

MANUALES

Derecho Financiero y Tributario. Parte general Lecciones de cátedra

26.^a Edición

Director

Alejandro Menéndez Moreno

III ARANZADI

© Alejandro Menéndez Moreno, 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://areacliente.aranzadilaley.es/publicaciones>

Vigésima sexta edición: 2025

Depósito Legal:M-16272-2025

ISBN versión impresa: 978-84-1085-245-7

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 PRO-DUCTOS. 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>
PRÓLOGO A LA PRIMERA EDICIÓN	25
CITA TEXTUAL	29
BIBLIOGRAFÍA	31
ÍNDICE DE ABREVIATURAS	33

PRIMERA PARTE EL DERECHO FINANCIERO: CONCEPTO Y FUNDAMENTOS DE SU ORDENAMIENTO JURÍDICO

LECCIÓN 1

EL CONCEPTO DE DERECHO FINANCIERO	39
I. La actividad financiera: significado y posibilidades de estudio	39
II. El Derecho Financiero: concepto, contenido y autonomía científica	40
III. La relación del Derecho Financiero con las demás disciplinas jurídicas	45

LECCIÓN 2

EL PODER FINANCIERO	49
I. El poder financiero: significado y estructura	49
1. El poder financiero del Estado.	50

	<u><i>Página</i></u>
2. <i>El poder financiero de las Comunidades Autónomas</i>	52
2.1. El marco general contemplado en la Constitución y la LOFCA	52
2.2. Comunidades Autónomas de régimen general	55
2.3. Comunidades Autónomas de régimen especial	58
3. <i>El poder financiero de las Corporaciones Locales</i>	60
4. <i>El poder financiero de la Unión Europea</i>	62
II. La Administración Financiera: significado y estructura. Especial referencia a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria	64
 LECCIÓN 3	
LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DEL DERECHO FINANCIERO	69
I. Los principios constitucionales del Derecho Financiero: aspectos generales y clasificación	69
II. Los principios jurídico-sustantivos del Derecho Financiero	75
1. <i>Principios relativos a los ingresos tributarios</i>	75
1.1. El principio de capacidad económica	75
1.2. Los principios de generalidad e igualdad	78
1.3. El principio de progresividad	82
1.4. El principio de no confiscatoriedad	83
2. <i>Principios relativos a los gastos públicos</i>	84
2.1. El principio de asignación equitativa de los recursos públicos	84
2.2. Los principios de eficiencia y economía	86
2.3. El principio de estabilidad presupuestaria (remisión)	86
III. Los principios jurídico-formales del Derecho Financiero. ..	87
1. <i>El principio de reserva de Ley</i>	87
2. <i>El principio de preferencia de Ley</i>	91

LECCIÓN 4

LAS FUENTES DEL DERECHO FINANCIERO	93
I. Las fuentes del Derecho Financiero: aspectos generales .	93
II. La Constitución y las normas de rango legal.	94
1. <i>La Constitución.</i>	94
2. <i>Las Leyes Orgánicas y las Leyes ordinarias</i>	95
3. <i>Los actos del Gobierno con fuerza de Ley: Decretos-Leyes y Decretos Legislativos</i>	96
4. <i>Las Leyes de las Comunidades Autónomas.</i>	100
III. Las disposiciones de carácter administrativo.	101
1. <i>Los Reales Decretos</i>	101
2. <i>Las Órdenes.</i>	102
3. <i>Las Circulares e Instrucciones</i>	102
4. <i>Los Reglamentos de las Comunidades Autónomas y de las Entidades Locales</i>	102
IV. Las fuentes no escritas.	103
1. <i>La costumbre y los principios generales del Derecho</i>	103
2. <i>La jurisprudencia y la doctrina científica</i>	105
V. Los Convenios Internacionales	106
VI. El Derecho de la Unión Europea y el sistema español de fuentes del Derecho	107

LECCIÓN 5

LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS DEL DERECHO FINANCIERO.	111
I. La aplicación de las normas del Derecho Financiero	111
1. <i>La eficacia de las normas financieras en el tiempo: su entrada en vigor y el cese de su vigencia</i>	112
1.1. <i>La entrada en vigor de las normas financieras</i>	112
1.2. <i>El cese de la vigencia de las normas financieras</i>	117
2. <i>La eficacia de las normas financieras en el espacio</i>	118

	<u>Página</u>
II. La interpretación del Derecho Financiero	120
III. La integración y la analogía en el Derecho Financiero. ...	123
IV. El conflicto en la aplicación de la norma tributaria.	125

SEGUNDA PARTE DERECHO TRIBUTARIO

LECCIÓN 6

LECCIÓN 6 CONCEPTO Y CLASES DE TRIBUTOS.....	131
I. Los tributos.....	131
1. <i>Concepto</i>	131
2. <i>Clases de tributos</i>	137
II. Los impuestos	138
1. <i>Concepto</i>	138
2. <i>Clases de impuestos</i>	139
III. Las contribuciones especiales	145
1. <i>Concepto y régimen jurídico</i>	145
2. <i>Clases de contribuciones especiales</i>	148
IV. Las tasas	149
1. <i>Concepto y régimen jurídico</i>	149
2. <i>Clases de Tasas</i>	151
V. Los precios públicos	152
1. <i>Concepto y régimen jurídico</i>	152
2. <i>Valoración crítica de su regulación</i>	154
VI. Las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario	156

LECCIÓN 7

LA ESTRUCTURA DEL TRIBUTO.....	159
I. Los esquemas conceptuales que explican el instituto jurídico del tributo: la relación jurídico-tributaria y la función tributaria.....	159

	<u><i>Página</i></u>
II. El objeto del tributo: significado y acepciones	161
III. Los elementos configuradores de la estructura de las normas positivas que regulan los tributos	163

LECCIÓN 8

EL NACIMIENTO DE LOS TRIBUTOS.	167
I. El hecho imponible	167
1. <i>Concepto y significado</i>	167
2. <i>Estructura del hecho imponible</i>	169
2.1. Aspecto objetivo	169
2.2. Aspecto subjetivo	170
2.3. Aspecto temporal	171
II. Las exenciones tributarias y los supuestos de no sujeción	172
1. <i>El concepto de exención: su diferencia con el de no sujeción y con otros conceptos afines</i>	172
2. <i>Clases de exenciones</i>	175

LECCIÓN 9

LA CUANTIFICACIÓN DE LOS TRIBUTOS	177
I. La cuantificación de la deuda tributaria: consideraciones iniciales	177
II. La base del tributo	178
1. <i>Concepto</i>	178
2. <i>Clases de bases.</i>	180
3. <i>Regímenes de estimación de la base</i>	180
III. El tipo de gravamen	185
1. <i>Concepto</i>	185
2. <i>Clases de tipos de gravamen</i>	185
IV. La cuota y la deuda tributaria	188

LECCIÓN 10

LOS OBLIGADOS TRIBUTARIOS	195
I. Los sujetos de la obligación tributaria: el sujeto activo ...	195
II. Los obligados tributarios: configuración general y clasificación	196
III. Los obligados principales u originarios	199
1. <i>Los sujetos pasivos</i>	200
2. <i>Los contribuyentes y los repercutidos</i>	202
3. <i>Los sustitutos de los contribuyentes y los retenedores</i>	205
IV. Los obligados por derivación: responsables y sucesores ..	209
1. <i>Configuración general y modalidades de responsables</i>	209
1.1. Responsables subsidiarios	210
1.2. Responsables solidarios	214
2. <i>Los sucesores</i>	215
V. Otros obligados tributarios. Remisión	218
VI. La capacidad y la representación en el ámbito tributario .	218
VII. El domicilio	219

LECCIÓN 11

LA EXTINCIÓN DE LOS TRIBUTOS	223
I. La extinción de los tributos: aspectos sustantivos	223
II. El pago de la deuda tributaria. La imputación y consignación de pagos	224
III. Otras formas de extinción: la prescripción, la compensación y la condonación	227
1. <i>La prescripción</i>	227
2. <i>La compensación</i>	232
3. <i>La condonación</i>	234
IV. Las garantías del crédito tributario	235
1. <i>Concepto y clases</i>	235

	<u><i>Página</i></u>
2. <i>Garantías personales</i>	236
3. <i>Garantías reales</i>	236
3.1. Derecho de prelación	236
3.2. Derecho de afección	237
3.3. Derecho de retención	238
3.4. Las medidas cautelares	238
LECCIÓN 12	
LA APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS	241
I. La aplicación de los tributos: aspectos generales	241
II. Instrumentos para facilitar la aplicación de los tributos ..	244
1. <i>En favor de los obligados tributarios</i>	244
1.1. Las consultas tributarias	245
1.1.1. Aspectos generales de su régimen jurídico ..	245
1.1.2. Legitimación y procedimiento	246
1.1.3. Efectos de la contestación a la consulta.	247
1.2. Las publicaciones y la remisión de comunicaciones ..	248
1.3. La información sobre la valoración de bienes inmue- bles y los acuerdos previos de valoración	249
2. <i>En favor de la administración tributaria</i>	252
2.1. Los acuerdos de colaboración	252
2.2. El deber de informar a la Administración tributaria ..	253
III. Aspectos generales de los procedimientos de aplicación de los tributos	257
1. <i>La prueba en materia tributaria</i>	257
2. <i>Las fases y otros aspectos generales de los procedimientos tri- butarios</i>	259
2.1. Iniciación, desarrollo y terminación	259
2.2. La obligación de resolver de la Administración tribu- taria	261

	<u><i>Página</i></u>
2.3. El acto administrativo de liquidación tributaria	264
3. <i>Las notificaciones tributarias</i>	267
 LECCIÓN 13	
LA GESTIÓN DE LOS TRIBUTOS	275
I. La gestión de los tributos: introducción	275
II. Las formas de iniciación de la gestión tributaria: aspectos generales	276
1. <i>Iniciación a instancia del obligado tributario</i>	276
2. <i>Iniciación de oficio por la Administración tributaria</i>	280
III. Los procedimientos de gestión tributaria en particular	281
1. <i>El procedimiento de devolución iniciado mediante autoliquidación, solicitud o comunicación de datos</i>	282
2. <i>El procedimiento iniciado mediante declaración</i>	283
3. <i>El procedimiento de verificación de datos</i>	285
4. <i>El procedimiento de comprobación de valores</i>	286
5. <i>El procedimiento de comprobación limitada</i>	288
 LECCIÓN 14	
LA INSPECCIÓN DE LOS TRIBUTOS	293
I. La inspección tributaria: aspectos generales	293
II. Actuaciones de comprobación e investigación: el procedimiento de inspección	294
1. <i>Fases del procedimiento de inspección</i>	295
1.1. <i>Iniciación</i>	295
1.2. <i>Desarrollo</i>	297
1.3. <i>Terminación</i>	302
2. <i>Las actas de inspección</i>	304
2.1. <i>Concepto y contenido</i>	304
2.2. <i>Clases de actas</i>	306
2.2.1. <i>Actas con acuerdo</i>	306

