.) que son, como es sabido, generadores de tasas.

La segunda razón que ha producido la figura de los precios públicos ha sido la conveniencia de no someter esta categoría al régimen más estricto y formal de las tasas (concretamente, mayor extensión en éstas de la reserva de ley y del principio de capacidad económica). En otras palabras, no aplicar el régimen tributario a actividades no esencialmente públicas y sí otro más rápido y flexible y, en definitiva, más próximo al mercado, máxime considerando que estas actividades se prestan en concurrencia con sujetos privados.

Ciñéndonos a las actividades de Derecho Público (y prescindiendo por tanto de las privadas) es posible, como hemos visto, distinguir las esencialmente administrativas de las que no tienen este carácter. Ahora bien, si estas últimas resultan obligatorias (de derecho o de hecho) para los administrados por la falta de oferta privada, la actividad deviene esencial para éstos y, en consecuencia, para la Administración dada la responsabilidad propia de todo oferente único (servicios de abastecimiento de aguas, de recogida de residuos, de alcantari-lado, etc.) o todavía más claramente la ocupación temporal de suelo público o la utilización de instalaciones administrativas en que la situación de monopolio es aún más visible. Ya hemos visto como la Ley de Tasas considera estos supuestos, expresamente, cómo una tasa. En resumen, la obligatoriedad para el administrado de una determinada actividad administrativa cambia la naturaleza de ésta convirtiéndola en esencial. Es precisamente esta obligatoriedad de hecho la que reduce de manera muy importante los supuestos que dan lugar a la categoría de precios públicos.

La Ley 25/1998 otorgó una nueva redacción al artículo 24 de la LTPP fijando un nuevo concepto de la figura que estudiamos: «Tendrán la consideración de precios públicos las contraprestaciones pecuniarias que se satisfagan por la prestación de servicios o la realización de actividades efectuadas en régimen de Derecho público cuando, prestándose también tales servicios o actividades por el sector privado, sean de solicitud voluntaria por parte de los administrados».

6. PARAFISCALIDAD

La parafiscalidad ha sido otra figura que ha levantado dudas sobre su carácter tributario. Avanzar en su mejor delimitación ha sido una tarea tradicional de la doctrina que ha contribuido a un esclarecimiento de la misma. Históricamente,

la esencia de esta figura ha sido fijada en aspectos diversos: su carácter extra-presupuestario, la afectación del ingreso, su exigencia por las Administraciones descentralizadas, su atribución a entidades y personas no estrictamente administrativas, etc. En la medida que el ordenamiento constitucional ha seguido una línea rigurosa de atribución de poderes y, en consecuencia, una mejor definición e interpretación de la reserva de ley, el fenómeno de la parafiscalidad ha ido reduciendo su importancia. La reserva de ley exige que la creación de tributos (prestaciones patrimoniales coactivas) sea hecha por una norma con valor de ley. Los tributos se afectan al gasto público y, en consecuencia, sólo son debidos a Administraciones Públicas. Finalmente, el principio de universalidad presupuestaria impide el establecimiento y supervivencia de gastos e ingresos fuera del Presupuesto mismo.

En resumen, el avance del constitucionalismo ha significado una delimitación y clarificación importantes de institutos jurídicos como el tributo y el Presupuesto, así como una atribución de Poder Financiero estricta (tanto en el ingreso como en el gasto públicos). Todo ello tenía que significar un **retroceso conceptual y práctico** de la parafiscalidad, fenómeno confuso surgido muchas veces más al amparo de poderes fácticos que de la Ley Fundamental misma.

El ordenamiento constitucional-financiero español permite el avance apuntado. La Constitución dispone en su artículo 31.3 que «sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley». Cualquiera que sea la esencia de la parafiscalidad no hay duda de su carácter de prestación patrimonial y, por ello, de su inclusión en la reserva de ley que acabamos de transcribir. Por otra parte, la relación parafiscalidad-carácter extra-presupuestario de los ingresos ha sido delimitada por la misma Constitución al disponer que «los Presupuestos Generales del Estado... incluirán la totalidad de los gastos e ingresos del sector público estatal...» (art. 134.2). En definitiva, no cabe ya parafiscalidad de la Administración por el carácter extrapresupuestario de los ingresos de que se trate.

Como ya se ha señalado a lo largo de este Capítulo, tras la aprobación de la Ley 8/2017 se eliminó de nuestra legislación tributaria la figura de las exacciones parafiscales, introduciéndose en cambio el concepto de «prestaciones patrimoniales de carácter público», las cuales son de exigibilidad coactiva, pudiendo diferenciarse la existencia de dos categorías. En primer lugar, las prestaciones tributarias, que serán aquellas que tengan la consideración de tasas, contribuciones especiales e impuestos. Y, en segundo término, las no tributarias, a saber, las demás que atiendan a fines de interés general, diferenciadas de las tasas y de los precios públicos.

- **Históricamente la sistematización de la LGT no ha dejado lugar, en un plano conceptual, a la parafiscalidad dentro del círculo estricto de las Administraciones Públicas** a que nos venimos refiriendo: o son tasas (por contemplar una actividad administrativa) o son

impuestos (por no hacerlo). En la actualidad la vigente Disposición Adicional Primera la LGT ha pasado a denominarse «prestaciones patrimoniales de carácter público» en lugar de «exacciones parafiscales», definiéndolas como aquellas prestaciones patrimoniales de carácter público que se exigen con carácter coactivo, las cuales pueden tener carácter tributario (tasas, contribuciones especiales e impuestos) o no tributario (las demás prestaciones que exigidas coactivamente respondan a fines de interés general). Las llamadas «prestaciones patrimoniales de carácter público» tendrán la consideración de «tributarias» cuando dichas prestaciones tengan la consideración de tasas, contribuciones especiales e impuestos a las que se refiere el art. 2 de la LGT, adquiriendo en cambio la consideración de prestaciones de «carácter público no tributarias» aquellas otras que, teniendo tal consideración, se exijan por prestación de un servicio gestionado de forma directa mediante personificación privada o mediante gestión indirecta. En concreto, tendrán tal consideración aquellas exigidas por la explotación de obras o la prestación de servicios, en régimen de concesión o sociedades de economía mixta, entidades públicas empresariales, sociedades de capital íntegramente público y demás fórmulas de Derecho privado.

- Se configuran así estas contraprestaciones económicas que se perciban por la explotación de obras públicas o por la prestación de servicios públicos como una nueva modalidad de «prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario», de acuerdo con la categoría prevista para el ámbito local en el art. 2.2 del TRLRHL. Esta nueva categoría (las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario) presenta una naturaleza jurídica distinta a la de la tasa (en la medida en que se configura como una prestación pública de carácter no tributario) y a la de los precios públicos (al exigir estos, como es sabido, que sean de solicitud voluntaria por parte de los administrados).
- Las prestaciones patrimoniales de carácter público podrán calificarse como prestaciones tributarias cuando tengan la consideración de tasas, contribuciones especiales e impuestos y consistan 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. Y, de cara a la consideración de dichas prestaciones patrimoniales de carácter público como tasas, será necesario que sometan a gravamen 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.

