

MANUALES

Derecho Financiero y Tributario

Parte General

25.^a Edición

Luis María Cazorla Prieto

III ARANZADI

© Luis María Cazorla Prieto, 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>

Primera edición, 2000
Segunda edición, 2001
Tercera edición, 2002
Cuarta edición, 2003
Quinta edición, 2004
Sexta edición, 2005
Séptima edición, 2006
Octava edición, 2007
Novena edición, 2008
Décima edición, 2009
Undécima edición, 2011
Duodécima edición, 2012
Decimotercera edición, 2013

Decimocuarta edición, 2014
Decimoquinta edición, 2015
Decimosexta edición, 2016
Decimoséptima edición, 2017
Decimoctava edición, 2018
Decimonovena edición, 2019
Vigésima edición, 2020
Vigesimoprimera edición, 2021
Vigesimosegunda edición, 2022
Vigesimotercera edición, 2023
Vigésimo cuarta edición, 2024
Vigésimo quinta edición, 2025

Depósito Legal: M-16292-2025

ISBN versión impresa: 978-84-1085-233-4

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

Printed in Spain

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

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

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

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

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

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

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

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

Índice General

	<i>Página</i>
ABREVIATURAS.....	53
NOTA A LA 25. ^a EDICIÓN	55

PARTE I LA CONSIDERACIÓN JURÍDICA DE LA ACTIVIDAD FINANCIERA

CAPÍTULO 1

EL DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO COMO RAMA AUTÓNOMA DE LA CIENCIA DEL DERECHO.....	59
I. La actividad financiera del Estado contemporáneo.....	59
A) <i>Concepto</i>	59
B) <i>Naturaleza</i>	60
II. La pluralidad de enfoques en el conocimiento científico de la actividad financiera.....	61
A) <i>Planteamiento</i>	61
B) <i>Enumeración</i>	61
C) <i>Enfoque jurídico</i>	62
III. El Derecho Financiero y Tributario como disciplina dota- da de autonomía científica.....	63
A) <i>Consideraciones generales</i>	63
B) <i>Alcance de la autonomía científica</i>	63

	<i><u>Página</u></i>
C) <i>La autonomía científica del Derecho Financiero y Tributario en particular</i>	64
1. Situación actual.....	64
2. Requisitos.....	64
3. Conclusión	66
IV. El contenido y las ramas del Derecho Financiero y Tributario	66
A) <i>Contenido</i>	66
B) <i>Ramas</i>	67
V. La metodología del Derecho Financiero y Tributario	68
A) <i>El pluralismo jurídico como metodología</i>	68
B) <i>Referencia al método principal</i>	68
VI. El emplazamiento del Derecho Financiero y Tributario ..	69
A) <i>Derecho público</i>	69
B) <i>Relaciones con otras disciplinas jurídicas</i>	69
VII. El concepto de Derecho Financiero y Tributario	70
 CAPÍTULO 2	
LOS SUJETOS ACTIVOS DE LA ACTIVIDAD FINANCIERA. ..	71
I. Introducción	71
II. El poder financiero	72
A) <i>Concepto</i>	72
B) <i>Manifestaciones</i>	72
III. El poder sobre el gasto público	72
A) <i>Concepto</i>	72
B) <i>Poder sobre el gasto público en particular</i>	73
IV. El poder tributario	73
A) <i>Introducción</i>	73
B) <i>Naturaleza jurídica</i>	74
C) <i>Características</i>	75

	<u><i>Página</i></u>
V. El poder tributario del Estado	75
A) <i>Regulación</i>	75
B) <i>Ámbito</i>	76
VI. El poder tributario de las Comunidades Autónomas	76
A) <i>Regulación</i>	76
B) <i>Ámbito</i>	78
VII. El poder tributario de las Corporaciones Locales	82
A) <i>Regulación</i>	82
B) <i>Ámbito</i>	83
VIII. Los titulares de las potestades financieras	84
A) <i>Planteamiento</i>	84
B) <i>Administración pública y Administración financiera</i>	85
C) <i>Ministerio de Hacienda</i>	86
D) <i>Agencia Estatal de Administración Tributaria</i>	86
1. <i>Planteamiento</i>	86
2. <i>Naturaleza</i>	87
3. <i>Fines</i>	88
4. <i>Régimen jurídico</i>	88
E) <i>Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal</i>	89
1. <i>Planteamiento</i>	89
2. <i>Naturaleza</i>	90
3. <i>Fines</i>	90
4. <i>Régimen jurídico</i>	90
IX. La organización de las Haciendas territoriales	91
CAPÍTULO 3	
EL OBJETO DE LA ACTIVIDAD FINANCIERA	95
I. El gasto público como objeto de la actividad financiera en el Estado contemporáneo	95
A) <i>Introducción</i>	95