	<u><i>Página</i></u>
2.2.2. Actas de conformidad	309
2.2.3. Actas de disconformidad.....	311
III. Otras actuaciones de la inspección tributaria.....	312
LECCIÓN 15	
LA RECAUDACIÓN DE LOS TRIBUTOS.....	315
I. La recaudación de los tributos	315
1. <i>Consideraciones generales</i>	315
2. <i>Aplazamiento y fraccionamiento del pago</i>	317
II. La recaudación de los tributos en período voluntario.....	321
III. El cumplimiento voluntario extemporáneo: supuestos y efectos	323
IV. La recaudación de los tributos en período ejecutivo.....	327
1. <i>El período ejecutivo</i>	328
2. <i>El procedimiento de apremio</i>	329
2.1. <i>Noción y características</i>	329
2.2. <i>Concurrencia de los procedimientos de ejecución...</i>	330
2.3. <i>Presupuestos</i>	331
2.4. <i>Fases del procedimiento de apremio</i>	331
2.4.1. <i>Iniciación del procedimiento de apremio....</i>	332
2.4.2. <i>Desarrollo del procedimiento de apremio...</i>	333
2.4.3. <i>Terminación del procedimiento de apremio.</i>	336
2.5. <i>Suspensión del procedimiento de apremio.....</i>	337
V. El procedimiento de recaudación frente a los responsables y sucesores.....	339
1. <i>El procedimiento de recaudación frente a los responsables...</i>	339
2. <i>El procedimiento de recaudación frente al sucesor</i>	340
VI. La asistencia mutua en la recaudación y la recuperación de ayudas de Estado tributarias.....	341

LECCIÓN 16

LOS ILÍCITOS TRIBUTARIOS	347
I. Los ilícitos tributarios: ideas generales y clasificación. ...	347
II. Las infracciones tributarias	350
1. <i>Definición legal y elementos de la infracción</i>	350
1.1. La acción	350
1.2. La tipicidad	350
1.3. La antijuridicidad	351
1.4. La culpabilidad	351
1.5. Las circunstancias eximentes de la responsabilidad .	352
2. <i>Los sujetos infractores</i>	354
3. <i>Clases de infracciones</i>	355
4. <i>Conductas infractoras</i>	357
5. <i>La extinción de la responsabilidad derivada de las infracciones</i>	359
III. Las sanciones tributarias	360
1. <i>Clases de sanciones</i>	360
2. <i>La cuantificación de las sanciones pecuniarias: los criterios de graduación</i>	361
3. <i>La extinción de las sanciones</i>	364
4. <i>El procedimiento sancionador tributario</i>	364
IV. Los delitos contra la Hacienda Pública	367
1. <i>El delito de defraudación tributaria</i>	368
2. <i>El delito contable</i>	369
3. <i>Los delitos de defraudación contra la hacienda de la Unión Europea</i>	369
4. <i>El delito de defraudación a la seguridad social</i>	370
5. <i>El delito por obtención indebida de subvenciones o ayudas de las administraciones públicas</i>	371
6. <i>Comisión de los delitos por personas jurídicas</i>	372

	<u><i>Página</i></u>
V. Actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delito contra la Hacienda Pública . . .	372
LECCIÓN 17	
LA REVISIÓN EN VÍA ADMINISTRATIVA DE LOS ACTOS TRIBUTARIOS	377
I. El derecho procesal tributario: la revisión de los actos administrativos tributarios	377
II. Procedimientos especiales de revisión	378
1. <i>Declaración de nulidad de pleno derecho</i>	378
2. <i>Declaración de lesividad de actos anulables</i>	380
3. <i>Revocación de los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones</i>	381
4. <i>Rectificación de errores de los actos tributarios</i>	383
5. <i>Devolución de ingresos indebidos</i>	384
III. Revisión previo recurso	387
1. <i>Recurso de reposición</i>	387
2. <i>Reclamaciones económico-administrativas</i>	391
2.1. <i>Naturaleza jurídica, sujetos y objeto</i>	391
2.2. <i>Procedimiento económico-administrativo: reglas generales y procedimiento en única o primera instancia</i>	397
2.3. <i>Procedimiento abreviado ante órganos unipersonales</i>	401
2.4. <i>Recurso de alzada ordinario y recurso de anulación.</i>	402
2.5. <i>Recurso contra la ejecución</i>	403
2.6. <i>Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio</i>	403
2.7. <i>Recurso extraordinario para la unificación de doctrina</i>	404
2.8. <i>Recurso extraordinario de revisión</i>	404

TERCERA PARTE DERECHO PRESUPUESTARIO

LECCIÓN 18

EL CONCEPTO DE PRESUPUESTO Y LAS LEYES DE PRESUPUESTOS GENERALES DEL ESTADO	409
I. El derecho de los gastos públicos: Posibilidades de estudio. El derecho presupuestario.....	409
II. Concepto jurídico de presupuesto	412
III. Naturaleza jurídica de las Leyes de Presupuestos Generales del Estado	413
IV. Contenido de las Leyes de Presupuestos Generales del Estado	415
1. <i>Ámbito subjetivo</i>	416
2. <i>Ámbito objetivo</i>	419
3. <i>Parte dispositiva</i>	420
V. Efectos jurídicos de las Leyes de Presupuestos Generales del Estado	423
1. <i>Efectos de la parte dispositiva</i>	423
2. <i>Efectos sobre los ingresos públicos.....</i>	423
3. <i>Efectos sobre los gastos públicos</i>	424
VI. Estructura del documento presupuestario recogido en las Leyes de Presupuestos.....	429

LECCIÓN 19

LOS PRINCIPIOS PRESUPUESTARIOS	435
I. Clasificación de los principios presupuestarios	435
II. El principio de competencia: la reserva de ley presupuestaria	438
III. Los principios de unidad, universalidad y no afectación ..	440
IV. El principio de especialidad	442

	<u><i>Página</i></u>
V. El principio de estabilidad presupuestaria	446
VI. El principio de sostenibilidad financiera	448
VII. El principio de anualidad	450
1. <i>La anualidad en la aprobación y en la ejecución del presupuesto.....</i>	<i>450</i>
2. <i>La prórroga del presupuesto</i>	<i>452</i>
3. <i>Los gastos plurianuales</i>	<i>454</i>

LECCIÓN 20

LA ELABORACIÓN Y APROBACIÓN DE LAS LEYES DE PRESUPUESTOS GENERALES DEL ESTADO	457
I. El ciclo presupuestario: sus fases	457
II. La elaboración de los presupuestos.	459
III. La aprobación de las leyes de presupuestos	463
1. <i>Las limitaciones a la iniciativa legislativa presupuestaria ...</i>	<i>463</i>
2. <i>La tramitación parlamentaria del proyecto de ley de presupuestos</i>	<i>464</i>

LECCIÓN 21

LA EJECUCIÓN DE LAS LEYES DE PRESUPUESTOS GENERALES DEL ESTADO: GESTIÓN DE LOS PRESUPUESTOS DE INGRESOS Y GASTOS.....	469
I. Introducción	469
II. Gestión del presupuesto de ingresos públicos	470
III. Gestión del presupuesto de gastos públicos	470
1. <i>La ordenación de los gastos del Estado</i>	<i>471</i>
1.1. <i>La aprobación del gasto</i>	<i>471</i>
1.2. <i>El compromiso de gasto.....</i>	<i>472</i>
1.3. <i>El reconocimiento de la obligación</i>	<i>473</i>
1.4. <i>La propuesta de pago</i>	<i>473</i>
1.5. <i>La acumulación de actos</i>	<i>474</i>

	<u>Página</u>
2. <i>La ordenación de los pagos del Estado</i>	474
2.1. La expedición de la orden o mandamiento de pago ..	474
2.2. El pago	475
IV. El tesoro público: definición y funciones	475
V. La contabilidad pública: concepto y fines	477

LECCIÓN 22

LA EJECUCIÓN DE LAS LEYES DE PRESUPUESTOS GENERALES DEL ESTADO: MODIFICACIONES DE LOS CRÉDITOS Y CUENTAS ANUALES	479
I. Las modificaciones de los créditos presupuestarios	479
1. <i>Las modificaciones que competen a las Cortes Generales: los créditos extraordinarios y los suplementos de crédito, su rela- ción con los anticipos de tesorería</i>	480
2. <i>Las modificaciones que competen al Gobierno</i>	483
2.1. Las transferencias de créditos.....	484
2.2. Las ampliaciones de créditos.....	486
2.3. Las generaciones de créditos	487
2.4. Las incorporaciones de créditos	488
2.5. Otras modificaciones de los créditos presupuestarios	489
II. Las cuentas anuales: el estado de la liquidación del presu- puesto.	491

LECCIÓN 23

EL CONTROL DE LAS LEYES DE PRESUPUESTOS GENERALES DEL ESTADO	493
I. El control de la actividad presupuestaria: noción y natu- raleza. La distinción entre el control administrativo o in- terno y el control externo	493
II. El control administrativo o interno.	496
1. <i>La intervención general de la administración del Estado</i>	496
1.1. La función interventora	498

	<i><u>Página</u></i>
1.2. El control financiero permanente	504
1.3. La auditoría pública	506
2. <i>Autoridad independiente de Responsabilidad Fiscal</i>	508
III. El control jurisdiccional: el Tribunal de Cuentas.....	509
1. <i>La función fiscalizadora</i>	510
2. <i>El enjuiciamiento contable</i>	512
IV. El control parlamentario: la cuenta general del Estado...	514

44 y 46 CE se refieren a la **promoción de la cultura**, y una manifestación del reconocimiento de este objetivo son las ventajosas leyes fiscales reguladoras de las Fundaciones y de las conocidas como «*Leyes de mecenazgo*». El artículo 45 CE recoge el derecho a disfrutar de un **medio ambiente adecuado**, precepto que tiene incidencia en varias figuras catalogadas como tributos medioambientales, establecidos con este fin por algunas leyes del Estado y sobre todo por las de las CCAA. Junto a los anteriores, el artículo 47 del propio texto constitucional establece que todos los españoles tienen derecho a disfrutar de una **vivienda digna y adecuada**, y por eso las normas reguladoras del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas contemplaron durante mucho tiempo la posibilidad de que los contribuyentes minorasen la carga de este Impuesto con las cantidades invertidas en la adquisición de su vivienda habitual.

Una vez estudiados los **principios constitucionales** de carácter general que inciden en la materia jurídico-financiera, se analizan a continuación los que son **específicos** de ella. Se recoge, a efectos fundamentalmente didácticos, la distinción entre los principios **jurídico-sustantivos** y **jurídico-formales**, que se van a estudiar tanto desde el punto de vista de los tributos como de los gastos públicos, que constituyen, como se recordará, las dos ramas del Derecho Financiero. Se pone así de manifiesto la unidad esencial del fenómeno financiero, unidad a que se refiere A. RODRÍGUEZ BEREJO cuando observa que «*la justicia en los ingresos públicos –justicia tributaria o equidad fiscal– no puede realizarse completamente si no va acompañada de la justicia en el gasto público*». Esta visión unitaria del fenómeno financiero impulsa la búsqueda de unos principios comunes a todo su ordenamiento que informen tanto la regulación de los ingresos como la de los gastos públicos, lo que será posible apreciar, como se verá, en varios de los principios que se estudian a continuación.