- Tratándose de prestaciones patrimoniales de carácter público que no tienen naturaleza tributaria, éstas serán las demás prestaciones que, exigidas coactivamente, respondan a fines de interés general. Las citadas prestaciones patrimoniales de naturaleza no tributaria aparecen así delimitadas por los rasgos de la coactividad (que no puede considerarse específica y distintiva de las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias) y la finalidad de interés general.
- A la luz de la reforma introducida en la Disp. Adic. Primera de la LGT, determinadas formas de gestión de las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias (caso de las gestionadas de forma directa o indirecta mediante personificación privada o mediante gestión indirecta) podrán ser acometidas con las atribuciones propias de las prestaciones patrimoniales de carácter público (presunción *iuris tatum* y autoejecutividad) cuando se gestionen directamente por las Administraciones Públicas.
- En la práctica habrá que estar al contenido de la ley que, en cada caso, cree y regule este tipo de ingresos públicos, procediendo a fijar todos los extremos que definan una prestación patrimonial de carácter público sin que, por el mero hecho de ser públicos, deban considerarse afectados por la normativa tributaria, sea esta general o especial. Y ello sin perjuicio de que aquella ley que regule una concreta prestación patrimonial de carácter público no tributaria pueda remitirse a normas tributarias, debiendo hacerlo de forma expresa y concreta.

La STC de 5 de mayo de 2019 terminó de zanjar el debate jurídico suscitado sobre la financiación de servicios públicos coactivos mediante tarifas, al admitir de forma indubitada esta opción denominando a la prestación patrimonial pública no tributaria «tarifa». De acuerdo con lo declarado por el intérprete supremo de nuestra Constitución a través del citado pronunciamiento las tarifas son ingresos privados de los prestadores del servicio, no hallándose referida la coactividad del servicio a la exacción de la tarifa por una Administración Pública sino, por el contrario, a la naturaleza del servicio, que será coactivo cuando resulte esencial para la vida privada o social del administrado y cuando sea prestado en régimen de monopolio. Tal y como precisa además el TC la financiación de un servicio público puede hacerse de varias formas, con ingresos tributarios o no tributarios. Y ni la Constitución ni el Tribunal Constitucional han limitado nunca estas formas de financiación a una sola. Con carácter adicional en aquellos casos en los que el Estado y las CCAA presten servicios esenciales y coactivos a través de concesionarios no tendrán que aprobar las tarifas mediante ley, ya que la propia Ley 8/2017 «colma» dicha exigencia, siendo respetada la reserva de ley del art. 31.3 CE.

Tal y como se ha indicado con anterioridad la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, procedió a introducir dos nuevas prestaciones patrimoniales de carácter no

tributario, a saber, los comúnmente conocidos como gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito. Sin perjuicio del análisis que se efectuará con posterioridad de ambas figuras (las cuales no se hallan vigentes en la actualidad) baste señalar aquí que ambas prestaciones presentaron en realidad los elementos típicos de un tributo, dado que su presupuesto de hecho estaba constituido por hechos que ponían de relieve la capacidad económica, siendo ambas gestionadas como un tributo e ingresándose en el Tesoro Público para financiar el gasto público. Su naturaleza jurídica era por tanto tributaria y, más precisamente, impositiva. Pues bien, en la medida en que toda contribución coactiva al sostenimiento del gasto público debe sujetarse a los principios constitucionales, no parece que un mero cambio de nombre justifique la sustracción a las exigencias materiales de justicia constitucionalmente previstas para tales contribuciones coactivas. Estas prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias constituyen además obligaciones de pago que deben establecerse por norma con rango de Ley, resultando coactivas y debiendo tener una inequívoca finalidad de interés público.

7. LOS LLAMADOS TRIBUTOS CON FINES NO FISCALES

La distinta tipología tributaria enumera, en ocasiones, una categoría de tributos que se distinguen por su naturaleza no fiscal; son figuras que no buscan allegar recursos monetarios a las Administraciones Públicas de manera genérica para hacer frente a los gastos públicos (como los demás tributos) y sí otras finalidades no financieras: hacer frente a los costes sociales derivados de determinados consumos, defender el medio ambiente, desalentar actividades concretas que se consideran lesivas para el interés público, etc. Este tipo de figuras ha proliferado en las últimas décadas debido a la eficacia probada de la técnica tributaria (obligación legal y recaudación ejecutiva) superior a cualquier otra de carácter coactivo e, igualmente, a su capacidad de adaptación a fenómenos masivos frente a lo que sucede, normalmente, en el círculo del Derecho Sancionador, donde esta capacidad de adaptación y resolución es más lenta.

La gran cuestión es si cabe hablar de tributos con fines no fiscales o si, por el contrario, esta pretendida categoría es **esencialmente contradictoria**. En nuestra opinión, esta segunda afirmación es la correcta. Los tributos tienen hoy en el Estado moderno una finalidad esencialmente financiera sin perjuicio de que, al mismo tiempo (coyuntural y parcialmente), puedan contribuir a otros objetivos. Además, siempre gravan hechos lícitos, lo que les distingue claramente de las medidas propias del Derecho Sancionador. Se trata de una teleología que ha sido establecida, incluso en las leyes fundamentales. La Constitución Española es un buen ejemplo: «Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos... mediante un sistema tributario justo...». Por otra parte, la Ciencia Jurídica (no sólo el Derecho Tributario) ha concedido un importante efecto sistematizador a la licitud de los hechos jurídicos. En resumen, como hemos dicho, el tributo grava hechos lícitos y, como tales, conformes al orde-

namiento jurídico. Si un hecho es ilícito, el ordenamiento reacciona con la aplicación de otra figura jurídica (indemnización, sanción, medida coactiva, etc.). Finalmente, y como ya vimos al estudiar el tributo como categoría general, éste debe gravar manifestaciones concretas de capacidad económica.

A la vista de estas consideraciones podemos llegar a algunas conclusiones ante los llamados tributos no fiscales. Para ello, debemos examinar por separado distintas situaciones que pueden darse en relación con esta categoría, rodeada, muchas veces, de una importante confusión:

- **Que graven hechos lícitos y que manifiesten además capacidad económica.** Estaremos en presencia de un tributo, y concretamente, de un impuesto; y ello, aunque el hecho gravado no sea conveniente individual y socialmente (p. ej., consumo de alcohol, de determinados carburantes, juego, etc.); el que el hecho gravado pueda ser más o menos aconsejable para la sociedad y que termine generando un «coste social» no le convierte en un acto ilícito merecedor de una sanción jurídica.
- **Que los llamados tributos con fines no fiscales graven hechos ilícitos** (calificados así por el ordenamiento). En este caso estaremos en presencia de una sanción en sentido estricto o de medidas administrativas coactivas que con distinto nombre tratan de prevenir o resarcir conductas o hechos ilícitos. Pero en ningún caso en presencia de un tributo. Si lo que se pretende es que la comisión de un ilícito genere una obligación de resarcimiento hay que acudir al Derecho Sancionador y no al Derecho Tributario. Es aquel grupo normativo el que permite adecuar la culpabilidad del sujeto y la antijuridicidad de la acción.