	<u>Página</u>
B) <i>Concepto</i>	97
II. La clasificación del gasto público.	97
A) <i>Planteamiento</i>	97
B) <i>Clasificación jurídica del gasto público en particular</i>	97
III. Los puntos de conexión del ingreso y del gasto público ...	98
A) <i>Introducción</i>	98
B) <i>Puntos de conexión en particular</i>	98
IV. Los ingresos de los entes públicos.	100
A) <i>Planteamiento</i>	100
B) <i>Delimitación</i>	100
C) <i>Concepto</i>	102
V. Las clases de ingresos de los entes públicos. En particular, los ingresos tributarios, crediticios y patrimoniales ..	103
A) <i>Introducción</i>	103
B) <i>Clases en particular.</i>	103
1. Ingresos del Estado, de las Comunidades Autónomas y de las Corporaciones Locales	103
2. Ingresos de Derecho público y de Derecho privado. ...	103
3. Ingresos presupuestarios y extrapresupuestarios	104
4. Ingresos ordinarios y extraordinarios	104
5. Ingresos no afectados e ingresos afectados	104
C) <i>Ingresos tributarios, patrimoniales y crediticios en particular</i>	105
 CAPÍTULO 4	
LAS FUENTES DEL DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO	
	107
I. La Constitución como fuente del Derecho Financiero y Tributario	107
II. La naturaleza y el significado de los valores superiores del ordenamiento jurídico y de los principios constitucional-financieros	109
A) <i>Introducción</i>	109

	<u><i>Página</i></u>
B) <i>Valores superiores y principios constitucionales del ordenamiento jurídico-financiero</i>	109
C) <i>Naturaleza</i>	110
D) <i>Significado</i>	110
III. La justicia como valor superior del ordenamiento jurídico-financiero	111
A) <i>Formulación constitucional</i>	111
B) <i>Sentido</i>	112
IV. Los principios constitucionales en materia de gasto público	112
A) <i>Formulación constitucional</i>	112
B) <i>Asignación equitativa</i>	113
C) <i>Criterios de eficiencia y economía</i>	114
D) <i>Otros principios</i>	114
V. Los principios constitucionales en materia tributaria	115
A) <i>Principio de capacidad económica</i>	115
1. <i>Funciones</i>	115
2. <i>Alcance</i>	115
3. <i>Manifestaciones</i>	118
B) <i>Principio de igualdad</i>	119
1. <i>Funciones</i>	119
2. <i>Alcance</i>	120
C) <i>Principio de generalidad</i>	121
D) <i>Principio de progresividad</i>	122
1. <i>Funciones</i>	122
2. <i>Alcance</i>	122
E) <i>No confiscatoriedad</i>	123
1. <i>Funciones</i>	123
2. <i>Alcance</i>	124
F) <i>Principio de proporcionalidad y otros criterios</i>	127

	<i><u>Página</u></i>
G) <i>El llamado principio de buena administración</i>	128
1. <i>Formulación</i>	128
2. <i>Naturaleza</i>	130
3. <i>Alcance</i>	130
H) <i>Otros principios</i>	130
1. <i>El principio de seguridad jurídica</i>	130
2. <i>El principio de confianza legítima</i>	131
VI. El Derecho europeo como fuente del Derecho Financiero y Tributario.	131
 CAPÍTULO 5	
LA LEY Y OTRAS FUENTES DEL DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO	133
I. El principio de legalidad en materia financiera. La ley como fuente del Derecho Financiero y Tributario.	133
A) <i>Consagración del principio constitucional de legalidad en materia financiera.</i>	133
B) <i>Funciones</i>	134
C) <i>Formulación constitucional en particular.</i>	135
D) <i>El deterioro actual del principio de legalidad en materia financiera.</i>	136
II. Las leyes orgánicas. Las leyes estatales no orgánicas. Las leyes autonómicas.	137
A) <i>Leyes orgánicas</i>	137
B) <i>Leyes estatales no orgánicas</i>	139
1. <i>Formulación</i>	139
2. <i>Contenido</i>	140
C) <i>Leyes autonómicas.</i>	143
III. El decreto-ley en materia financiera	144
A) <i>Requisitos y límites en materia tributaria.</i>	144
B) <i>Alcance en el campo presupuestario</i>	146
C) <i>Requisitos y límites en el campo autonómico</i>	147

	<u><i>Página</i></u>
IV. La delegación legislativa en materia financiera.....	148
V. Las disposiciones reglamentarias en materia financiera..	149
VI. La costumbre en materia financiera.....	151
VII. Los principios generales del Derecho en materia financie- ra.....	153
VIII. La jurisprudencia en materia financiera	153
IX. La doctrina científica en materia financiera.....	154
X. Los convenios internacionales en materia financiera.....	155