II. LOS PRINCIPIOS JURÍDICO-SUSTANTIVOS DEL DERECHO FINANCIERO

1. PRINCIPIOS RELATIVOS A LOS INGRESOS TRIBUTARIOS

1.1. El principio de capacidad económica

El principio de capacidad económica **se recoge** en el artículo 31.1 CE, en el que se establece que «*todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo...*». También se ha plasmado este principio –innecesariamente–, en leyes ordinarias, como el artículo 3.1 LGT, según el cual: «*La ordenación del sistema tributario se basa en la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos...*». Como reflejan la CE y un amplio sector doctrinal, el principio de capacidad económica es propio del ordenamiento tributario, de manera que los demás principios sustantivos cumplen, sobre todo, la función de perfilar su significado y contenido. Y debido a su alcance general **ha de informar**, tal y como

señaló el TC en su Sentencia 37/1981, de 16 de noviembre, no sólo al sistema tributario estatal sino también al de las CCAA y al de las Corporaciones Locales.

Este principio de capacidad **propugna** que las figuras integrantes del sistema tributario recaigan sobre quienes puedan hacer frente a la carga económica derivada de su aplicación, para la consecución, de acuerdo con lo prescrito en el citado artículo 31.1 CE, de un reparto justo del esfuerzo fiscal de todos sus destinatarios. A tal efecto, la regulación de los tributos habrá de tomar en consideración tanto los **aspectos subjetivos** (personales y familiares) como los **objetivos** (la cuantía de su renta, patrimonio o gasto) de los obligados a satisfacerlos, lo cual posibilitará que el principio de capacidad económica cumpla su relevante función: la de constituir el **presupuesto legitimador de los tributos**.

Para **verificar cómo ha operado este principio** en el ordenamiento tributario español resulta oportuno analizar las **Sentencias más relevantes del TC** que se han referido a él, como la 211/1992, de 11 de diciembre, que describe las funciones que debe cumplir el principio de capacidad económica asegurando que *«sirve de fundamento de la imposición, más aún, de la tributación; actúa como límite al legislador en el ejercicio del poder tributario; y sirve de programa y orientación al mismo en el desarrollo del citado poder»*.

Conviene advertir, no obstante, que **el TC no ha formulado una doctrina clara ni uniforme sobre este principio**, y en ocasiones ha llegado a relativizarlo tanto, que lo ha convertido en una fórmula prácticamente vacía de contenido. Así, de **algunas de sus sentencias** se desprende que la capacidad económica ha de hacer referencia a una capacidad real, individual y efectiva o cierta; esto es, a una riqueza verificable en cada sujeto llamado a satisfacer el tributo. Se pronuncia en este sentido la Sentencia 27/1981, de 20 de julio, cuando afirma que *«el principio de capacidad económica se refiere a la de cada uno y obliga a buscar la riqueza donde la riqueza se encuentre»*; así como la Sentencia 45/1989, de 20 de febrero; la 194/2000, de 19 de julio, en la que se indica que *«el tributo (...) sólo puede exigirse cuando existe capacidad económica y en la medida –en función– de la capacidad económica»*; o la STC 26/2015, de 19 de febrero, según la cual *«el legislador (estatal o autonómico) solo podrá establecer tributos sobre una concreta manifestación de riqueza o de renta real»*.

Si bien, **en otros pronunciamientos, el Tribunal Constitucional** ha sostenido que *«basta que dicha capacidad económica exista, como riqueza real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el tributo, para que aquel principio constitucional quede a salvo»* (Sentencia 37/1987, de 26 de marzo, o también en la Sentencia 221/1992, de 11 de diciembre). Pero es obvio que esta interpretación del principio de capacidad no puede fundamentar la constitucionalidad de los tributos, dado que lo potencial puede devenir en irreal. Por eso, en otras ocasiones, el propio TC ha tenido que reconsiderar lo antedicho y estimar que se vulnera el mencionado principio cuando

las leyes someten a gravamen una renta, no ya potencial, sino inexistente o ficticia [Sentencias 221/1992, de 11 de diciembre y 194/2000, de 19 de julio, y también en la Sentencia 193/2004, de 4 de noviembre, según la cual *«el principio de capacidad económica establecido en el artículo 31.1 de la CE impide que el legislador establezca tributos (...) cuya materia u objeto imponible no constituya una manifestación de riqueza real o potencial, esto es, no le autoriza a gravar riquezas meramente virtuales o ficticias y, en consecuencia, inexpressivas de capacidad económica»*]. Y al evaluar concretamente el Imupesto local sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, (IIVTNU) la STC 59/2017, de 11 de mayo, consideró que *«los preceptos cuestionados de la LHL otorgan a los supuestos de no incremento, o incluso de decremento, en el valor de los terrenos de naturaleza urbana (...) sometiendo a tributación situaciones de hecho inexpressivas de capacidad económica, lo que contradice frontalmente el (...) artículo 31.1 CE»*. Y más tarde, el TC, en su sentencia 339/2024, de 28 de febrero, revisó y modificó su propia doctrina jurisprudencial, trasladando también los efectos de la inconstitucionalidad a que se refirió la citada STC 59/2017 a las liquidaciones tributarias firmes del mismo IIVTNU que hubieran recaído sobre las transmisiones de inmuebles en las que se hubieran producido incremento del valor de los terrenos inferior a la carga que deberían satisfacer por la aplicación del referido IIVTNU, ya que ello vulneraba también el principio de capacidad económica y la prohibición de confiscatoriedad proclamados en el artículo 31.1 CE.

Conviene significar que en ocasiones el principio de capacidad económica queda relegado, o al menos **matizado, por los objetivos de carácter extrafiscal** que contempla fundamentalmente el Capítulo III del Título I CE, al referirse a los ya reseñados *«principios rectores de la política social y económica»*. El TC se ha referido a su compatibilidad, advirtiendo ya en la citada Sentencia 37/1987, de 26 de marzo, que es constitucionalmente admisible el establecimiento de tributos que, sin desconocer o contradecir el principio de capacidad económica o de pago, *«respondan principalmente a criterios económicos o sociales orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución preconiza o garantiza»*. Y la STC 179/2006 indicó que *«el tributo puede no ser sólo una fuente de ingresos, una manera de allegar medios económicos a los entes territoriales para satisfacer sus necesidades financieras (fin fiscal), sino que también puede responder a políticas sectoriales distintas de la puramente recaudatoria (fin extrafiscal), esto es, el legislador puede configurar el presupuesto de hecho del tributo teniendo en cuenta consideraciones básicamente extra fiscales»*. Es decir, cabe que el legislador establezca tributos que, junto a la finalidad de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica de quienes deben pagarlos, persigan también otros fines de política social, medioambiental o económica que estén constitucionalmente protegidos. Para ello, en algunas ocasiones se aprueban tributos que **incrementan la carga** de los existentes, como sucede con los que pretenden limitar el consumo de algunos bienes (tabaco, alcohol, gasolinaz, etc.); y en otras, por el contrario, se

prevén bonificaciones en algunos otros tributos establecidos en favor de ciertos bienes o actividades (la adquisición de la vivienda propia o la contratación de un plan de pensiones). Se volverá sobre esta cuestión en el epígrafe siguiente, que estudia los principios de generalidad e igualdad.

Cabe hacer referencia, para concluir, a las **exigencias que debería conllevar** –aunque no siempre se cumplan–, la aplicación del principio de capacidad económica en el sistema tributario, además de tener en cuenta lo señalado ya con carácter general respecto de las circunstancias subjetivas (personales y familiares) y objetivas (renta, patrimonio y consumo) de los destinatarios de las normas fiscales. Entre esas exigencias estarían también las siguientes:

- Mayor relevancia de la **imposición sobre la renta y el patrimonio** (que constituyen la denominada imposición directa) que de la imposición sobre el consumo (que constituye la imposición indirecta), porque los impuestos directos se adecuan mejor a la capacidad económica de quienes están obligados a satisfacerlos.
- Tratamiento más favorable de las **rentas del trabajo** que de los otros orígenes o fuentes de rentas que presuponen una mayor capacidad económica del titular, como sucede con las rentas del capital.
- **Irretroactividad de las leyes tributarias**, debido a que la capacidad económica pretérita puede no perdurar cuando se dicte una ley tributaria retroactiva. Sobre esta cuestión se extiende el subapartado I.1.1 de la Lección 5.
- **Inmediatez en la percepción**, en el sentido de que no se retrase la efectiva obtención del tributo por el ente público respecto del momento en que se devengó (esto es, el momento a partir del cual pudo exigirse). Y ello por la razón que se expuso en la conclusión anterior, esto es, porque si se distancian el devengo y la efectividad del cobro puede que el obligado al pago carezca ya de medios para satisfacerlo. Esta situación no es infrecuente, sobre todo en la recuperación de las denominadas Ayudas de Estado tributarias, para cuya detección la Comisión de la Unión Europea tiene un plazo de diez años, y la Administración española otros diez años para hacer efectiva su recuperación (artículo 262.1 LGT).

1.2. Los principios de generalidad e igualdad

El principio de **generalidad** está **contemplado** implícitamente en el citado artículo 31.1 CE –cuando dice que «**todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos...**»–, y de forma expresa en el artículo 3 LGT. **Significa** que los tributos han de exigirse a todos los que manifiesten la capacidad económica tipificada en los tributos, y que se encuentren en el ámbito territorial al que

extiende su poder tributario el ente público impositor. Ello comporta que los destinatarios de los tributos –«*todos*»– no son exclusivamente los nacionales españoles, sino la totalidad de los que, aun sin serlo, tengan relaciones económicas vinculadas con el territorio de aplicación de las normas tributarias españolas.

En cuanto al **principio de igualdad**, se **plasma** en el artículo 31.1 CE e, innecesariamente, en el artículo 3.º LGT, y no puede equipararse a la igualdad ante la ley del artículo 14 CE, puesto que, como **ha declarado el TC** en su Sentencia 27/1981, de 20 de julio, «... *la igualdad que aquí se reclama va íntimamente enlazada al concepto de capacidad económica y al principio de progresividad, por lo que no puede ser, a estos efectos, simplemente reconducida a los términos del artículo 14 CE. Una cierta desigualdad cualitativa es indispensable para entender cumplido este principio. Precisamente, la que se realiza mediante la progresividad global del sistema tributario en que alienta la aspiración a la redistribución de la renta*». Y el propio TC ha advertido también de otra **diferencia procesal**, en el sentido de que deben rechazarse aquellas «*demandas de amparo en las que, so pretexto de la invocación formal del artículo 14 CE, y sin un enlace subsumible en el marco de este precepto, lo que realmente se denuncia es una vulneración de los principios de capacidad económica, de justicia, de igualdad tributaria y de progresividad del artículo 31.1 CE*» (Sentencias de 15 de febrero de 1993, 2 de octubre de 1997, 16 de marzo de 1998, 27 de febrero de 2006 y 7 de mayo de 2007).