Capítulo XXIV

Infracciones Tributarias

SUMARIO: 1. TIPICIDAD Y LÍMITES DE SU ESTABLECIMIENTO. 2. CLASIFICACIÓN. 3. PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY. 4. ANTIJURIDICIDAD. 5. CULPABILIDAD. 6. IMPUTABILIDAD.

La infracción tributaria constituye una violación del ordenamiento jurídico y, por ello mismo, un hecho ilícito. Las propias normas, al igual que con cualquier otra ruptura de la legalidad, establecen una reacción que consiste en una sanción al sujeto infractor. A cada infracción corresponde, pues, una sanción. En resumen, **el esquema científico de la infracción y sanción del Derecho tributario es esencialmente el mismo que el de cualquier otro ordenamiento sancionador**. El ordenamiento español ha hecho frente a las transgresiones de las normas tributarias a través de dos conjuntos de figuras sancionadoras: infracción-sanción y delito-pena. La gravedad de la violación medida en términos de antijuridicidad y culpabilidad es la que determina una u otra calificación.

El establecimiento de las infracciones tributarias debe ser hecho por ley. Cualquiera que sea el fundamento político y racional de la reserva de ley que se adopte y que vimos en su momento las citadas infracciones quedan cubiertas por este principio constitucional.

Al igual que sucede en cualquier otro ordenamiento sancionador, se exige para que la infracción nazca una serie de requisitos que deben ser observados escrupulosamente.

1. TIPICIDAD Y LÍMITES DE SU ESTABLECIMIENTO

- La infracción debe consistir en el incumplimiento de una norma legal o de un precepto concreto claramente delimitado, especificado y caracterizado y, además, en vigor. Este incumplimiento puede ser realizado a través de una acción (una actividad del sujeto que realiza indebidamente un mandato de la norma) o de una omisión (no realización en

toda su extensión y precisión de ese mismo precepto). Siendo el tributo una obligación legal (pagar una suma de dinero) para cuya determinación y cuantificación se precisa la realización de determinadas obligaciones de hacer, parece claro que la mayor parte de las infracciones consistirán en una omisión. No obstante, el deber a cargo de los sujetos pasivos de cuantificar la obligación lleva a la comisión de una parte considerable de las infracciones por acción.

- El precepto legal que se infringe debe estar claramente establecido en la norma jurídica. El principio de presunción de inocencia no tiene un carácter penal en sentido estricto sino sancionador y se extiende obviamente al campo que examinamos. No hace falta decir que la interpretación administrativa que pueda efectuarse en relación con las infracciones no vincula a los sujetos pasivos, como no lo hace ninguna interpretación de esta naturaleza.
- La obligación material o formal que se infringe debe estar establecida totalmente (en todos sus elementos) por la ley. No cabe que la norma de que se trate sea integrada por su similitud con otra que regula un presupuesto de hecho semejante. En otras palabras, no es admisible la aplicación de la analogía para completar el precepto que se considere infringido. El hecho que se califica como infracción debe ser abstracto pero completamente determinado y delimitado. Es decir, caracterizado. Todo ello contribuye a su diferenciación de otros hechos y constituye, en definitiva, su tipicidad.
- La ley que establece la infracción sólo se aplica a los incumplimientos que hayan tenido lugar a partir de su promulgación. En otras palabras, las infracciones tributarias, las normas que las establecen, no pueden ser retroactivas.
- La definición de la figura que estudiamos está contenida en el artículo 183 de la 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». Interesa ahora la primera parte de la definición. La recepción de las acciones y omisiones es, evidentemente, correcta de acuerdo con lo que hemos indicado anteriormente. La referencia a la tipificación también es obligada y acertada. Su establecimiento debe ser, además, general (para todos los hechos que reúnan esos requisitos) y abstracto (no establecido en contemplación de un sujeto determinado).
- La referencia, por otra parte, a que las acciones y omisiones estén sancionadas en las leyes es lógica y necesaria. Se trata de una exigencia de la antijuridicidad como elemento de la infracción. Si ésta implica una lesión a una norma legal la sanción es una consecuencia obligada.

2. CLASIFICACIÓN

La LGT establece un amplio abanico de tipos de infracciones tributarias, exceptuando las de contrabando, que quedan fuera de ella. En la relación de tales tipos que hacen los artículos 191 y siguientes de la misma ley se incluyen los que significan una lesión económica y directa a la Administración tributaria (el paradigma aquí es dejar de ingresar la deuda) y los que suponen la transgresión de deberes tributarios (prestaciones de hacer) y que la ley denomina como obligaciones formales, como vimos en su momento.

Dentro de cada uno de estos tipos se hace a su vez una nueva clasificación distinguiéndose entre infracciones **leves, graves o muy graves**.

En síntesis, los tipos de infracciones son:

- Dejar de ingresar.
- Presentación incompleta o incorrecta de declaraciones.
- Obtención indebida de devoluciones.
- Solicitud indebida de beneficios fiscales.
- Acreditación indebida de partidas positivas o negativas o créditos tributarios.
- Imputar incorrectamente bases tributarias, rentas o resultados.
- Imputar incorrectamente deducciones o bonificaciones.
- No presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico.
- Contestaciones incorrectas a requerimientos individualizados de información.
- Incumplimiento de obligaciones contables y registrales.
- Incumplimiento de obligaciones de facturación o documentación.
- Utilización indebida del NIF u otro código.
- Obstrucción a las actuaciones de la Administración tributaria.
- Incumplimiento del deber de sigilo.
- Comunicación incorrecta de datos al pagador.
- No entregar el certificado de retenciones.

La Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de reforma de la LGT, introdujo un artículo 206. *bis* relativo a la infracción en supuestos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria, integrándose un nuevo tipo infractor específico para los supuestos de regularización a través de la citada figura acudiendo a la configu-

ración de un conjunto de elementos tales como la tasación del resultado de la acción (estableciendo cuatro posibles supuestos) y la sanción correspondiente a cada uno de ellos, añadiendo la incompatibilidad con otros preceptos y la posible aplicación de las normas sobre reducción de las sanciones. El presupuesto de hecho que determina la aplicación de la sanción requiere que la acción del obligado tributario se hubiese realizado en contra del criterio administrativo preexistente que hubiese calificado como abusivo un negocio u operación sustantivamente análoga a la que está en el origen de la obligación tributaria que es objeto de regularización. Asimismo se requiere que dicho criterio de la Administración (fundamentado en los informes de la Comisión consultiva) se haya hecho público antes de que hubiese comenzado el plazo de presentación de la declaración o autoliquidación de la obligación objeto de regularización. El Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre por el que se aprueba el Reglamento general del Régimen Sancionador Tributario (RRST), siguiendo a la LGT, establece en su artículo 3.º normas sobre la calificación unitaria de la infracción: «Cada infracción tributaria se calificará de forma unitaria como leve, grave o muy grave, de acuerdo con lo dispuesto en este capítulo y conforme al resultado de analizar globalmente la conducta realizada en relación con la infracción...». Este mismo precepto contiene una regla específica para el caso de que una verificación administrativa se refiera a varios ejercicios: «Cuando en un mismo procedimiento de verificación de datos, comprobación limitada o inspección se comprueben varios períodos impositivos o de liquidación se considerará, a efectos de su calificación, que existe una infracción, en relación con cada uno de los distintos supuestos de infracción tipificados por la ley, por cada tributo objeto del procedimiento». La Ley 7/2012, de 29 de octubre, detalló la clasificación de las infracciones por presentar incorrectamente declaraciones o autoliquidaciones a requerimientos individualizados de información. Igualmente, la infracción tributaria por resistencia a las actuaciones de la Administración tributaria.