CAPÍTULO 6

LA APLICACIÓN E INTERPRETACIÓN DE LA NORMA JURÍDICO-FINANCIERA	157
I. La norma jurídico-financiera	157
<i>A) Características.....</i>	<i>158</i>
II. La aplicación de la norma tributaria en el espacio y en el tiempo	159
<i>A) Aplicación en el espacio</i>	<i>159</i>
1. Planteamiento.....	159
2. Límites territoriales.....	159
3. Criterios de sujeción	160
<i>B) Aplicación en el tiempo</i>	<i>161</i>
1. Entrada en vigor.....	161
2. Duración de la vigencia	161
3. Cese de la vigencia.....	161
<i>C) Retroactividad</i>	<i>162</i>
III. La interpretación de la norma financiera. La interpreta- ción y la calificación en materia tributaria	165
<i>A) Interpretación</i>	<i>165</i>
<i>B) Calificación</i>	<i>167</i>
IV. La analogía en la norma financiera. Especialidades tribu- tarias	168
<i>A) Analogía en la norma financiera</i>	<i>168</i>

	<u>Página</u>
B) <i>Especialidades tributarias</i>	168
V. La economía de opción	169
VI. El conflicto en la aplicación de la norma tributaria	171
A) <i>Introducción</i>	171
B) <i>Conflicto en la aplicación de la norma tributaria en particular</i>	171
1. Requisitos.....	171
2. Procedimiento	173
3. Efectos	173
VII. La simulación	174
A) <i>Introducción</i>	174
B) <i>Elemento subjetivo</i>	175
C) <i>Procedimiento</i>	175
D) <i>Prueba</i>	176
E) <i>Efectos</i>	176
VIII. La figura del levantamiento del velo de la personalidad jurídica en materia tributaria. Los negocios jurídicos indirectos	177
A) <i>Levantamiento del velo de la personalidad jurídica</i>	177
1. Introducción	177
2. Incorporación al ámbito tributario.....	177
3. Límites	178
B) <i>Negocios jurídicos indirectos</i>	178
IX. La delimitación de la calificación, el conflicto en la aplicación de la norma y la simulación	179

PARTE II
EL ORDENAMIENTO JURÍDICO DE LOS INGRESOS
DE LOS ENTES PÚBLICOS

SECCIÓN I
EL ORDENAMIENTO JURÍDICO DE LOS INGRESOS
TRIBUTARIOS. ELEMENTOS COMUNES DEL
DERECHO TRIBUTARIO

CAPÍTULO 7

LOS CONCEPTOS Y CATEGORÍAS PROPIOS DEL DERECHO TRIBUTARIO (I)	185
I. El Derecho Tributario como parte del Derecho Financiero y Tributario	185
II. Las categorías en el Derecho Tributario	186
<i>A) Relación jurídico-tributaria</i>	<i>186</i>
<i>B) Otras categorías.</i>	<i>187</i>
<i>C) Punto de encuentro</i>	<i>188</i>
III. Prestaciones patrimoniales de carácter público.	189
<i>A) Concepto</i>	<i>189</i>
<i>B) Clases</i>	<i>190</i>
IV. El tributo	192
<i>A) Concepto</i>	<i>192</i>
<i>B) Características.</i>	<i>193</i>
<i>C) Clases</i>	<i>195</i>
V. El impuesto.	196
<i>A) Introducción</i>	<i>196</i>
<i>B) Concepto</i>	<i>196</i>
<i>C) Características.</i>	<i>197</i>
<i>D) Clases</i>	<i>197</i>
1. Impuestos reales e impuestos personales	197

	<u><i>Página</i></u>
2. Impuestos subjetivos e impuestos objetivos	198
3. Impuestos directos e impuestos indirectos	198
4. Impuestos instantáneos e impuestos periódicos	198
5. Impuestos de finalidad predominantemente recaudatoria e impuestos de finalidad predominantemente económica-social o extrafiscales	199
 CAPÍTULO 8	
LOS CONCEPTOS Y CATEGORÍAS PROPIOS DEL DERECHO TRIBUTARIO (Y II)	201
I. La tasa	201
A) <i>Introducción</i>	201
B) <i>Concepto legal</i>	202
C) <i>Elementos esenciales</i>	205
1. Hecho imponible	205
2. Sujetos pasivos	206
3. Elementos cuantitativos	206
4. Pago	207
5. Gestión	207
II. La contribución especial	207
A) <i>Introducción</i>	207
B) <i>Concepto legal</i>	207
C) <i>Elementos esenciales</i>	209
1. Hecho imponible	210
2. Sujetos pasivos	210
3. Base imponible	210
4. Cuota	210
5. Devengo	211
6. Establecimiento	211
7. Colaboración ciudadana	211