En línea con estas observaciones, la **doctrina** considera, como se indicó al analizar su significado en el anterior apartado I de esta misma Lección, que el artículo 14 CE trata de garantizar la **igualdad ante la ley** (esto es, la vinculada a la condición de las personas); mientras que el artículo 31.1 CE trata de preservar la **igualdad en la ley**, o sea, en la concreta regulación establecida por las normas tributarias, de manera que la carga soportada por sus destinatarios sea igual para todos en quienes concurren iguales circunstancias o condiciones. Esta doble perspectiva del principio de igualdad ha dado pie a que el TC considere, como se expuso en el párrafo anterior, que contra la vulneración del artículo 31 no cabe un recurso de **amparo** –que sí cabe, como prevé el artículo 53.2 CE, por vulnerar su artículo 14–, sino un recurso de **inconstitucionalidad** de la ley que pudiera contravenir dicho artículo 31 CE.

Respecto del **significado conjunto de ambos principios**, si el de generalidad propugna que los tributos recaigan sin excepción sobre todos los que manifiestan capacidad económica, el de igualdad pretende que sean gravados con la misma intensidad, esto es, por igual. A su vez, el **significado específico** de los principios de igualdad y generalidad para la materia jurídico-tributaria proviene, –como se infiere de lo indicado en los párrafos precedentes–, de su **conexión con el principio de capacidad económica**, en el sentido de que la capacidad económica es el criterio o referencia desde el que se va a demandar el tratamiento en igualdad de los iguales. Esta vinculación entre el principio de

igualdad tributaria y los de capacidad económica y progresividad ha sido **ratificada** por el TC en las Sentencias 128/1987, de 16 de julio, 19/1988, de 16 de febrero, 45/1989, de 20 de febrero y 76/1990, de 26 de abril. La capacidad económica se erige, pues, en el **criterio con el que valorar** si dos situaciones son iguales o diversas en orden a recibir el mismo o diferente trato fiscal, a salvo de lo que se dirá después a propósito del principio de progresividad y de algunas otras consideraciones que se exponen a continuación.

El **TC** se ha referido también, por ejemplo en las Sentencias 19/1987, 37/1987 o 150/1990, al aspecto o **dimensión territorial de los principios de generalidad e igualdad**, abordando el problema de si atenta contra los citados principios el hecho de que se reciba un tratamiento fiscal desigual en función del territorio donde se resida, como consecuencia de las medidas que pueden adoptar las diferentes CCAA o Corporaciones Locales (CCLL) en el ejercicio de su poder financiero. El TC ha sostenido que la igualdad tributaria **no es uniformidad absoluta**, ya que eso sería frontalmente incompatible con el principio de autonomía financiera que la CE reconoce a las citadas CCAA y CCLL, lo que puede justificar una cierta desigualdad en la carga fiscal existente en cada territorio sin que ello atente contra la generalidad e igualdad tributaria. Ahora bien, para que la diferente presión fiscal soportada por razón del territorio se entienda respetuosa con esos principios, la desigualdad no tendría que afectar a la posición jurídica básica del deber de contribuir, sino que debería basarse en las diferencias entre los servicios y otras prestaciones que los distintos entes subestatales proporcionan a sus ciudadanos; y además, las medidas tributarias que ocasionen la desigualdad han de ser proporcionadas al fin que con ellas se pretenda conseguir. Hasta ahora el TC no ha evaluado negativamente los efectos de la *«pluralidad fiscal»* que generan actualmente los diecisiete sistemas fiscales de las CCAA, pluralidad dudosamente compatible con el significado de los principios de generalidad e igualdad cuando, por ejemplo, en unas CCAA se exoneran de pago y en otras no Impuestos tan relevantes como el del Patrimonio o los de Sucesiones y Donaciones.

Los referidos principios **de generalidad e igualdad comportan, negativamente, la ausencia de privilegios** o discriminaciones en materia fiscal, lo que no significa que se excluyan en todo caso las exenciones en la regulación de los tributos. Así pues, la prohibición que propugnan dichos principios se restringe al establecimiento de beneficios fiscales que constituyan auténticos privilegios; es decir, normas excepcionales no justificadas en atención a criterios constitucionales. En este sentido, el **Tribunal Supremo**, en su Sentencia de 2 de junio de 1986, indicó que las notas de los principios de generalidad e igualdad son *«la abstracción y la impersonalidad: su opuesto, la alusión intuitu personae, la acepción de personas»*. Y el **TC**, en el FJ 4 de su Sentencia 57/2005, de 14 de marzo, señaló que *«la exención o bonificación –privilegio de su titular– como quiebra del principio de generalidad que rige la materia tributaria (artículo 31.1 CE)..., sólo será constitucionalmente válida cuando responda a fines de interés*

general que la justifiquen (por ejemplo, por motivos de política económica o social, para atender al mínimo de subsistencia, por razones de técnica tributaria, etc.), quedando, en caso contrario, proscrita, pues no hay que olvidar que los principios de igualdad y generalidad se lesionan cuando se utiliza un criterio de reparto de las cargas públicas carente de cualquier justificación razonable y, por tanto, incompatible con un sistema tributario justo como el que nuestra Constitución consagra en el artículo 31 (STC 134/1996, de 22 de julio, FJ 8; y STC 96/2002, de 25 de abril, FJ 7)».

De acuerdo con esta jurisprudencia, los **autores** ponen de manifiesto que los principios de generalidad e igualdad **se verifican** o comprueban por la íntegra aplicación de los hechos imponible y de la deuda tributaria, **admitiendo únicamente las exenciones** que responden a fines de interés general o que tengan una justificación razonable, como las que se relacionan a continuación.

Primeramente, las exenciones referidas al **mínimo de subsistencia**, entendiéndose por tal la cantidad que no es objeto de gravamen porque se destina a la satisfacción de las necesidades vitales mínimas de su titular; lo que se refleja, por ejemplo, cuando el IRPF establece el denominado mínimo personal y familiar tomando en consideración circunstancias como la edad, la discapacidad, la convivencia con ascendientes o descendientes, etc., que, evidentemente, condicionan las necesidades vitales de los obligados al pago del impuesto. En segundo lugar, se admiten también las exenciones derivadas de **los límites del poder tributario**, poder que se extiende al ámbito territorial del Estado o del ente territorial respectivo, y que justifica la existencia de las exenciones establecidas para evitar la doble imposición interna, así como las previstas en los convenios para evitar la doble imposición internacional. En tercer lugar, se admiten también las exenciones **de técnica tributaria**, como lo son las establecidas en favor de los ciertos entes públicos (los exonerados, por ejemplo, del Impuesto sobre Sociedades) dado que, aún pudiendo manifestar también capacidad económica, la misma está inexorablemente destinada al cumplimiento de unos fines públicos y, consecuentemente, no siempre tiene justificación que contribuyan en su propio favor o en el de otros entes públicos. Se admiten, por último, las exenciones **con fines extrafiscales**, es decir, las establecidas para lograr los objetivos de política económica y social que contemplan los artículos 39 a 52 CE, integrantes del Capítulo III de su Título I, que recogen los fines prioritarios de gasto público. Por citar algunos ejemplos, los artículos 44 y 46 CE justifican los beneficios fiscales en favor de la cultura de la Ley 49/2002, reguladora del Régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo; y también los objetivos del artículo 47 en favor de la Vivienda, que han dado lugar a beneficios fiscales en nuestro ordenamiento. En todos estos casos una exención puede estar materialmente justificada y ser constitucionalmente legítima para el logro de los objetivos socioeconómicos que gozan de respaldo constitucional, y no se podrán considerar privilegios contrarios a los principios de generalidad e igualdad, sino instrumentos para fomentar

esos objetivos que reflejan la conexión entre las decisiones relativas a los ingresos y las relativas a los gastos públicos. Así, en estos casos, para la consecución de sus objetivos prioritarios los entes públicos renuncian, mediante el establecimiento de las correspondientes exenciones, a parte de sus ingresos, supliendo o complementando de esta forma la inversión directa de gasto público que de otro modo se requeriría para conseguir los indicados objetivos.

1.3. El principio de progresividad

Se regula en el artículo 31.1 CE y también en el artículo 3 LGT. Es un principio que recoge por primera vez nuestro ordenamiento en la CE de 1978, inspirándose en la Constitución italiana.

Se entiende por progresividad, de acuerdo con J. M. MARTÍN DELGADO, *«aquella característica de un sistema tributario según la cual a medida que aumenta la riqueza de los sujetos pasivos aumenta la contribución en proporción superior al incremento de la riqueza»*. Puede decirse que la progresividad refleja la conjunción del principio de capacidad económica que consagra el artículo 31.1 CE, y el objetivo de la redistribución de la riqueza a que se refieren los artículos 9.2 y 40.1 de la misma CE. Como ha declarado el propio TC en su Sentencia 27/1981, de 20 de julio, *«... la progresividad global del sistema tributario (...) alienta la aspiración a la redistribución de la renta»*.

Debe significarse que este principio de progresividad afecta **al conjunto del sistema tributario**, pero no a cada uno de los tributos individualmente considerados, ya que alguna de sus figuras puede no tener carácter progresivo (Sentencia del TC 37/1987, de 26 de marzo, que en relación con la progresividad manifiesta: *«Debe apreciarse en términos globales y no en relación a un precepto aislado»*). Incluso en algún tributo concreto la progresividad no resulta conveniente, como en los impuestos que gravan el consumo, sobre todo en relación con aquellos bienes considerados de primera necesidad. Aunque, como observa E. ESEVERRI MARTÍNEZ, la progresividad en esta modalidad de impuestos se reflejará teniendo en cuenta el producto consumido, gravando más a los productos lúdicos (alcohol, joyas) que a los de primera necesidad (alimentos).

La progresividad se ha equiparado, tradicionalmente, a la utilización de **tipos de gravamen progresivos**, esto es, aquellos cuya cuantía se incrementa en mayor proporción que la base del tributo a que se aplican. Sin embargo, no sólo los tipos determinan la progresividad de un sistema tributario, ya que las exenciones y el resto de los elementos de la estructura del tributo deben coadyuvar también al cumplimiento del principio de progresividad previsto en el artículo 31.1 de la Constitución.

La **verificación** o cumplimiento de este principio ha de hacerse sobre todo mediante la regulación de los impuestos que gravan el conjunto o totalidad de

la renta o del patrimonio de las personas físicas, que son concretamente, en nuestro ordenamiento, el IRPF, el IP y el ISD.

1.4. El principio de no confiscatoriedad

Se contempla este principio en el artículo 31.1 CE y en el artículo 3 LGT.

Se entiende, según la dicción del citado artículo 31.1 del texto constitucional, que viene a ser el contrapeso del principio de progresividad o, en otras palabras, el **límite a la progresividad de cada figura tributaria o del sistema tributario** en su conjunto, ya que, como observa la STC 26/2017, el citado principio de no confiscatoriedad *«resulta exigible a cualquier tributo y no solo al conjunto del sistema tributario»*.