El Real Decreto 1072/2017, de 29 de diciembre, por el que se modifica el RRST, eliminó la responsabilidad por infracción formal por falta de presentación de la declaración por medios electrónicos o telemáticos cuando la declaración se hubiera presentado por otros medios y siempre que se presente la declaración por medios electrónicos o telemáticos antes de cualquier requerimiento previo efectuado por la Administración tributaria o inicio de procedimiento sancionador. Asimismo se establecen las reglas a aplicar en el caso de retraso en la obligación de llevar los Libros Registro a través de la Sede Electrónica de la AEAT con la finalidad de aclarar determinadas cuestiones que no han sido tratadas con detalle en la LGT. A tal efecto se define qué se considera retraso en la llevanza electrónica de los Libros Registro para que se cometa la infracción con el objeto de diferenciar esta conducta de la omisión contemplada legalmente.

Por su parte la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, introdujo nuevos tipos de infracción tributaria. En primer lugar, y en relación con la obligación impuesta a aquellos sistemas informáticos

o electrónicos que soporten procesos contables o de gestión empresarial para que se ajusten a ciertos requisitos que garanticen la integridad, conservación, trazabilidad e inviolabilidad de los registros de operaciones sin interpolaciones, omisiones o alteraciones de las que no quede la debida anotación en los sistemas mismos, el art. 201.bis.1 de la LGT califica como infracción tributaria grave aquellas actuaciones que permitan llevar contabilidades distintas (una contabilidad A y otra B), figurando en esta última las operaciones no declaradas y que conduzcan a no reflejar, total o parcialmente, la anotación de transacciones realizadas, registrar transacciones distintas a las anotaciones realizadas o alterar transacciones ya registradas incumpliendo la normativa aplicable. Igualmente constituyen conductas infractoras aquellas que no cumplan con las especificaciones técnicas que garanticen la integridad, conservación, accesibilidad, legibilidad, trazabilidad e inalterabilidad de los registros, así como su legibilidad por parte de los órganos competentes de la Administración tributaria.

Tal y como se ha indicado la citada infracción se tipifica como grave en todo caso sancionándose, salvo para el caso de la ausencia de certificación, con una multa fija pecuniaria fija de 150.000 euros por cada ejercicio económico en el que se hayan producido ventas y por cada tipo distinto de sistema o programa informático o electrónico que sea objeto de la infracción. La relativa a la ausencia de certificación será de 1.000 euros por cada sistema o programa comercializado sin dicho certificado.

Un segundo tipo infractor diseñado al efecto (art. 201.bis.2 de la LGT) es el que se proyecta, no ya sobre quienes fabrican, producen o comercializan estos sistemas o programas sino, de forma genérica, sobre el tenedor del mismo. Este segundo tipo está constituido por la tenencia de sistemas o programas que no se ajusten a lo establecido en el art. 29.2.j) de la Ley, cuando los mismos no estén debidamente certificados teniendo que estarlo por disposición reglamentaria o cuando se hayan alterado o modificado los dispositivos certificados. Se trata también de una infracción grave, cuya sanción consiste en multa pecuniaria fija de 50.000 euros por cada ejercicio. Quedan incluidos dentro de este tipo los usuarios (a los que les alcanza la obligación prevista en el citado art. 29.j de la Ley) y, con carácter general, cualquier otro sujeto que esté en posesión de aquellos. Ambas infracciones son incompatibles entre sí, siendo preferente la prevista en el apartado 1 del art. 201. bis de la LGT.

La citada Ley 11/2021, de 9 de julio, tipifica asimismo como infracción tributaria el incumplimiento de las nuevas obligaciones informativas introducidas referidas a la tenencia y operativa con las llamadas criptomonedas. De una parte, una obligación de suministro de información sobre los saldos que mantienen los titulares a cargo de quienes proporcionen servicios en nombre de terceros para salvaguardar claves criptográficas privadas que posibilitan la tenencia y utilización de tales monedas (incluidos los proveedores de servicios de cambio de las citadas monedas, si también prestan el mencionado servicio de tenencia). A este respecto se modificó la Disposición Adicional 18.^a de la LGT [que fue introducida

por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, relativa a la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero], introduciéndose la obligación de informar sobre las monedas virtuales situadas en el extranjero de las que se sea titular o respecto de las cuales se tenga la condición de beneficiario o autorizado o de alguna otra forma se ostente poder de disposición, custodiadas por personas o entidades que proporcionan servicios para salvaguardar claves criptográficas privadas en nombre de terceros, para mantener, almacenar y transferir monedas virtuales. Asimismo se introdujo una obligación de suministrar información relativa a las operaciones sobre monedas virtuales (adquisición, transmisión, permuta, transferencia, cobros y pagos) en las que intervengan dichas personas o entidades, extendiéndose además esta última obligación a quienes realicen ofertas iniciales de nuevas monedas virtuales. Como ya se ha señalado el desarrollo reglamentario de la citada regulación legal ha quedado recogido en el Real Decreto 249/2023, de 4 de abril, que procede a concretar el contenido de la información a suministrar, determinando algunas reglas de valoración necesarias para que el suministro de la información pueda efectuarse en la moneda de curso legal y desarrollando reglamentariamente la obligación de informar acerca de las monedas virtuales situadas en el extranjero mediante la inclusión de los nuevos arts. 39 *bis*, 39 *ter* y 42 *quater* en el Real Decreto 1065/2007.

Por lo que respecta en particular a las sanciones a imponer por el incumplimiento de esta obligación introducida en la Disp. Adic. 18.^a de la LGT, inicialmente se estableció que la sanción consistiría en multa pecuniaria fija de 5.000 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a cada moneda virtual individualmente considerada según su clase que hubiera debido incluirse en la declaración o hubieran sido aportados de forma incompleta, inexacta o falsa, con un mínimo de 10.000 euros. E idéntico importe se aplicaría en caso de incumplimiento de la obligación de informar sobre títulos, activos, valores, derechos, seguros y rentas depositados, gestionados u obtenidas en el extranjero referidos a cada elemento patrimonial individualmente considerado según su clase, que hubiera debido incluirse en la declaración o hubieran sido aportados de forma incompleta, inexacta o falsa, con un mínimo de 10.000 euros. La sanción sería, además, de 100 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a cada moneda virtual individualmente considerada según su clase, con un mínimo de 1.500 euros, cuando la declaración hubiese sido presentada fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria, existiendo así un retraso en la entrega de la información relacionada con las criptomonedas en cartera. Y se sancionaría también la presentación de la declaración por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos cuando exista obligación de hacerlo por dichos medios.