	<u><i>Página</i></u>
III. Los precios públicos	211
A) <i>Introducción</i>	<i>211</i>
B) <i>Concepto legal</i>	<i>212</i>
C) <i>Elementos esenciales</i>	<i>213</i>
1. Establecimiento	213
2. Cuantía	213
3. Cobro.....	214
CAPÍTULO 9	
LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS. EL HECHO	
IMPONIBLE.....	215
I. Las situaciones jurídicas derivadas de la aplicación de los	
tributos	215
A) <i>Planteamiento</i>	<i>215</i>
B) <i>Obligaciones y derechos de los contribuyentes</i>	<i>216</i>
1. Obligaciones	216
a) Planteamiento	216
b) Obligaciones materiales.....	217
c) Obligaciones formales	217
d) Obligaciones entre particulares resultantes del tri- buto.....	219
e) Obligaciones tributarias dimanantes de la asisten- cia mutua	220
2. Derechos.....	220
3. Inteligencia artificial.....	222
C) <i>Derechos y obligaciones de la Administración tributaria</i>	<i>226</i>
D) <i>Otras situaciones activas y pasivas</i>	<i>227</i>
II. La obligación tributaria principal	228
A) <i>Planteamiento</i>	<i>228</i>
B) <i>Concepto</i>	<i>228</i>

	<u><i>Página</i></u>
III. La obligación tributaria de realizar pagos a cuenta.	230
A) <i>Planteamiento</i>	230
B) <i>Función y naturaleza</i>	230
1. <i>Función</i>	230
2. <i>Naturaleza</i>	230
C) <i>Clases</i>	231
IV. Las obligaciones tributarias accesorias	231
A) <i>Planteamiento</i>	231
B) <i>Interés de demora</i>	231
1. <i>Concepto y naturaleza</i>	231
2. <i>Supuestos</i>	232
3. <i>Cuantificación</i>	233
C) <i>Recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo</i>	233
D) <i>Recargos del período ejecutivo. Remisión</i>	235
V. Las obligaciones tributarias conexas	235
VI. El hecho imponible	235
A) <i>Planteamiento</i>	235
B) <i>Concepto</i>	236
C) <i>Elementos</i>	238
1. <i>Planteamiento</i>	238
2. <i>Elemento objetivo</i>	238
3. <i>Elemento subjetivo</i>	239
VII. El devengo y la exigibilidad.	239
A) <i>Devengo</i>	239
B) <i>Exigibilidad</i>	240
VIII. Las exenciones.	240
A) <i>Planteamiento</i>	240
1. <i>Concepto</i>	240
2. <i>Fundamento</i>	240
B) <i>Clases</i>	241

	<u><i>Página</i></u>
1. Exenciones objetivas y subjetivas.....	241
2. Exenciones temporales y permanentes	241
3. Exenciones totales y parciales.	241
4. Exenciones fiscales y extrafiscales	242
IX. Los supuestos de no sujeción	242
CAPÍTULO 10	
LOS OBLIGADOS TRIBUTARIOS (I)	243
I. Los obligados tributarios	243
<i>A) Planteamiento</i>	<i>243</i>
<i>B) Capacidad de obrar</i>	<i>245</i>
<i>C) Representación.....</i>	<i>245</i>
1. Representación legal	245
2. Representación voluntaria	246
3. Representación de personas o entidades no residentes	246
4. Efectos de la representación	246
5. Asesores fiscales	247
<i>D) Domicilio fiscal</i>	<i>247</i>
1. Introducción	247
2. Personas físicas	247
3. Personas jurídicas	248
4. Herencias yacentes, comunidades de bienes y unidades económicas o patrimonios separados susceptibles de imposición.....	249
5. Personas o entidades no residentes	249
6. Deberes y potestades.....	249
II. El sujeto activo de las obligaciones tributarias	250
III. El sujeto pasivo de la obligación tributaria principal	250
<i>A) Concepto</i>	<i>250</i>
<i>B) Contribuyente</i>	<i>251</i>
1. Concepto.....	251

	<u><i>Página</i></u>
2. Situación jurídica	252
C) <i>Sustituto</i>	252
1. Concepto.....	252
2. Delimitación	254
 CAPÍTULO 11	
LOS OBLIGADOS TRIBUTARIOS (Y II)	255
I. Los obligados a realizar pagos a cuenta	255
A) <i>Planteamiento</i>	255
B) <i>Obligado a realizar pagos fraccionados</i>	256
C) <i>Retenedor</i>	256
1. Formulación legal.....	256
2. Retención y sustitución	256
3. Características	257
D) <i>Obligado a practicar ingresos a cuenta</i>	257
II. Los obligados en las obligaciones entre particulares resultantes del tributo	258
A) <i>Planteamiento</i>	258
B) <i>Obligado a repercutir</i>	258
C) <i>Obligado a soportar la repercusión</i>	258
D) <i>Obligado a soportar la retención</i>	259
E) <i>Obligado a soportar el ingreso a cuenta</i>	259
III. Los sucesores	259
A) <i>Planteamiento</i>	259
B) <i>Sucesores de personas físicas</i>	259
1. Herederos y legatarios.....	259
2. Herencia yacente	260
3. Pago	260
C) <i>Sucesores de personas jurídicas y de entidades sin personalidad jurídica</i>	260