Se trata, en todo caso, de un principio **difícil de perfilar**. El TC le dedicó especial atención en su Sentencia 150/1990, de 4 de octubre, en la que comienza reconociendo que su interpretación dista de hallarse doctrinalmente clarificada y, tratando de ofrecer alguna pauta al respecto, afirma que la prohibición de confiscatoriedad obliga a no agotar la riqueza imponible de los sujetos pasivos (por ejemplo, su renta) so pretexto del deber de contribuir; señalando a continuación, a modo de ejemplo, que cabría apreciar alcance confiscatorio *«si mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes, se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades»*; como *«sería asimismo evidente el resultado confiscatorio de un IRPF cuya progresividad alcanzara un tipo medio de gravamen del 100% de la renta...»*. No obstante, excluidos estos supuestos, a los que califica de *«límite absoluto»* y *«evidencia aritmética»*, el TC asume la dificultad de situar la frontera en la que lo justo degenera en confiscatorio. Por su parte, la STC 149/2023, relativa al Impuesto Temporal de Solidaridad sobre Grandes Fortunas, repasa la doctrina jurisprudencial del propio TC en relación con los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad, y concluye, que el mencionado impuesto no vulnera ninguno de dichos principios a que se refiere el artículo 31.1 CE, dado que no agota la riqueza imponible gravada ni recae sobre una riqueza inexistente.

Resulta evidente, no obstante, que dada su naturaleza de concepto jurídico indeterminado no corresponde a los tribunales concretar el alcance de la confiscatoriedad de los tributos, sino evaluar, en su caso, el límite o límites que al respecto pueda establecer el legislador. En este sentido cabe significar que en el derecho español el artículo 31 de la Ley 19/1991, del Impuesto sobre el Patrimonio, contempla, con carácter general, el límite de la carga conjunta por este Impuesto y por el IRPF en el 60% de la renta calculada mediante las normas que regulan este último Impuesto. Pero otro de los criterios para delimitar el alcance de la confiscatoriedad es que la aplicación del sistema tributario debe preservar el patrimonio de los contribuyentes, lo cual significa que sus destinatarios deberán poder hacer frente al pago de sus tributos

mediante su renta, sin tener que recurrir, para satisfacerlos, a desprenderse de los bienes de su propiedad. Por esta razón, C. PALAO TABOADA considera que el reconocimiento del derecho de propiedad que contempla el artículo 33 CE hace innecesario el reconocimiento expreso de este principio de no confiscatoriedad.

En cuanto a la **verificación** de este principio, además de lo señalado respecto de los límites del gravamen conjunto de la renta y el patrimonio, cabe significar que opera también en las **presunciones legales**, impidiendo que puedan llegar a contradecir o contraponerse a la realidad económica del individuo. A este respecto, resulta necesario, por ejemplo, que las **estimaciones objetivas** mediante las que se miden la renta y el consumo a través de signos, índices o módulos, sean voluntarias para los obligados tributarios, de manera que puedan optar porque su renta o consumo se calcule conforme a datos reales. Además, este principio de no confiscatoriedad, al igual que el de capacidad económica, puede ser esgrimido también contra la **retroactividad de las normas tributarias** o el **retraso en el cobro de los tributos** por el ente público respecto del momento en que el respectivo tributo resultó exigible, y en ambos casos podría gravarse ya una capacidad económica inexistente y producir, en consecuencia, unos efectos confiscatorios.

2. PRINCIPIOS RELATIVOS A LOS GASTOS PÚBLICOS

2.1. El principio de asignación equitativa de los recursos públicos

Se recoge en el artículo 31.2 CE: «*El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos*», y debe significarse que es la primera Constitución española que recoge el principio de equidad del gasto público, e incluso la primera Constitución de los Estados europeos continentales que lo hace.

Su presencia en el texto constitucional es el **fruto de una enmienda** presentada por el entonces senador E. FUENTES QUINTANA, y sin perjuicio de advertir ya de la dificultad de llevar a la práctica esta previsión, se ha de reconocer que su presencia en la CE resulta positiva, porque refleja la preocupación por controlar el destino de los gastos públicos y la relevancia de asignarlos adecuadamente. El tradicional silencio de las Constituciones sobre este aspecto puede explicarse teniendo en cuenta que la Hacienda liberal no tenía entre sus prioridades atender a la correcta asignación de los gastos públicos, sino que consideraba que debían ser «*los mínimos posibles*»; ocupándose sobre todo de lo relativo a los ingresos públicos, ya que su objetivo fundamental era la protección del derecho de propiedad.

Además, durante mucho tiempo **se estimó también que las decisiones sobre el gasto público tenían exclusivamente un carácter político**, por lo que no eran susceptibles de someterse a un control jurídico, y solamente se

arbitraba un control formal de la legalidad presupuestaria (esto es, el control sobre si lo previsto en la ley de presupuestos se había o no cumplido), pero no de la justicia material del gasto. Sin embargo, es evidente que en la actualidad existe una justificada preocupación social y doctrinal por el destino del gasto público, o lo que es igual, por las decisiones que atañen «al en qué y al cuánto» se gasta por los entes públicos.

El **significado** de este principio de equidad es equivalente al principio de justicia material del gasto público y propugna el tratamiento igual de los iguales en esta materia. Igualdad estrechamente relacionada, a su vez, con la capacidad económica de los ciudadanos, que en este caso ha de ser entendida en sentido inverso y a la vez complementario a como se entiende en el ámbito de los ingresos: la menor capacidad económica debe determinar las correspondientes medidas de gasto público dirigidas a corregirla. Así pues, se dará cumplimiento a este principio de equidad cuando las decisiones en el ámbito de los gastos públicos se inspiren en los preceptos del Capítulo III del Título I de la Constitución, en el que se recogen –como se ha expuesto ya en varias ocasiones–, los llamados *principios rectores de la política social y económica*. Cabe aludir, a este respecto, a lo que acertadamente resumió J. J. BAYONA DE PEROGORDO cuando afirmó que la asignación equitativa de los recursos públicos comporta, al menos, **tres exigencias** fundamentales: garantizar una satisfacción mínima de las necesidades públicas, la ausencia de discriminaciones y la interdicción de la arbitrariedad.

La **verificación** de este principio de equidad ha de hacerse a través del contenido de las Leyes de Presupuestos, teniendo en cuenta fundamentalmente sus gastos de transferencia, ya que son estos los que tienen un claro carácter redistributivo, como es el caso de los gastos destinados a cubrir el desempleo, las pensiones o las ayudas familiares, las becas o las prestaciones no contributivas. Al cumplimiento de este principio atienden también los gastos destinados a bienes y servicios que empleen preferentemente mano de obra y no tanto el factor de producción capital. Así pues, este principio de equidad se puede verificar en los denominados **gastos divisibles**, es decir, en los que tienen destinatarios identificables (pensionistas, becarios, etc.). Sin embargo, respecto de los **gastos indivisibles**, o sea, de aquellos cuyos destinatarios no son *a priori* identificables (gastos en infraestructuras, seguridad ciudadana, justicia, etc.), no es posible decidir su destino en función de la capacidad económica de quienes van a ser sus beneficiarios, por la sencilla razón de que no es posible conocerlos previamente. Por eso, en estos casos, el principio de equidad ha de reflejarse necesariamente en los instrumentos previstos para financiar dichos gastos, esto es, en los ingresos tributarios.

En definitiva, los principios de capacidad económica, de generalidad y de igualdad **operan** –pese a que la terminología constitucional no lo refleje expresamente–, tanto respecto de los tributos como de los gastos públicos.

2.2. Los principios de eficiencia y economía

Se plasman en el artículo 31.2 CE, donde se establece expresamente que la programación y ejecución de los recursos públicos *«responderán a los criterios de eficiencia y economía»*.

A. CAYÓN GALIARDO los consideró **criterios de racionalidad económica** y, por consiguiente, auténticos principios o criterios de limitación de las decisiones financieras que, como destaca G. ORÓN MORATAL, tienen por destinatario natural a las Administraciones públicas. Comportan también la exigencia de aplicar procedimientos eficaces en la gestión del gasto público, por lo que el artículo 7.2 de la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera, se refiere a la aplicación de *«políticas de racionalización del gasto y de mejora de la gestión del sector público»*.

Aun cuando la Constitución se refiera a los criterios de eficiencia y economía en relación solo con los **gastos públicos**, sin duda afectan también –como ocurría con el principio de asignación equitativa de los recursos públicos– **a los ingresos**, por un doble motivo: por la estrecha conexión que existe entre los ingresos y los gastos públicos; y por la inaceptable paradoja que supondría que los gastos públicos se ajustaran a criterios de eficiencia y economía, y que los ingresos públicos no lo hicieran.

A su vez, la eficiencia y la economía guardan estrecha relación con la eficacia de los **procedimientos de gestión**, tanto de los ingresos como de los gastos públicos, dando lugar a la conocida regla de las tres *«ees»*, según la cual: la **economía** relaciona los medios empleados con los fines perseguidos; la **eficacia** vincula los fines perseguidos con los resultados obtenidos; y la **eficiencia** compara los resultados obtenidos con los medios empleados.

La **verificación** de estos principios de eficiencia y economía en materia de gastos públicos se hará, fundamentalmente, evaluando las decisiones de gasto público plasmadas en las **Leyes de Presupuestos**, así como su adecuada ejecución. Y en materia de ingresos públicos se verifica a través de las normas reguladoras de la gestión, inspección y recaudación, de manera que, por ejemplo, la inspección debe centrarse en el descubrimiento del fraude fiscal; y la gestión y recaudación en facilitar y a la vez controlar el cumplimiento del pago y de las demás obligaciones y deberes tributarios.

2.3. El principio de estabilidad presupuestaria (remisión)

El análisis de este principio de estabilidad, recogido en el artículo 135.1 CE, y de los demás principios que expresa o implícitamente se contemplan en el texto constitucional y en las demás leyes reguladoras de la ordenación del gasto público, se estudian en la Lección 19, a la que cabe remitirse por considerar más adecuado estudiarlos en el marco del Derecho Presupuestario.

vamente, a los 3 meses, entre 3 y 6 meses, entre los 6 y 12 meses, y a partir de los 12 meses) regulados en el artículo 27.2 LGT, que ha sido objeto de un amplio debate doctrinal y jurisprudencial. El legislador ha querido configurar estos recargos como meramente compensatorios o indemnizatorios por el retraso en el pago, puesto que se aplican automáticamente, sin ningún procedimiento que determine la culpabilidad del obligado y sin graduación que tuviera en cuenta dicha culpabilidad. Por otra parte, su anteriormente elevada cuantía induce a pensar en su naturaleza disuasoria o sancionadora, lo cual plantea dudas sobre su constitucionalidad, precisamente por no tomar en consideración los aspectos indicados sobre la culpabilidad o adecuada graduación de los recargos. No obstante, el TC en diversas sentencias (la 164/1995, de 13 de diciembre y la 198/1995, de 21 de diciembre, fundamentalmente) los ha declarado constitucionales, considerando que pueden cumplir tanto el papel resarcitorio del retraso como disuasorio del mismo; y que no vulnera el principio de igualdad el que la Administración satisfaga el interés de demora en sus pagos atrasados (interés de menor importe que los recargos exigidos a los obligados tributarios), por la importancia que para el interés público tiene evitar el retraso en el pago de los tributos.

IV. LA RECAUDACIÓN DE LOS TRIBUTOS EN PERÍODO EJECUTIVO

La recaudación de los tributos en período ejecutivo se **regula** en los artículos 161 a 173 LGT y 69 a 123 RGR.