Con posterioridad, sin embargo, tras la aprobación de la Ley 5/2022, de 9 de marzo, se otorgó nueva redacción a la Disposición Adicional Decimoctava de la Ley General Tributaria, eliminándose con carácter general el régimen sancionador previsto para el incumplimiento de la obligación de información sobre

bienes y derechos situados en el extranjero, y sustituyéndose el mismo por el régimen general recogido en la Ley General Tributaria, de manera que las sanciones a imponer a este respecto no podrán superar el 50% de la cuota defraudada.

Por último, la Ley 11/2021 tipifica como infracción tributaria el incumplimiento de la obligación de respetar el límite de 1.000 euros impuesto tanto a empresarios y profesionales como a particulares a la hora de efectuar pagos en efectivo. Los pagos que se efectúen por encima de dicho importe habrán de realizarse a través de medios que aseguren su trazabilidad para combatir la economía sumergida. Si bien en su redacción inicial el Proyecto de Ley mantenía el límite de 2.500 euros para los pagos realizados entre particulares al objeto de evitar el impacto de la modificación en las economías domésticas finalmente, a resultas de la introducción de una Enmienda en el citado Proyecto de Ley, se dispuso la prohibición de los pagos en efectivo superiores a 1.000 euros también cuando sean efectuados por particulares a profesionales, al ser de aplicación dicho límite a aquellas operaciones en las que «alguna de las partes intervinientes actúe en calidad de empresario o profesional». Se suprimió así el anterior límite de 2.500 euros inicialmente fijado para el supuesto de que el pagador sea una persona física y no actúe en calidad de empresario o profesional.

Con carácter adicional la citada regulación disminuyó el límite de pago en efectivo de 15.000 a 10.000 euros en el caso de particulares con domicilio fiscal fuera de España. Concretamente el límite fijado en el importe correspondiente a pagos efectuados en efectivo es de 10.000 euros o su contravalor en moneda extranjera cuando el pagador sea una persona física que justifique que no tiene su domicilio fiscal en España y no actúe en calidad de empresario o profesional. El eventual incumplimiento de estas limitaciones a los pagos en efectivo es constitutivo de infracción grave de la que responden de forma solidaria tanto el pagador como el receptor.

En virtud de lo anterior se contempla la imposición de multas a los infractores de la citada regulación por el 25% de la cuantía abonada, tratándose de una multa proporcional a aplicar sobre la base de la sanción, que será la cuantía pagada en efectivo. El eventual incumplimiento de estas limitaciones a los pagos en efectivo es constitutivo de infracción de la que responden de forma solidaria tanto el pagador como el receptor. La infracción será grave y la base de la sanción vendrá determinada por la cuantía pagada en efectivo (no el exceso de la cantidad que, en su caso, se abone) en las operaciones de importe igual o superior a 1.000 euros o 10.000 euros, o su contravalor en moneda extranjera, según se trate de uno u otro de los supuestos que se recogen en la normativa, constituyendo la sanción una multa del 25% de la base de la sanción. Al tratarse de infracciones de estructura sencilla, acreditados los hechos objetivos del tipo ha de considerarse que, al menos, la negligencia del sujeto concurre igualmente, salvo que se alegue y demuestre una causa especial de exclusión de la culpabilidad.

Al margen de lo anterior la Ley 10/2020, de 29 de diciembre, por la que se modifica la Ley 58/2003 con la finalidad de acometer la transposición de la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018, que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información, introdujo una Disposición Adicional 23.^a en la Ley General Tributaria relativa a la obligación de información sobre mecanismos transfronterizos de planificación fiscal en virtud de la cual se tipifican como infracciones tributarias: la falta de presentación en plazo de las declaraciones informativas a que se refiere la citada Disposición; la presentación de forma incompleta, inexacta o con datos falsos de las declaraciones informativas; y la presentación de las declaraciones informativas a que se refiere esta Disposición Adicional por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos en aquellos supuestos en que hubiera obligación de hacerlo por dichos medios.

Si el intermediario no informase a Hacienda en plazo acerca de los movimientos de sus clientes la infracción sería grave y la sanción consistiría en multa pecuniaria fija de 2.000 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a un mismo mecanismo que hubiera debido incluirse en la declaración, con un mínimo de 4.000 euros y un máximo equivalente al importe de los honorarios percibidos o a percibir por cada mecanismo o al valor del efecto fiscal derivado de cada mecanismo calculado en los términos reglamentariamente establecidos, dependiendo de que el infractor sea el intermediario o el obligado tributario interesado, respectivamente. El límite máximo no se aplicará cuando el mismo fuera inferior a 4.000 euros.

Y si el intermediario presentase la declaración informativa de forma incompleta, inexacta o con datos falsos de las declaraciones informativas, la infracción será grave y la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 2.000 euros por cada dato o conjunto de datos omitido, inexacto o falso referidos a un mismo mecanismo que hubiera debido incluirse en la declaración con un mínimo de 4.000 euros y un máximo equivalente al importe de los honorarios percibidos o a percibir por cada mecanismo o al valor del efecto fiscal derivado de cada mecanismo calculado en los términos reglamentariamente establecidos, dependiendo de que el infractor sea el intermediario o el obligado tributario interesado, respectivamente. El límite máximo no se aplicará cuando el mismo fuera inferior a 4.000 euros.

Con carácter adicional es objeto de sanción la presentación de las declaraciones informativas por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos en aquellos supuestos en los que hubiera obligación de hacerlo por dichos medios. En este caso la infracción será grave, consistiendo la sanción en multa pecuniaria fija de 250 euros por dato o conjunto de datos referidos a un mismo mecanismo que hubiera debido incluirse en la declaración con un mínimo de 750 euros y un máximo de 1.500 euros.

La citada Ley 10/2020 introdujo además en la LGT una Disposición Adicional Vigésima Cuarta en virtud de la cual los intermediarios eximidos por el deber de secreto profesional de la presentación de la declaración de los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal han de comunicar fehacientemente dicha exención a los demás intermediarios y obligados tributarios interesados que participen en los citados mecanismos, sobre quienes recaerá la obligación de presentar la declaración, en los términos establecidos reglamentariamente. Por su parte aquellas personas o entidades que tuvieran la condición legal de obligados a declarar y que hubieran presentado la declaración deben comunicar fehacientemente su presentación al resto de intermediarios o, en su caso, al resto de obligados tributarios interesados, quienes, en virtud de aquella, quedarán eximidos de la obligación de declarar. Al amparo de estas nuevas obligaciones de comunicación constituyen infracciones tributarias, en primer lugar, la falta de comunicación impuesta a los intermediarios eximidos por el deber de secreto profesional de la presentación de la declaración de los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal (que, como se ha indicado, han de comunicar fehacientemente dicha exención a los demás intermediarios y obligados tributarios interesados que participen en los citados mecanismos) en el plazo establecido o la realización de la comunicación omitiendo datos o incluyendo datos falsos, incompletos o inexactos. La citada infracción es considerada leve y se sanciona con una multa pecuniaria fija de 600 euros. Ahora bien dicha infracción tendrá la consideración de grave cuando la ausencia de comunicación en plazo concorra con la falta de declaración del correspondiente mecanismo transfronterizo de planificación fiscal por otro intermediario o, en su caso, por el obligado tributario interesado que hubieran debido presentar la declaración si se hubiese realizado dicha comunicación.