	<u><i>Página</i></u>
1. Disolución y liquidación con limitación de la responsabilidad patrimonial	260
2. Disolución y liquidación sin limitación de la responsabilidad patrimonial.....	261
3. Disolución sin liquidación	261
4. Disolución de fundaciones y otras entidades	261
5. Procedimiento	261
6. Alcance material.....	262
IV. Los responsables tributarios.....	262
A) <i>Planteamiento general</i>	262
B) <i>Responsabilidad subsidiaria</i>	266
C) <i>Responsabilidad solidaria</i>	267
D) <i>Supuestos de responsabilidad subsidiaria en particular</i>	268
1. Administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas	268
2. Integrantes de la administración concursal y liquidadores	274
3. Adquirentes de bienes	274
4. Agentes y comisionistas de aduanas	274
5. Contratistas y subcontratistas de ejecución de obra o prestación de servicios.....	275
6. Personas o entidades que tengan el control efectivo sobre otras	276
7. Otros supuestos	276
E) <i>Supuestos de responsabilidad solidaria en particular</i>	277

CAPÍTULO 12

LA CUANTIFICACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA PRINCIPAL	281
I. La cuantificación de las obligaciones tributarias	281
II. La base imponible	282
A) <i>Concepto</i>	282

	<u><i>Página</i></u>
B) <i>Naturaleza</i>	282
C) <i>Funciones</i>	283
III. Los métodos de determinación de la base imponible	284
A) <i>Introducción</i>	284
B) <i>Métodos de determinación de la base imponible en particular</i>	284
1. Planteamiento.	284
2. Estimación directa	285
3. Estimación objetiva	286
4. Estimación indirecta.	287
5. Comprobación de valores.	290
6. Acuerdos previos de valoración.	292
IV. La base liquidable	293
A) <i>Concepto</i>	293
B) <i>Reducciones</i>	293
V. El tipo de gravamen	294
A) <i>Concepto</i>	294
B) <i>Modalidades</i>	294
C) <i>Función</i>	294
VI. La cuota tributaria	295
A) <i>Concepto</i>	295
B) <i>Modalidades</i>	295
C) <i>Reducción</i>	295
D) <i>Cuota líquida</i>	296
E) <i>Cuota diferencial</i>	296
F) <i>Métodos de determinación</i>	296
VII. La deuda tributaria	297
A) <i>Concepto</i>	297
B) <i>Contenido</i>	297

CAPÍTULO 13

LA EXTINCIÓN Y LAS GARANTÍAS DE LA DEUDA

TRIBUTARIA.....	299
I. La extinción de la deuda tributaria.....	299
A) <i>Planteamiento</i>	299
B) <i>Causas</i>	300
II. El pago.....	301
A) <i>Concepto</i>	301
B) <i>Sujetos</i>	302
C) <i>Objeto</i>	302
D) <i>Plazos</i>	303
E) <i>Formas</i>	304
F) <i>Suspensión. Aplazamiento y fraccionamiento</i>	305
1. <i>Suspensión</i>	305
2. <i>Aplazamiento y fraccionamiento</i>	305
G) <i>Efectos</i>	307
III. La prescripción	308
A) <i>Concepto</i>	308
B) <i>Naturaleza</i>	308
C) <i>Supuestos y plazos</i>	309
D) <i>Inicio del plazo</i>	311
E) <i>Interrupción del plazo</i>	312
F) <i>Efectos</i>	316
IV. Otras formas de extinción de la deuda tributaria	317
A) <i>Introducción</i>	317
B) <i>Compensación</i>	317
1. <i>Concepto</i>	317
2. <i>Requisitos</i>	317
3. <i>Clases</i>	318

	<u><i>Página</i></u>
a) Compensación a iniciativa del obligado tributario .	318
b) Compensación de oficio	318
4. Efectos	319
5. Cuenta corriente tributaria	320
C) <i>Extinción de deudas tributarias de las entidades de Derecho público mediante deducciones sobre transferencias de la Administración del Estado</i>	321
D) <i>Condonación</i>	321
E) <i>Confusión</i>	322
F) <i>Insolvencia</i>	322
V. Las garantías de la deuda tributaria	323
A) <i>Planteamiento</i>	323
B) <i>Prelación en el cobro</i>	323
C) <i>Garantías reales</i>	325
1. Hipoteca legal tácita.	325
2. Afección de bienes y derechos	325
3. Derecho de retención.	325
4. Medidas cautelares.	325
a) Planteamiento	325
b) Características	326
c) Medidas en concreto	326
d) Supuestos especiales	327
e) Cese	328
 CAPÍTULO 14	
LA APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS. INFORMACIÓN Y ASISTENCIA A LOS OBLIGADOS TRIBUTARIOS	329
I. La aplicación de los tributos	329
A) <i>Introducción</i>	329
B) <i>Articulación</i>	330