El mencionado período ejecutivo constituye el **marco temporal** en el que se sitúa una realidad material: el cobro forzoso de las deudas tributarias. La recaudación que se va a efectuar en este período **difiere de la llevada a cabo en el período voluntario** de ingreso, tanto por el contenido de la deuda tributaria exigible, como por el procedimiento utilizado. Pero en un aspecto se asemejan: el deudor cuenta también con la posibilidad de cumplir o pagar la deuda tributaria de forma voluntaria en cualquier momento dentro de este período ejecutivo. Si no lo hace, la deuda puede ser exigida a través de un procedimiento de ejecución forzosa, conocido como procedimiento de apremio, cuya finalidad es la ejecución del patrimonio del deudor en cuantía suficiente para cubrir la cantidad no satisfecha.

Con el fin de asegurar el cobro de las deudas tributarias en este período, los órganos de recaudación dispondrán de análogas **facultades** que la Inspección de los tributos, entre las que destacan: la comprobación e investigación de los bienes y derechos del obligado, a través del examen de su contabilidad, libros, ficheros, etc.; solicitar la relación de bienes y derechos que integran su patrimonio; y adoptar medidas cautelares con el fin de evitar que se alteren o desaparezcan los bienes que pudieran llegar a ejecutarse (artículo 162 LGT).

1. EL PERÍODO EJECUTIVO

En la medida en que el período ejecutivo constituye una realidad temporal es necesario concretar el **comienzo de dicho período**, concreción que precisa de unos **requisitos** que es posible inferir de lo establecido en el artículo 161.1 LGT. Estos requisitos son: la **finalización del período voluntario** de ingreso sin haberse satisfecho la deuda tributaria; y el **conocimiento por la Administración de dicha deuda**. Respecto de los plazos de ingreso voluntario, ya se han visto en los epígrafes anteriores de esta Lección. Y por lo que respecta al conocimiento por la Administración de la deuda tributaria, se debe significar que la Administración tendrá constancia expresa de la existencia y cuantía de una deuda tributaria líquida y exigible, bien porque la propia Administración ha efectuado la liquidación [artículo 161.1.a) LGT], o bien porque el deudor ha presentado su autoliquidación sin realizar el ingreso correspondiente [artículo 161.1.b) LGT].

Una vez determinados con carácter general los requisitos para que se inicie el período ejecutivo es preciso concretar el **momento** en que ello se produce, que variará en función de la situación que se analice. Pueden darse, en efecto, los siguientes supuestos:

1. **Deudas liquidadas por la Administración:** al día siguiente al del vencimiento del período voluntario de pago que regula el artículo 62 LGT.
2. En las **deudas autoliquidadas** que se presentan sin efectuar el ingreso correspondiente es posible diferenciar dos situaciones:
 - a) Si la autoliquidación se presentó **en el plazo** establecido por las normas reguladoras del tributo: al día siguiente al de finalización de dicho plazo.
 - b) Si la autoliquidación se presentó **fuera del plazo** establecido por dichas normas: al día siguiente de la presentación de la autoliquidación.

Señalar que el apartado 2 del artículo 161 LGT, prevé la posibilidad de que, en las condiciones contempladas en dicho precepto, la presentación de una solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación en periodo voluntario, así como la interposición de un recurso o reclamación en tiempo y forma contra una sanción, **impidan el inicio del periodo ejecutivo**; advirtiendo también, ese mismo precepto, que la declaración de concurso no suspenderá el plazo voluntario de pago de las deudas que tengan la calificación de concursal.

El **principal efecto que produce el comienzo del período ejecutivo** es la posibilidad de iniciar el pertinente procedimiento de apremio con el fin de recaudar la deuda no satisfecha por el deudor; aunque, como ya se ha apuntado,

este tiene la posibilidad de pagar la deuda de forma voluntaria antes de iniciarse dicho procedimiento. En este caso, como se vio en el anterior apartado III, **cuando el deudor satisface** la totalidad de la deuda tributaria en período ejecutivo, pero antes de que se inicie el procedimiento de apremio mediante la notificación de la correspondiente providencia de apremio, deberá satisfacerse el recargo ejecutivo del 5 por ciento sobre el total de la deuda no ingresada en período voluntario (artículo 28.2 LGT), sin que se devenguen intereses de demora desde el inicio del período ejecutivo (artículo 28.5 LGT). Pero como el pago no tiene por qué ser íntegro, el artículo 69.3 RGR prevé la posibilidad de un pago parcial de la deuda tributaria en período ejecutivo, en cuyo caso se podrá iniciar o continuar el procedimiento de apremio por lo no pagado.

En definitiva, el período ejecutivo y el procedimiento de apremio son dos realidades distintas de una misma potestad recaudatoria, pero relacionadas de tal modo que, como se verá a continuación, **el comienzo del período ejecutivo constituye el presupuesto temporal para la iniciación del procedimiento de apremio**, en el sentido de constituir el momento a partir del cual la Administración tiene la posibilidad de iniciar dicho procedimiento, siempre y cuando concurren los demás presupuestos que se analizan a continuación.

2. EL PROCEDIMIENTO DE APREMIO

2.1. Noción y características

La vía o procedimiento administrativo de apremio se puede describir como **el cauce formal mediante el que la Administración procura el cumplimiento de la prestación tributaria, actuando coercitivamente, si es preciso, contra el patrimonio del deudor**. De esta descripción se deduce que la Administración dispone de un procedimiento, en cuanto expresión de una potestad funcional atribuida por la Ley, para tutelar el interés general de recaudar los tributos, conforme a los principios del artículo 103.1 CE. Pero no necesariamente se ha de ejecutar el patrimonio del deudor para conseguir la satisfacción de la deuda tributaria, ya que, como se ha reiterado, siempre cabe la posibilidad de satisfacer dicha deuda de forma voluntaria una vez iniciado el procedimiento y hasta el momento mismo de la enajenación de los bienes, aunque con consecuencias económicas distintas en función del momento concreto en que se satisfaga la deuda.

Por lo que respecta a los **caracteres** del procedimiento de apremio, pueden resumirse en los tres siguientes: es exclusivamente administrativo, autónomo y ejecutivo. Es, de acuerdo con el artículo 163.1 LGT, exclusivamente **administrativo** (aunque sea también especial *ratione materiae*), fruto de la prerrogativa de autotutela otorgada a la Administración tributaria competente para entender del mismo y resolver todos sus incidentes; y una primera consecuencia derivada de ello es el impulso de oficio o principio de oficialidad en

el comienzo y desarrollo del procedimiento de apremio, principio que informa toda la recaudación tributaria (artículo 163.3 LGT). Es un procedimiento **autónomo** (artículos 163.2 y 164 LGT), de manera que no va a resultar acumulable a los procedimientos judiciales ni a otros procedimientos de ejecución. Asimismo, con carácter general, la iniciación de cualquiera de estos últimos no provocará la suspensión del procedimiento de apremio. El carácter **ejecutivo** del procedimiento de apremio, que presupone y fundamenta la potestad de ejecución forzosa conferida a la Administración tributaria sobre sus propios actos, determina que solo quepa oponerse al mismo por los motivos que contempla el artículo 167.3 LGT, que se analizarán después.

2.2. Concurrencia de los procedimientos de ejecución

Como se acaba de indicar, el procedimiento de apremio se caracteriza por ser un procedimiento autónomo y ejecutivo, por lo que el artículo 164 LGT contempla una serie de **reglas para resolver los supuestos de concurrencia** respetando la prohibición de acumular el procedimiento de apremio a cualquier otro de ejecución, tanto judicial como administrativo. Estas reglas ponen de manifiesto, una vez más, las prerrogativas que tiene la Hacienda Pública cuando concurre con otros acreedores, todo ello en virtud del carácter privilegiado de los créditos tributarios (artículo 77 LGT).

El artículo 164 LGT diferencia entre los supuestos de concurrencia del procedimiento de apremio con otros procedimientos singulares de ejecución, y de concurrencia con los procedimientos universales de ejecución. En el primer caso, el número 1.º del apartado 1 del artículo 164 LGT establece la preferencia del apremio tributario en relación **con otros procedimientos singulares** de ejecución, siempre y cuando el embargo efectuado en el curso del procedimiento de apremio sea el más antiguo. En el segundo supuesto, el de concurrencia **con los procedimientos universales** de ejecución como el concurso de acreedores, el número 2.º del apartado 1 del artículo 164 LGT establece igualmente la preferencia del procedimiento de apremio para la ejecución de los bienes o derechos embargados en él, siempre y cuando el embargo acordado se hubiera efectuado con anterioridad a la fecha de declaración del concurso. Declarado el concurso de acreedores ha de atenderse a lo dispuesto en el texto refundido de la Ley Concursal. Junto a las anteriores reglas, el apartado 4 del mismo artículo 164 LGT mantiene que el carácter privilegiado de los créditos tributarios otorga el **derecho de abstención** a la Hacienda Pública en relación con los convenios que se pudieran alcanzar en los procesos concursales; sin perjuicio de que, en el transcurso de estos procesos, pueda suscribir los acuerdos o convenios previstos en la legislación concursal y acordar, en su caso, de conformidad con el deudor y con las debidas garantías, unas condiciones singulares de pago, que en ningún caso pueden ser más favorables para el deudor que las recogidas en el convenio o acuerdo que ponga fin al proceso judicial.

2.3. Presupuestos

La iniciación del procedimiento de apremio exige la concurrencia de estos tres presupuestos, a los que ya se ha venido aludiendo:

- 1.º Un presupuesto **temporal**, que es el comienzo del período ejecutivo de pago, por lo que cabe remitirse a lo señalado en el apartado anterior.
- 2.º Un presupuesto **material**, que consiste en la existencia de una deuda tributaria apremiable.
- 3.º Y un presupuesto **formal**, que es la existencia del título ejecutivo o providencia de apremio.

Por lo que se refiere al **presupuesto de carácter material**, significa que debe haber una deuda tributaria apremiable, líquida, exigible, vencida e insatisfecha. El principal problema que plantea este presupuesto material es que el legislador equipara las deudas resultantes de un acto de liquidación administrativa con las resultantes de una autoliquidación impagada, lo que parece incompatible con los principios generales del procedimiento administrativo, e incluso con la propia naturaleza de la vía de apremio, que tiene como fundamento la existencia de una resolución administrativa previa que se ha de ejecutar. Y la autoliquidación, como se recordará, no es un acto administrativo sino del obligado tributario, que se está procediendo a ejecutar.

En cuanto al **presupuesto de carácter formal**, actúa como el instrumento que pone en marcha el procedimiento de apremio, ordenando la ejecución del patrimonio del deudor. Este presupuesto formal se identifica con la expedición de un título ejecutivo, que es el documento en el que se hace constar la existencia de una deuda tributaria apremiable, y lleva aparejada la ejecución, otorgándole el artículo 167.2 LGT *«la misma fuerza ejecutiva que la sentencia judicial para proceder contra los bienes y derechos de los obligados tributarios»*. Este título ejecutivo es la providencia de apremio expedida por el órgano competente y notificada al deudor, en la que se especifica la deuda pendiente, se liquidan los recargos del artículo 28 LGT y se le requiere para que efectúe su pago (artículos 167 LGT y 70 RGR).