Por último, y dentro igualmente del ámbito de estas obligaciones entre particulares derivadas de la obligación de información de los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal, constituye infracción tributaria la falta de comunicación en el plazo establecido impuesta a las personas o entidades que tuvieran la condición legal de obligados a declarar y que hubieran presentado la declaración (quienes, como se ha indicado, han de comunicar fehacientemente su presentación al resto de intermediarios o, en su caso, al resto de obligados tributarios interesados los cuales, en virtud de aquella, quedan eximidos de la obligación de declarar) o bien la realización de la comunicación omitiendo datos o incluyendo datos falsos, incompletos o inexactos. Esta infracción también es considerada leve y se sanciona con una multa pecuniaria fija de 600 euros.

Con posterioridad la Ley 13/2023, de 24 de mayo, por la que se modifican la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en transposición de la Directiva (UE) 2021/514 del Consejo de 22 de marzo de 2021, por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, y otras normas tributarias, en relación con esta obligación de información sobre mecanismos transfronterizos de planificación fiscal, modi-

ficó el régimen jurídico de la citada obligación de información imponiendo a los intermediarios obligados el deber de comunicar a todo obligado tributario interesado que sea persona física que la información sobre dicho obligado será suministrada a la Administración tributaria. Concretamente se modificaron los apartados 1, 2, 3 y se añadió un nuevo apartado 5 en la citada Disposición Adicional Vigésima Tercera de la LGT, estableciéndose que todo intermediario obligado a suministrar la información deberá comunicar a cada obligado tributario interesado que sea persona física sujeto a comunicación de información que la información requerida sobre dicho obligado sea suministrada a la Administración tributaria y transferida con arreglo a la Directiva 2011/16/UE y a los acuerdos internacionales indicados. Asimismo el intermediario facilitará a la persona física con suficiente antelación toda la información que esta tenga derecho a recibir para que pueda ejercer su derecho a la protección de sus datos personales y, en cualquier caso, antes de que la información por él recopilada sea suministrada a la Administración tributaria.

Ahora bien, al objeto de dar cumplimiento a la ya citada Sentencia del TJUE de 8 de diciembre de 2022 (la cual, como ya se ha expuesto en este Curso de Derecho Financiero, declaró que la obligación contenida en la Directiva de cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad que imponía a los intermediarios amparados por el secreto profesional que notificasen el ejercicio de dicho secreto al resto de intermediarios que no son sus clientes vulneraba el art. 7 de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea en el caso de estos profesionales), se suprimió la obligación impuesta a los profesionales con secreto profesional de comunicar las operaciones de planificación fiscal, no introduciéndose discriminación alguna entre abogados y resto de asesores y eliminándose dicha obligación de comunicación para todos los intermediarios secundarios, como como asesores fiscales o gestores.

Por otro lado la citada Ley 13/2023, respecto de la obligación de comunicación por parte de las plataformas digitales de los ingresos obtenidos por los vendedores, ha diseñado un nuevo régimen sancionador por la comisión de incumplimientos, introduciendo una nueva Disposición Adicional Vigésima Quinta en la LGT sobre obligaciones de información y de diligencia debida relativas a la declaración informativa de los operadores de plataforma obligados en el ámbito de la asistencia mutua. Aquellos vendedores que no comuniquen en plazo la información a las plataformas o den datos falsos serán castigados con una sanción de 300 euros, mientras que las plataformas asumirán una multa de 200 euros por cada vendedor que incumplan con sus obligaciones de comunicación.

3. PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY

Ya hemos indicado anteriormente que el establecimiento de infracciones tributarias está cubierto por el principio de reserva de ley. La justificación de

esta cobertura está en la importancia individual y social de la determinación de qué hechos suponen una violación de las normas jurídico-tributarias y, en consecuencia, son merecedores de sanción. Su apoyo constitucional hay que buscarlo en el artículo 25.1 de la Ley Fundamental: «Nadie puede ser condenado o sancionado por acciones u omisiones que en el momento de producirse no constituyan delito, falta o infracción administrativa, según la legislación vigente en aquel momento». Aunque la expresión «legislación vigente» es equívoca y podría entenderse como igual a ordenamiento (y, por tanto, comprensiva de las normas reglamentarias), el artículo 53.1 cierra cualquier duda que pudiera existir al respecto: «Los derechos y libertades reconocidos en el Capítulo segundo del presente Título (Título primero) vinculan a todos los poderes públicos. Sólo por ley, que en todo caso respetará su contenido esencial, podrá regularse el ejercicio de tales derechos y libertades...». ¿Todos los elementos de la infracción? Sí. **La infracción no se presta por su estructura a un desarrollo reglamentario** según hemos analizado ya anteriormente. El requisito de tipicidad, como hemos visto, lo impide. En resumen, no en su vertiente objetiva (acción u omisión). Sólo se presta a una articulación a partir de una determinación general pero que no añade nada constitutivo. Esta articulación (de lo general y lo especial) nada tiene que ver con la especificación propiamente dicha hecha por una norma reglamentaria que, como hemos dicho reiteradamente, no es posible.

Cuestión distinta (también apuntada anteriormente) es si la norma infringida (no la que establece la infracción) debe ser necesariamente una ley o puede ser un reglamento. La respuesta es una ley, ya que la infracción supone la violación de una obligación material o formal (en definitiva, de una prestación forzosa) y ésta sólo puede ser establecida por ley de acuerdo con el *artículo 31.3* de la *CE*.

4. ANTIJURIDICIDAD

La antijuridicidad de las infracciones tributarias está contenida, en principio, en la idea de transgresión de la ley que suponen estas infracciones. A la luz de esta primera aproximación toda infracción, al consistir en la transgresión de un precepto legal, es por definición antijurídica.

El primer elemento de la antijuridicidad es que el hecho que constituye la infracción signifique una **lesión económica para la Administración** acreedora y, más concretamente, al patrimonio público como bien jurídico protegido. Todo el Derecho tributario gira en torno a la idea básica de que un sujeto de derecho debe realizar a título de obligación y, en consecuencia, como pago entregas de dinero a una Administración Pública que tiene el carácter de acreedor como contribución a los gastos públicos. En consecuencia, los deberes tributarios tienen sentido en tanto en cuanto sirven para que el acreedor reciba la cantidad debida por el deudor. Si se infringe una obligación formal (p. ej., comunicar el número de identificación fiscal) y esta infracción no ha tenido ninguna

relevancia dado que el cumplimiento de la obligación ha sido correcto sin incidencia negativa final o colateral habría una infracción formal pero no una lesión al interés y en consecuencia al derecho del acreedor. Esta tesis llevaría a la conclusión de vincular la realización de infracciones simples a la lesión económica para el acreedor, es decir, a que hubiese significado un menor ingreso tributario.

El segundo elemento de la antijuridicidad es la **reprobación del ordenamiento jurídico**, que considera la acción u omisión como contraria a él. Es necesario, pues, que no haya causas que impidan ese reproche por justificar la conducta del sujeto pasivo o porque el resultado ha sido independiente de su voluntad o porque tal voluntad no ha existido.