	<u><i>Página</i></u>
II. Las actuaciones administrativas de información y asistencia a los obligados tributarios	331
<i>A) Introducción</i>	<i>331</i>
<i>B) Publicaciones</i>	<i>332</i>
<i>C) Comunicaciones y actuaciones de información</i>	<i>333</i>
<i>D) Contestaciones a consultas escritas</i>	<i>334</i>
<i>E) Información con carácter previo a la adquisición o transmisión de bienes inmuebles</i>	<i>335</i>
<i>F) Emisión de certificados tributarios</i>	<i>336</i>
<i>G) Acuerdos previos de valoración: remisión</i>	<i>337</i>
III. La colaboración social en la aplicación de los tributos . . .	337
<i>A) Planteamiento</i>	<i>337</i>
<i>B) Obligaciones y deberes de información</i>	<i>337</i>
1. Introducción	337
2. Sujetos y objeto	338
a) Sujeción general	338
b) Sujeción específica	339
c) Sujeción de autoridades públicas	342
3. Forma	343
4. Límites	343
5. Carácter de la información	345
IV. La colaboración social en sentido estricto	346
<i>A) Planteamiento</i>	<i>346</i>
<i>B) Desarrollo</i>	<i>347</i>
V. La asistencia mutua	347
<i>A) Planteamiento</i>	<i>347</i>
<i>B) Desarrollo</i>	<i>347</i>
VI. Publicidad de situaciones de incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias	348
<i>A) Introducción</i>	<i>348</i>
<i>B) Supuestos</i>	<i>348</i>

	<u><i>Página</i></u>
C) <i>Contenido</i>	349
D) <i>Procedimiento</i>	349
VII. Los códigos de buenas prácticas tributarias	350
A) <i>Planteamiento</i>	350
B) <i>Desarrollo</i>	350
 CAPÍTULO 15	
LA APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS: NORMAS COMUNES SOBRE ACTUACIONES Y PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS	351
I. Las normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios	351
A) <i>Planteamiento</i>	351
B) <i>Fuentes normativas</i>	352
II. La iniciación. La denuncia.	353
A) <i>Modos de iniciación.</i>	353
B) <i>Denuncia</i>	353
1. <i>Naturaleza.</i>	353
2. <i>Situación jurídica del denunciante.</i>	354
3. <i>Un supuesto especial</i>	354
III. El desarrollo y la instrucción	354
A) <i>Derechos.</i>	354
B) <i>Documentación</i>	355
C) <i>Potestades de comprobación e investigación</i>	355
IV. La prueba	357
A) <i>Naturaleza</i>	357
B) <i>Carga</i>	357
C) <i>Medios y valoración.</i>	357
D) <i>Presunciones</i>	358
V. La entrada en el domicilio de los obligados tributarios ...	359

	<u><i>Página</i></u>
VI. La terminación de los procedimientos tributarios.....	363
<i>A) Formas de terminación</i>	<i>363</i>
<i>B) Resolución</i>	<i>363</i>
1. Obligación de resolver	363
2. Plazo	364
3. Efectos	364
a) Procedimientos iniciados a instancia de parte	364
b) Procedimientos iniciados de oficio	365
4. Liquidaciones tributarias	365
a) Concepto.....	365
b) Características	366
c) Clases	366
VII. Las notificaciones	367
<i>A) Régimen general</i>	<i>367</i>
1. Normativa aplicable	367
2. Lugar.....	367
3. Legitimados para la recepción.....	368
4. Notificación por comparecencia.....	368
5. Notificaciones y comunicaciones electrónicas	369
<i>B) Régimen especial de las liquidaciones tributarias.....</i>	<i>371</i>
1. Introducción	371
2. Contenido	371
3. Supuestos singulares	372
 CAPÍTULO 16	
ACTUACIONES Y PROCEDIMIENTOS DE GESTIÓN.....	373
I. La gestión tributaria.....	373
<i>A) Planteamiento</i>	<i>373</i>
<i>B) Concepto</i>	<i>374</i>
<i>C) Fuentes normativas.....</i>	<i>375</i>

	<u><i>Página</i></u>
II. Las formas de iniciación	375
A) <i>Planteamiento</i>	375
B) <i>Declaración tributaria</i>	376
1. Concepto	376
2. Procedimiento	376
3. Efectos	377
C) <i>Autoliquidación</i>	377
1. Concepto	377
2. Naturaleza	378
3. Efectos	379
4. Condiciones generales de presentación	380
5. Actuaciones de la Administración tributaria	380
6. Rectificación	380
D) <i>Comunicación de datos</i>	381
E) <i>Autoliquidaciones, declaraciones y comunicaciones complementarias o sustitutivas</i>	381
1. Autoliquidaciones complementarias	381
2. Declaraciones y comunicaciones complementarias o sustitutivas	382
III. Los procedimientos de gestión tributaria	382
A) <i>Enumeración</i>	382
B) <i>Procedimiento de devolución iniciado mediante autoliquidación, solicitud o comunicación de datos</i>	383
1. Supuestos	383
2. Iniciación	383
3. Desarrollo	383
4. Terminación	384
C) <i>Procedimiento iniciado mediante declaración</i>	384
1. Iniciación	384
2. Desarrollo	385
D) <i>Procedimiento de verificación de datos</i>	386