2.4. Fases del procedimiento de apremio

Atendiendo a los tradicionales criterios de periodificación de los procedimientos administrativos, la doctrina ha diferenciado **tres fases** o etapas en el desenvolvimiento del procedimiento de apremio: la iniciación, el desarrollo y la terminación, que se exponen seguidamente.

2.4.1. Iniciación del procedimiento de apremio

La iniciación del procedimiento de apremio se produce cuando concurren los tres presupuestos que se acaban de describir en el subapartado anterior; es decir, cuando se ha iniciado el período ejecutivo y existen una deuda apremiable y una providencia de apremio. Ahora bien, la efectividad del procedimiento se va a producir con la notificación de la **providencia de apremio**, la cual deberá **contener**, entre otros, los siguientes datos a los que hace referencia el artículo 70 RGR:

1. La identificación del obligado al pago, de la deuda tributaria pendiente y del período al que corresponde.
2. La indicación expresa de la falta de pago, de la finalización de los plazos de ingreso en período voluntario y del comienzo del devengo de los intereses de demora.
3. La liquidación del recargo de apremio reducido del artículo 28 LGT.
4. El requerimiento expreso para que se produzca el pago en el plazo al que se refiere el artículo 62.5 LGT y la advertencia de que, en caso de no efectuar el ingreso del importe de la deuda pendiente en dicho plazo, incluido el recargo de apremio reducido, se procederá al embargo de los bienes o a la ejecución de las garantías existentes para el cobro de la deuda con inclusión del recargo de apremio ordinario y de los intereses de demora que se devenguen hasta la cancelación de la deuda.
5. La fecha en que se emite la providencia de apremio.

El **régimen de las notificaciones en el procedimiento de recaudación** será el establecido con carácter general en los artículos 109 a 112 LGT, que ha sido analizado en la Lección 12. Recibida la notificación de la providencia de apremio en la que se hará constar lo establecido en el artículo 71 RGR –que no difiere de lo señalado en cualquier otra notificación, salvo por la referencia a la repercusión de las costas del procedimiento–, se abren unos **plazos de pago** de las deudas apremiadas que fija la propia LGT en el apartado 5 del artículo 62 LGT, en el que se distinguen dos situaciones:

- a) Si la notificación de la providencia se realiza entre los días 1 y 15 de cada mes, el plazo del pago será desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 20 de dicho mes o, si este no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.
- b) Si la notificación de la providencia se realiza entre los días 16 y último de cada mes, el plazo del pago será, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 5 del mes siguiente o, si este no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.

En cuanto a los **efectos** que se derivan de la recepción de la notificación de la providencia de apremio, cabe señalar que van a depender de la actitud del obligado al pago. Este puede **satisfacer la deuda** en los plazos arriba indicados, en cuyo caso deberá satisfacer la totalidad de la deuda apremiada junto a un recargo de apremio reducido del 10 por ciento, sin que se produzca el devengo de los intereses de demora (artículo 28.3 y 5 LGT). El obligado puede, por el contrario, **no atender al requerimiento ni efectuar el pago** de la deuda apremiada en los plazos reflejados en la providencia de apremio, por lo que a dicha deuda se le sumará el recargo de apremio ordinario del 20 por ciento, los intereses de demora devengados desde el inicio del período ejecutivo y, en su caso, las costas del procedimiento de apremio [artículos 26.2.d), 28.4 y 5 y 161.4 LGT].

El esquema con los componentes que integran una deuda tributaria que se encuentre en período ejecutivo con los efectos económicos que se producen según la actitud del obligado al pago, puede consultarse en el apartado III de esta misma lección.

Una vez iniciado el procedimiento de apremio, los órganos de recaudación podrán adoptar las **medidas cautelares** que estimen convenientes, previstas en el artículo 162 LGT.

Para finalizar el análisis de la fase de iniciación del procedimiento de apremio debe significarse que, contra la providencia de apremio o título ejecutivo, el legislador recoge una serie tasada de **motivos de oposición** en el artículo 167.3 LGT, los cuales pueden ser clasificados en materiales y formales. En cuanto a los motivos **materiales**, suponen que no se ha verificado el presupuesto material para la iniciación del procedimiento de apremio, es decir, que no existe una deuda que tenga la condición de apremiable. Así, el artículo 167.3 LGT especifica que son motivos de oposición: el pago o extinción total de la deuda, la prescripción del derecho a exigir su pago, la solicitud de su aplazamiento, fraccionamiento o compensación en período voluntario y otras causas de suspensión del procedimiento de recaudación. Respecto de los motivos **formales**, suponen irregularidades en los procedimientos tributarios, y el artículo 167.3 LGT en sus letras c), d) y e) contempla como tales: la falta de notificación de la liquidación tributaria de la que trae causa la deuda apremiada, la anulación de dicha liquidación, y los errores u omisiones en el contenido de la providencia de apremio que impidan la identificación del deudor o de la deuda apremiada.

2.4.2. Desarrollo del procedimiento de apremio

Una vez transcurridos los plazos de pago que recoge la providencia de apremio (artículo 62.5 LGT) sin haberse producido el ingreso de la deuda tributaria, el procedimiento de apremio sigue su curso a través de las **siguientes actua-**

ciones: el embargo de los bienes, la valoración de los bienes, la realización de los bienes embargados y, por último, la aplicación de las sumas obtenidas al crédito ejecutado.

1.ª Actuación: el embargo de los bienes.

Transcurrido el plazo señalado en la notificación de la providencia de apremio sin haberse satisfecho la deuda tributaria se embargarán los bienes y derechos del deudor, respetando el principio de proporcionalidad y en **cantidad suficiente** para cubrir el importe de la deuda no ingresada, los intereses de demora, los recargos del período ejecutivo y las costas del procedimiento de apremio (artículo 169.1 LGT). No obstante, antes de proceder al embargo, si la deuda tributaria estaba **garantizada** (aval, hipoteca, prenda u otra garantía), se procederá en primer lugar a ejecutar la garantía a través del procedimiento de apremio. No obstante, la Administración podrá optar por el embargo y enajenación de otros bienes o derechos con anterioridad a la ejecución de la garantía, siempre y cuando esta no fuera proporcionada a la deuda garantizada, o bien cuando el obligado lo solicite señalando a cambio bienes suficientes para ello, quedando en estos casos sin efecto la garantía prestada en la parte asegurada por los embargos (párrafo segundo del artículo 168 LGT).

El respeto al **principio de proporcionalidad** en el embargo de los bienes y derechos del deudor fundamenta la posibilidad de que este fije el orden de los bienes a embargar, teniendo en cuenta, en todo caso, la mayor facilidad de su enajenación y que suponga el menor coste para el deudor, dejando en último lugar aquellos otros bienes para cuyo embargo sea preciso entrar en su domicilio, sin olvidar que hay bienes y derechos declarados inembargables por las leyes. Solo en el supuesto de que no se pudieran aplicar estos criterios se utilizará el orden de embargo de los bienes establecido por el legislador, en el que también se tendrá en cuenta la mayor o menor facilidad al proceder a su enajenación, y que, de acuerdo con el artículo 169.2 LGT, es el siguiente: dinero en efectivo o en cuentas abiertas en entidades de depósito; créditos, efectos, valores y derechos realizables en el acto o a corto plazo; sueldos, salarios y pensiones; bienes inmuebles; intereses, rentas y frutos de toda especie; establecimientos mercantiles o industriales; metales preciosos, piedras finas, etc.

Cada actuación del embargo **se documentará en una diligencia** que se notificará a la persona con la que se entienda dicha actuación; y respecto de la diligencia en que se documente el embargo de los bienes y derechos, se notificará al obligado tributario y a las demás personas que sean titulares, poseedores o depositarios de estos. Si los bienes embargados fueran inscribibles en un Registro Público, la Administración tendrá derecho a que se practique **anotación preventiva de embargo** en el Registro correspondiente (artículo 170.2 LGT).

El apartado 6 del artículo 170 LGT prevé que la Administración tributaria acuerde la **prohibición de disponer** de los bienes inmuebles de una sociedad, aunque el procedimiento recaudatorio no se dirija contra ella, cuando se hayan embargado al obligado tributario acciones o participaciones de dicha sociedad y el obligado ejerza el control efectivo de esta.

Contra la diligencia de embargo **se podrán oponer** los siguientes motivos (artículo 170.3 LGT): a) la extinción de la deuda o prescripción del derecho a exigir su pago; b) la falta de notificación de la providencia de apremio; c) el incumplimiento de las normas reguladoras del embargo; y d) que se haya producido la suspensión del procedimiento de recaudación.

2.ª Actuación: la valoración de los bienes.

Una vez embargados los bienes se procederá a tasar o valorar todos aquellos que no sean dinero o títulos valores admitidos a cotización en Bolsa, que obviamente no necesitan ser tasados. La tasación debe realizarse **con carácter previo a su enajenación**, siendo competentes para efectuarla los órganos de recaudación o peritos designados por ellos, debiéndose tomar como referencia los precios de mercado y los criterios habituales de valoración (artículo 97.1 RGR).

El resultado de la valoración se notificará al obligado al pago, el cual, **en caso de discrepancia**, podrá presentar valoración contradictoria en el plazo de 15 días. Si la diferencia entre ambas no excediera del 20 por ciento de la menor, se estimará como valor de los bienes la más alta; si, por el contrario, la diferencia excediera de dicho importe se convocará al obligado al pago para llegar a un acuerdo, y si no se lograra, el órgano de recaudación competente solicitará una nueva valoración por un perito adecuado en plazo no superior a 15 días, que valorará los bienes entre los valores proporcionados por el deudor y los de la Administración y cuya valoración será la definitivamente aplicable (artículo 97.3 y 4 RGR).

3.ª Actuación: la realización de los bienes embargados.

Tras el embargo –y en su caso la valoración–, se procederá a la realización o enajenación de los bienes y derechos del obligado al pago. No obstante, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 172.3 LGT, *«la Administración tributaria no podrá proceder a la enajenación de los bienes y derechos embargados en el curso del procedimiento de apremio hasta que el acto de liquidación de la deuda tributaria ejecutada sea firme, salvo en los supuestos de fuerza mayor, bienes perecederos, bienes en los que exista un riesgo de pérdida inminente de valor o cuando el obligado tributario solicite de forma expresa su enajenación»*. Aunque no se aclara en el precepto el significado de la **firmeza del acto de liquidación**, se debe entender que ha de serlo tanto en vía administrativa como jurisdiccional.

El precepto es aplicable también a las deudas tributarias derivadas de las auto-liquidaciones.

Por lo que se refiere a la **forma** en que se puede llevar a cabo la enajenación de los bienes, el artículo 172.1 LGT recoge las tres siguientes: subasta pública, concurso y adjudicación directa. En los últimos años se han potenciado los medios electrónicos, informáticos y telemáticos en los procedimientos de enajenación de bienes embargados por la AEAT, de acuerdo con la previsión contenida en el artículo 100.4 RGR.