La LGT dispone en su artículo 183 (ya examinado) que «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». A la vista de esta definición tan rotunda estaríamos ante la primera acepción de antijuridicidad entendida como acción reprobable. A la vista de la enumeración de infracciones antes citadas se daría paso al elemento de lesión económica y a la admisión de las contadas situaciones en que tal reproche no se produce (regularización espontánea).

El aspecto de mayor interés lo ofrecen las infracciones en aquellos casos en que no haya ni se derive de su comisión lesión económica. Hay que entender que en este caso faltaría la necesaria antijuridicidad como elemento constitutivo de la infracción.

Las principales **exclusiones de la antijuridicidad** en la acción u omisión constitutiva de una infracción tributaria son las causas de justificación. La LGT no hace una relación de las mismas; antes al contrario, aparecen mezcladas con las causas de exclusión de la culpabilidad e incluso de la imputabilidad. Habría que citar, entre ellas, el caso fortuito y la fuerza mayor (de escaso juego en el campo de la obligación tributaria) y el error objetivamente no superable sobre el hecho tipificado como infracción. La LGT se refiere específicamente a la fuerza mayor (art. 179). Como causa de justificación específica (que eliminaría el reproche social propio de la antijuridicidad) podría citarse la imposibilidad patrimonial de realizar el pago derivada de circunstancias no queridas por el sujeto pasivo y distinta de la fuerza mayor citada. Aunque, ciertamente, siempre existe la posibilidad en nuestro ordenamiento de declaración (en tiempo o extemporánea) sin ingreso además de la solicitud de concurso. La LGT refunde las diferentes causas de exclusión en lo que denomina «no responsabilidad» y en los que cita la falta de capacidad de obrar en el obligado, la fuerza mayor, la no participación en la decisión colectiva preecedera de la infracción y la interpretación razonable de la norma hecha por el obligado.

La LGT, artículo 179.3, establece la no responsabilidad, aunque haya habido la transgresión de un precepto normativo, de los obligados tributarios que

voluntariamente regularicen las declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes presentadas siempre que no hubiesen significado dejar de ingresar.

5. CULPABILIDAD

La existencia de una infracción requiere una relación de causa a efecto entre la conducta del sujeto y su resultado. No estamos, pues, ante un sistema de responsabilidad objetiva en que el comportamiento y la diligencia del sujeto pasivo son absolutamente indiferentes. La necesidad de culpabilidad como elemento constitutivo de la infracción debería de avanzar cada vez más en un tipo de actividad pública, como la tributaria, dominada de manera creciente por la masificación, intensidad y complejidad de las obligaciones y deberes y de las propias normas tributarias. Tanto es así que una de las cuestiones de mayor interés que está sobre la mesa del Derecho tributario es la diligencia de las Administraciones Tributarias (teniendo en cuenta la masificación y complejidad citadas) para que los obligados tributarios conozcan suficientemente sus obligaciones y la forma y tiempo en que deben ser cumplidas. Es decir, lo que podríamos denominar los deberes de difusión y educación tributarias establecidos expresamente por la LGT (arts. 85 y sigs.), a cargo de la Administración.

La causa que exime de culpabilidad es la diligencia normal del obligado tributario, medida en un momento dado (en el de la infracción) y teniendo en cuenta las circunstancias personales del citado obligado tributario. De aquí que, en la medida que se realice mejor el principio de proporcionalidad tributaria (exigencia de obligaciones materiales y formales al obligado tributario en consideración a sus circunstancias y capacidad administrativa), la diligencia de tales obligados (de los propios sujetos) podrá ser exigida de manera más nítida y su culpabilidad será también más clara.

El ordenamiento español, y principalmente la LGT, establece determinados preceptos en relación con esta conducta del sujeto que constituye la culpabilidad al ponerla en relación con su acción. En primer término, la *CE* establece claramente y como es bien sabido el principio de seguridad jurídica (art. 9.3). Su significado es muy amplio, pero en él tiene cabida la conducta normal de un obligado tributario ante una situación y un hecho tributarios concretos. Exigir una diligencia superior a la que puede considerarse máxima en el cumplimiento de las obligaciones es exorbitante y, por tanto, contrario al citado principio.

Más cerca del tema que nos interesa, la LGT regula los presupuestos de culpabilidad en diversos preceptos. El primero de ellos, por su generalidad y orden lógico, es el párrafo 1 del artículo 183: «... **cualquier grado de negligencia...**». Ya indicamos anteriormente que este precepto supone la no admisión de la responsabilidad objetiva y que en este sentido se había pronunciado ya el Tribunal Constitucional. El concepto de «cualquier grado de negligencia» es impreciso. Lo único claro es que debe de haber alguna negligencia.

La causa de exclusión de culpabilidad más importante es la actuación del sujeto pasivo con una diligencia normal. Ello supone, obviamente, y como veremos posteriormente, la actuación de buena fe, e igualmente y también de manera indiscutible, la ausencia de dolo y negligencia grave y media. La LGT se refiere a esta causa de no culpabilidad en su artículo 179.2. d): «Las acciones y omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en los siguientes supuestos: [...]».

Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado tributario haya actuado, amparándose en una **interpretación razonable** de la norma». Éste es el precepto que se refiere a la culpabilidad propiamente dicha como vínculo entre la actitud o conducta del sujeto y un resultado determinado o, en otras palabras, la relación entre conducta y acción del mismo sujeto.

La expresión «interpretación razonable» constituye un concepto jurídico indeterminado que sólo de manera casuística podrá ir delimitándose por los tribunales. Hay que entender como razonable lo que es normal desde una situación concreta.

Unida a la exclusión de la conducta razonable del círculo de las infracciones está la consideración del error como causa, también de neutralización, de la culpabilidad. En el campo de la aplicación de las normas tributarias (y en general de la obligación de esta naturaleza) se trataría del error de derecho. La doctrina considera el **error invencible de derecho** como causa que excluye la culpabilidad. Hay que separar aquí el error de la obligación de conocer las normas (la ignorancia de las leyes no excusa de su cumplimiento). En definitiva, el error de derecho como causa de exclusión de la culpabilidad es una consecuencia obligada del rechazo de la responsabilidad objetiva. El error tendrá que ser explicable y no ir acompañado de una actitud del sujeto que pueda conducir a la conclusión de que ha actuado con dolo, mala fe o negligencia grave.

La última causa de exclusión de la culpabilidad es la actuación del sujeto pasivo conforme a una determinada publicación o interpretación administrativa. Según el artículo 89 de la LGT las contestaciones a las consultas tendrán efectos vinculantes para la Administración, en su relación con el consultante. Ya vimos anteriormente que incluso debe la Administración aplicar los criterios contenidos en las consultas a cualquier obligado, siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se incluyan en la contestación a la consulta. Se trata de una exclusión lógica, dado que la Administración Pública no sólo es un acreedor, sino también un sujeto público responsabilizado de la aplicación de los tributos y, en consecuencia, responsable de una interpretación también pública. La LGT art. 179, 1, d) exonera de responsabilidad a los sujetos que actúen conforme a criterios administrativos manifestados en

publicaciones y comunicaciones escritas con los requisitos de los arts. 86 y 87 de la misma Ley General.