	<u><i>Página</i></u>
1. Supuestos	386
2. Iniciación.....	387
3. Desarrollo.....	388
4. Terminación	388
5. Efectos	389
<i>E) Procedimiento de comprobación de valores</i>	<i>389</i>
1. Supuestos	389
2. Iniciación.....	389
3. Desarrollo.....	390
4. Tasación pericial contradictoria.....	390
a) Supuestos	390
b) Desarrollo.....	391
c) Efectos	391
<i>F) Procedimiento de comprobación limitada</i>	<i>392</i>
1. Supuestos	392
2. Iniciación.....	393
3. Desarrollo.....	394
4. Terminación	395
5. Efectos	396
<i>G) Recuperación de ayudas de Estado que afecten al ámbito tri-</i>	
<i>butario</i>	<i>396</i>
1. Introducción	396
2. Naturaleza.....	397
3. Modalidades	397
4. Efectos	398
5. Procedimientos.....	398

CAPÍTULO 17

ACTUACIONES Y PROCEDIMIENTOS DE INSPECCIÓN	401
I. Las actuaciones y el procedimiento de inspección	401
<i>A) Planteamiento</i>	<i>401</i>

	<u><i>Página</i></u>
B) <i>Fuentes normativas</i>	402
II. Las funciones de la Inspección de los tributos	402
A) <i>Introducción</i>	402
B) <i>Relación</i>	403
1. Funciones de comprobación e investigación	403
2. Funciones de información	404
3. Funciones de liquidación	404
4. Funciones de asesoramiento	404
5. Otras funciones	404
III. Las facultades de la Inspección de los tributos	405
A) <i>Consideración</i>	405
B) <i>Facultades</i>	405
IV. La documentación de las actuaciones de la Inspección de los tributos	406
A) <i>Formas</i>	406
B) <i>Actas</i>	406
1. Concepto	406
2. Naturaleza y valor probatorio	407
V. El procedimiento de inspección	407
A) <i>Objeto</i>	407
B) <i>Iniciación</i>	408
C) <i>Desarrollo</i>	408
1. Medidas cautelares	408
a) <i>Introducción</i>	408
b) <i>Contenido</i>	409
c) <i>Límites</i>	409
d) <i>Ratificación y levantamiento</i>	409
2. Alcance	409
3. Plazos	410
4. Lugar	412

	<u><i>Página</i></u>
5. Horario	413
<i>D) Terminación</i>	<i>413</i>
1. Introducción	413
2. Actas	414
a) Contenido	414
b) Clases	415
a') Introducción	415
b') Actas con acuerdo	415
c') Actas de conformidad	418
d') Actas de disconformidad	419
VI. Otras actuaciones de la Inspección de los tributos	420
<i>A) Aplicación del método de estimación indirecta</i>	<i>420</i>
<i>B) Informe para la declaración del conflicto en la aplicación de la norma tributaria</i>	<i>421</i>
<i>C) Declaración de responsabilidad en el procedimiento inspector</i>	<i>423</i>
CAPÍTULO 18	
ACTUACIONES Y PROCEDIMIENTOS DE RECAUDACIÓN..	425
I. La recaudación tributaria	425
<i>A) Planteamiento</i>	<i>425</i>
<i>B) Naturaleza</i>	<i>426</i>
<i>C) Fuentes normativas</i>	<i>426</i>
II. Los órganos recaudadores	428
<i>A) Órganos recaudadores</i>	<i>428</i>
<i>B) Facultades</i>	<i>429</i>
III. Las modalidades de recaudación	430
<i>A) Introducción</i>	<i>430</i>
<i>B) Período voluntario</i>	<i>430</i>
<i>C) Período ejecutivo</i>	<i>431</i>
1. Modos de recaudación	431