- La **subasta pública** es la forma general de enajenar los bienes embargados y aparece desarrollada en los artículos 101 a 105 RGR.
- La enajenación por **concurso** se regula en el artículo 106 RGR, y solo se admite por razones de interés público o para evitar posibles perturbaciones nocivas en el mercado.
- Y la enajenación por **adjudicación directa** se utilizará cuando después de realizar el concurso queden bienes sin adjudicar, cuando sean productos perecederos, cuando existan razones de urgencia, o cuando no sea posible o no convenga promover concurrencia, razones, todas ellas, que deberán ser debidamente justificadas en el expediente (artículo 107 RGR).

4.ª Actuación: la aplicación e imputación de la suma obtenida.

Si lo conseguido por la enajenación de los bienes embargados cubre el crédito y las costas, se declararán **solventados** dichos débitos y costas. Si no fuera así se solventarán, en primer lugar, las costas del procedimiento.

2.4.3. Terminación del procedimiento de apremio

Esta última fase del procedimiento de apremio aparece **regulada** en el artículo 173 LGT.

La forma **normal** de terminar el procedimiento de apremio es, como se acaba de señalar, mediante la aplicación del importe obtenido en la enajenación de los bienes y derechos embargados a la cancelación del crédito tributario ejecutado (en concreto, la deuda inicial no ingresada, los intereses de demora, el recargo de apremio ordinario y las costas del procedimiento). Cabe reiterar, no obstante, que el deudor puede pagar la deuda apremiada en los plazos que señala la providencia de apremio y en cualquier otro momento anterior a la adjudicación de los bienes embargados (artículo 172.4 LGT), dándose también así por concluido el procedimiento.

Pero si con la aplicación del importe obtenido no se pudiera cubrir totalmente la deuda, e incluso si no se encontraran bienes que embargar, el proce-

dimiento terminaría con la **declaración de crédito incobrable**, total o parcialmente, una vez que hubieran sido declarados fallidos todos los obligados (principales y, en su caso, responsables y sucesores) al pago de la deuda [artículo 173.1.b) LGT]. No obstante, esta declaración es provisional, ya que el apartado 2 del mismo artículo 173 LGT contempla la posibilidad de reanudar el procedimiento de apremio –siempre dentro del plazo legal de prescripción–, cuando se tenga conocimiento de la recuperación de la solvencia de alguno de los obligados al pago.

Asimismo, el procedimiento de apremio puede concluir con el acuerdo de haber quedado extinguida la deuda tributaria por **otra causa legal**, como puede ser la prescripción, la compensación o la condonación.

Finalmente, el procedimiento de apremio puede concluir con la **adjudicación de bienes** a la Hacienda Pública, posibilidad prevista en el apartado 2 del artículo 172 LGT, cuando sean bienes inmuebles o muebles que le interesen y no se hubieran adjudicado en el procedimiento de enajenación. De acuerdo con el segundo párrafo del mencionado artículo 172.2 LGT: *«La adjudicación se acordará por el importe del débito perseguido, sin que, en ningún caso, pueda rebasar el 75% del tipo inicial fijado en el procedimiento de enajenación»*.

2.5. Suspensión del procedimiento de apremio

Como se recordará, el procedimiento de apremio tiene carácter ejecutivo en cuanto manifestación de la potestad de autotutela de la Administración, y en consecuencia solo se podrá suspender en los supuestos previstos en la Ley. Concretamente, el artículo 165 LGT, prevé dos **modalidades de suspensión**: a iniciativa del propio obligado tributario o a iniciativa de un tercero (lo que se conocen como «*tercerías*»).

Dentro de la **suspensión a iniciativa del obligado** tributario es posible diferenciar entre la suspensión prestando garantías y la suspensión sin prestarlas. La primera de ellas se prevé en el artículo 165.1 LGT, según el cual el procedimiento de apremio se suspenderá en la forma y con los requisitos previstos en las disposiciones reguladoras de los recursos y reclamaciones económico-administrativas, así como en los restantes supuestos previstos en la normativa tributaria, cuestiones todas ellas que se analizan con detalle en la Lección 17. Conviene adelantar, no obstante, que se podrá solicitar la suspensión de la ejecución del acto administrativo al interponer un recurso de reposición o una reclamación económico-administrativa (artículos 224 y 233 LGT); y que la ejecución del acto administrativo impugnado quedará suspendida a instancia del interesado únicamente si se garantiza mediante depósito de dinero o valores públicos, aval o fianza solidarios de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca, o certificado de seguro de caución o fianza personal y solidaria de otros contribuyentes de reconocida solvencia, aunque si no se puede presentar

alguna de estas garantías, se prevé la dispensa de las mismas en determinados supuestos o, en su caso, su sustitución. Por último, la garantía deberá cubrir el importe de la deuda principal, los intereses de demora que genere la suspensión y los recargos que se hayan devengado en el momento de solicitarla (artículos 224.1 y 233.1 LGT). En cuanto a la suspensión **sin prestar garantías**, se admite con carácter inmediato en el artículo 165.2 LGT cuando el interesado lo solicite y demuestre que se ha producido en su perjuicio un error material, aritmético o de hecho en la determinación de la deuda; o bien cuando dicha deuda ha sido ya ingresada, condonada, compensada, aplazada o suspendida, o cuando haya prescrito el derecho a exigir su pago.

La segunda de las modalidades, la **suspensión del procedimiento de apremio a iniciativa de un tercero** o tercería, se regula en los apartados 3, 4 y 5 del citado artículo 165 LGT. Las tercerías **se producen** cuando sobre un bien o derecho embargado en un procedimiento de apremio se manifiesta la pretensión de un tercero. Pueden ser de **dos clases**: la tercería de dominio, cuando el tercero entiende que los bienes o derechos que se quieren ejecutar le corresponden en propiedad; y la tercería de mejor derecho, cuando el tercero entiende que tiene un derecho preferente sobre el de la Hacienda Pública para ejecutarlos. La interposición de la tercería **de dominio** suspende el procedimiento de apremio en lo que se refiere a los bienes o derechos objeto de controversia, una vez que se hayan tomado las medidas de aseguramiento que procedan –como el embargo preventivo, el depósito, la consignación u otras adecuadas a la naturaleza de los bienes– (artículo 165.4 LGT). Mientras que si se interpone la tercería **de mejor derecho** el procedimiento de apremio proseguirá hasta la realización de los bienes, aunque el producto obtenido se consignará en depósito a resultas de la tercería (artículo 165.5 LGT).

En cuanto al **procedimiento** administrativo para tramitar la tercería, de conformidad con el artículo 119 RGR la reclamación ante el órgano administrativo competente para conocer del procedimiento de apremio se deberá formular acompañando los documentos en que el tercerista fundamente su derecho, siendo esta reclamación requisito previo para el ejercicio de la acción de tercería ante los juzgados y tribunales civiles. Pero la tercería de dominio no se admitirá después de que, de acuerdo con la legislación civil, se produzca la transmisión de los bienes a un tercero o, en su caso, a la Hacienda Pública para su adjudicación en pago. Y la tercería de mejor derecho no se admitirá después de haberse percibido el precio de la venta mediante la ejecución forzosa o, en el supuesto de adjudicación de los bienes al ejecutante, una vez que este haya adquirido su titularidad. La **resolución** de la tercería se debe notificar en el plazo máximo de 6 meses desde el día en que se promovió, transcurrido el cual sin haberse resuelto se tendrá por desestimada la reclamación a efectos de interponer la correspondiente demanda judicial. Si la tercería se ha desestimado, expresa o tácitamente, y no se interpone demanda judicial en el plazo de 10 días, prose-

guirán los trámites del procedimiento de apremio que se hubieran suspendido al tramitar la tercera (artículo 120 RGR).

V. EL PROCEDIMIENTO DE RECAUDACIÓN FRENTE A LOS RESPONSABLES Y SUCESORES

Se ha venido haciendo referencia hasta ahora a los procedimientos de recaudación dirigidos a cobrar la deuda tributaria frente al obligado principal, si bien, para completar el estudio de tales procedimientos es necesario analizar las particularidades del procedimiento de recaudación **frente a los obligados derivados**, esto es, frente a los responsables y a los sucesores.

Su **regulación** se contempla en los artículos 174 a 177 LGT y 124 a 127 RGR.

1. EL PROCEDIMIENTO DE RECAUDACIÓN FRENTE A LOS RESPONSABLES

El estudio de este procedimiento, dirigido a recaudar la deuda no satisfecha por los deudores principales, requiere **examinar varios aspectos** como la declaración de responsabilidad y la modalidad del responsable –solidario o subsidiario– al que se va a exigir la deuda, ya que las actuaciones son diferentes en cada caso.

La **declaración de responsabilidad** es el acto administrativo en el que, previa audiencia del interesado, se declara su responsabilidad y se determina el alcance y extensión de esta. Se regula en el artículo 174 LGT, que indica, entre otros aspectos, que su **contenido** debe recoger: el presupuesto de hecho por el que resulta responsable y las deudas de las que ha de responder; los medios para impugnar dicha declaración; los plazos y el órgano donde interponerlos; y el lugar, plazo y forma en que debe cumplir con la deuda tributaria exigida (artículo 174.4 LGT). Esta declaración de responsabilidad se ha de producir en cualquier **momento** posterior a la presentación de la liquidación por la Administración o a la realización de la autoliquidación por el obligado principal, salvo que la ley disponga otra cosa (artículo 174.1 LGT), eso último es lo que sucede con los responsables subsidiarios, como después se verá. Los **órganos** competentes para dictar la declaración de responsabilidad son siempre los de recaudación, previo trámite de audiencia de 15 días a los responsables (artículos 174.2 y 3 LGT y 124 RGR). Respecto a los **plazos** concedidos al responsable para hacer frente a la deuda, son los que regula el artículo 62.2 LGT y se han comentado en el apartado II de la presente Lección al analizar la recaudación en período voluntario. Si no se satisface la deuda en esos plazos, la deuda le será exigida en período ejecutivo con las consecuencias que ello conlleva y que se han expuesto en el anterior apartado IV de esta misma Lección (artículo 174.6 LGT).

El conocimiento de las disciplinas científicas -y por supuesto de las pertenecientes a cualquier rama del Derecho-, debe hacerse atendiendo fundamentalmente a los aspectos estructurales de las mismas. A aquellos aspectos que, en definitiva, procuran un conocimiento de las materias que permanecen más allá de los innumerables vaivenes legislativos, porque conforman su «esencia». Todo ello sin perjuicio, naturalmente, de las oportunas referencias al derecho positivo vigente en cada momento, no solo para conocerlo, sino también para valorarlo.

Cuando se adquiere un adecuado conocimiento terminológico, conceptual y estructural de una rama del saber, los conocimientos que han de complementarlos para abordar sus detalles no contradicen los ya adquiridos, sino que aclaran el contenido de estos últimos. Se posibilita así la comprensión de esos conocimientos más concretos, comprensión que está fuera del alcance de quienes carecen de los previos e imprescindibles conocimientos estructurales, dada la proverbial falta de claridad y rigor del derecho positivo.

Además, los conocimientos de las partes especiales resultan muy difíciles, sino imposibles, de asimilar y de aplicar sin una adecuada comprensión de los conceptos, terminología y estructuras de carácter general de cualquier rama del Derecho, y también, por supuesto, del Derecho Financiero y Tributario.

ISBN: 978-84-1085-245-7



III ARANZADI LA LEY