El establecimiento, en su día, de la **presunción de buena fe** de los sujetos pasivos en su actividad tributaria por la antigua LDGC, hoy integrada en la LGT, tuvo una importancia notable sobre la culpabilidad como requisito constitutivo de la infracción. El artículo 33 de la citada Ley disponía que «la actuación de los contribuyentes se presume realizada de buena fe». Estábamos ante la llamada buena fe subjetiva (moduladora de la conducta de los contribuyentes) que debía ser desarrollada por la doctrina y la jurisprudencia a través de una técnica jurídica concreta: la de cláusula general o la técnica de listado de situaciones subjetivas que permitan la invocación de la buena fe como circunstancia neutralizadora de la culpabilidad. Sus efectos fueron articulados con una técnica de presunción *iuris tantum* recogida en el párrafo 2.º del citado precepto: «Corresponde a la Administración Tributaria la prueba de que concurren las circunstancias que determinan la culpabilidad del infractor en la comisión de infracciones tributarias». En otras palabras, la prueba de la inexistencia de buena fe correspondía a la Administración. La Ley General Tributaria suprimió esta presunción sin explicación alguna. En nuestra opinión, constituyó una equivocación probablemente basada en la confusión entre presunción de buena fe y presunción de inocencia, que tienen campos distintos. Su desaparición constituye un retroceso en la tan cacareada consideración y protección jurídica al obligado tributario.

6. IMPUTABILIDAD

La imputación de una infracción tributaria a un sujeto de derecho determinado no presenta mayores problemas en los casos de personas físicas. La imputabilidad es un vínculo entre una infracción ya calificada y admitida como tal y un sujeto de derecho. Habrá que estar, por tanto, a los preceptos concretos que se refieran a todo el círculo de sujetos pasivos ciertamente amplio y que determina, normalmente, una imputabilidad específica. Sí se pueden presentar dificultades en los supuestos de personas jurídicas y en todos los supuestos de responsables del tributo en que junto a la figura del contribuyente está la de otro sujeto que no ha participado en la realización del hecho imponible.

En relación con las **personas físicas** la LGT, artículo 179, establece una primera causa de exclusión de la imputabilidad cuando las infracciones «se realicen por quienes carecen de capacidad de obrar en el orden tributario». Serán circunstancias biológicas o psíquicas las que impidan la imputación. Se trata de una exclusión de escaso juego, ya que está prevista, lógicamente, la integración de la capacidad. En este sentido el artículo 45 de la misma Ley General dispone que «por los sujetos que carezcan de capacidad de obrar actuarán sus representantes legales». El mismo artículo (179 de la LGT) establece un segundo caso de inimputabilidad tratándose de decisiones colectivas «... para quienes hubie-

ran salvado su voto o no hubieran asistido a la reunión en que se tomó la misma». Se trata de un caso clásico de separación entre imputación colegiada e inimputabilidad individual establecido de una manera sencilla y correcta.

En el caso de las **personas jurídicas**, la primera reflexión parte de reconocer que la LGT las considera con capacidad para la comisión de infracciones. El artículo 181 no deja lugar a dudas: serán sujetos infractores las personas físicas o jurídicas y las entidades mencionadas en el artículo 35 de esta Ley. La cuestión clásica de la imputabilidad o no de infracciones a las personas jurídicas aparece resuelta claramente por la citada Ley General. Los órganos de la persona jurídica son sólo responsables tributarios y tienen una imputabilidad distinta de la persona jurídica en cuestión. En otras palabras, la cualidad de sujeto infractor corresponde a la persona jurídica y ante una sanción pecuniaria o de pérdida de derechos no presenta en su cumplimiento mayores problemas. La situación de los órganos sociales, como hemos dicho, será de responsable. Esta imputabilidad (como responsables) se determinará de acuerdo con sus normas estatutarias y con las circunstancias de cada caso en concreto. Donde esté la responsabilidad estatutaria o legal allí tiene que estar la imputabilidad. En otros casos habrá que estar a las reglas que rijan la formación de la voluntad colegiada para poder realizar una imputación precisa y justa. Se trata de una cuestión evidentemente difícil en la que muchas veces la imputabilidad individualizada a un gestor puede resultar injusta y exorbitante. La LGT salva esta dificultad estableciendo una responsabilidad por falta de diligencia y buscando como principal valor el pago de la deuda tributaria. En este sentido, el artículo 43 de la LGT dispone que serán responsables los administradores de hecho o de derecho de las mismas que no realizaren los actos necesarios que fueran de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias infringidas, consintieren el incumplimiento por quienes de ellos dependan o adoptaren acuerdos que hicieran posible tales infracciones. Su responsabilidad también se extenderá a las sanciones. Como puede verse, el legislador trata aquí más un problema de responsabilidad tributaria en sentido técnico-tributario (si no paga la persona jurídica lo hacen los administradores) que de imputabilidad de infracciones.

En el caso del responsable del tributo la LGT establece, en principio, la buena doctrina de no imputarle responsabilidad alguna por la comisión de infracciones por el contribuyente. Su artículo 41 establece que «la responsabilidad (del responsable) no alcanzará a las sanciones...». Si no hay imputación de sanciones es lógico que se deba a que no la hay de infracciones. El artículo 12.2 del RGR de 1990, que mantenía la tesis contraria, quedó derogado por el vigente RGR de 2005. No obstante, esta regla general tiene importantes y criticables excepciones en las que se imputa al responsable las sanciones por infracciones cometidas por el contribuyente.

Las restantes causas de exclusión de la imputabilidad recogidas en el art. 179 de la LGT son las relativas a la concurrencia de fuerza mayor, a la existencia de la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias

(entendiéndose que se ha puesto la diligencia necesaria, entre otros supuestos, 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 o 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, si bien en los supuestos de conflicto en la aplicación de la norma 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) y cuando sean imputables a una deficiencia técnica de los programas informáticos de asistencia facilitados por la Administración Tributaria para el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Este Libro explica sistemáticamente el Derecho Tributario y el Derecho Presupuestario con un enfoque general y, posteriormente, proyectado al ordenamiento español.

Para ello se ha procedido a una desagregación de materias que procuren una mejor y más fácil formación de los alumnos. Y, al mismo tiempo, permiten seguir los distintos programas de la Asignatura exigidos en cumplimiento de las normas académicas.

Con la finalidad de proporcionar una información y formación más amplia se estudian los ordenamientos estatal, autonómico, municipal y comunitario (Unión Europea). Todo ello, lógicamente, dentro de las limitaciones de espacio derivadas de las normas y hábitos propios de los estudios de Grado.

Esta edición incorpora las principales novedades normativas producidas a la luz de las últimas reformas tributarias, expuestas además a la luz de la reciente jurisprudencia elaborada por el Tribunal Supremo. Se ha procurado hacer la incorporación de forma sintética, de manera que se conserve toda la materia en un solo volumen.

Rafael Calvo Ortega es Catedrático de Derecho Financiero y Tributario y miembro de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación.

Juan Calvo Vérguez es Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.

ISBN: 978-84-1085-227-3



9 788410 852273



ER-02802005



GA-200501100

III ARANZADI LA LEY