	<u><i>Página</i></u>
2. Momento del inicio.....	431
3. Efectos	432
IV. El procedimiento de apremio	433
<i>A) Introducción</i>	<i>433</i>
<i>B) Naturaleza.....</i>	<i>433</i>
<i>C) Concurrencia.....</i>	<i>434</i>
<i>D) Suspensión</i>	<i>434</i>
<i>E) Iniciación</i>	<i>435</i>
1. Providencia de apremio	435
2. Plazo de ingreso.....	436
3. Ejecución de garantías	436
4. Embargo	437
V. Los otros procedimientos recaudatorios. Remisión.	441
 CAPÍTULO 19	
LAS VIOLACIONES DEL ORDENAMIENTO JURÍDICO- TRIBUTARIO Y SU SANCIÓN (I).....	443
I. Las violaciones del ordenamiento jurídico-tributario	443
<i>A) Planteamiento</i>	<i>443</i>
<i>B) Fuentes normativas.....</i>	<i>445</i>
II. Las infracciones tributarias	447
<i>A) Concepto</i>	<i>447</i>
<i>B) Elementos</i>	<i>447</i>
III. Las clases de infracciones tributarias.....	452
<i>A) Clasificación</i>	<i>452</i>
<i>B) Calificación</i>	<i>452</i>
1. Criterio general	452
2. Ocultación de datos	452
3. Medios fraudulentos.....	453

	<u><i>Página</i></u>
IV. Las sanciones tributarias.....	453
<i>A) Naturaleza.....</i>	453
<i>B) Clases</i>	453
<i>C) Cuantificación.....</i>	454
V. Los sujetos infractores.....	455
<i>A) Sujetos infractores.....</i>	455
<i>B) Responsables</i>	456
<i>C) Sucesores</i>	457
VI. Las infracciones y sanciones tributarias en particular....	457
<i>A) Introducción</i>	457
<i>B) Infracciones leves. Sanción</i>	458
<i>C) Infracciones graves. Sanción.....</i>	459
<i>D) Infracciones muy graves. Sanción.....</i>	466
VII. Reducción de las sanciones.....	467
VIII. La extinción de la responsabilidad derivada de las infracciones y de las sanciones tributarias.....	468
<i>A) Extinción de la responsabilidad derivada de las infracciones tributarias</i>	468
1. Causas.....	468
2. Prescripción	468
<i>B) Extinción de las sanciones tributarias</i>	469
IX. El procedimiento sancionador en materia tributaria	469
<i>A) Naturaleza.....</i>	469
<i>B) Fuentes normativas.....</i>	470
<i>C) Desarrollo</i>	470
1. Iniciación.....	470
2. Instrucción	471
3. Terminación	472
4. Impugnación	473

CAPÍTULO 20

LAS VIOLACIONES DEL ORDENAMIENTO JURÍDICO-TRIBUTARIO Y SU SANCIÓN (Y II)	475
I. Los delitos contra la Hacienda Pública	475
A) <i>Introducción</i>	475
B) <i>Delimitación</i>	476
II. El delito de defraudación en materia tributaria	476
A) <i>Definición legal</i>	476
B) <i>Naturaleza</i>	476
C) <i>Elementos del tipo</i>	477
1. Elemento objetivo	477
2. Elemento subjetivo	480
3. Regularización	480
D) <i>Sujeto activo</i>	481
1. Obligados tributarios	481
2. Personas jurídicas	482
3. Exclusión de responsabilidad penal de las personas jurídicas	483
E) <i>Penas</i>	485
F) <i>Responsabilidad civil derivada del delito contra la Hacienda Pública</i>	487
G) <i>Relación entre el orden administrativo y el penal en materia tributaria</i>	487
1. Desarrollo	487
2. Procedimiento	489
3. Aspectos criticables	490
III. El delito de defraudación en materia tributaria con relación a la Unión Europea	492
IV. El delito de defraudación a la Seguridad Social	493
A) <i>Definición legal</i>	493
B) <i>Elementos del tipo</i>	493

	<u><i>Página</i></u>
C) <i>Penas</i>	493
D) <i>Relación entre el orden administrativo y el penal en materia de seguridad social</i>	494
V. El delito contable.	495
A) <i>Definición y elementos del tipo</i>	495
B) <i>Penas</i>	495
VI. La extinción de la responsabilidad penal	495
CAPÍTULO 21	
LA REVISIÓN EN VÍA ADMINISTRATIVA DE LA MATERIA TRIBUTARIA (I)	497
I. La potestad de revisión en materia tributaria	497
A) <i>Introducción</i>	497
B) <i>Potestad y procedimiento</i>	498
C) <i>Clases de procedimientos</i>	499
D) <i>Reglas comunes</i>	500
1. Irrecurribilidad	500
a) Irrecurribilidad relativa	500
b) Irrecurribilidad absoluta.	500
2. Desarrollo	500
3. Motivación	501
E) <i>Fuentes normativas</i>	501
II. Los procedimientos especiales de revisión en particular. ..	502
A) <i>Procedimiento de revisión de actos nulos de pleno derecho</i> ...	502
1. Supuestos	502
2. Desarrollo y terminación	502
B) <i>Declaración de lesividad de actos anulables</i>	503
1. Supuestos	503
2. Desarrollo y terminación	504
C) <i>Revocación de los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones.</i>	504

	<u><i>Página</i></u>
1. Supuestos	504
2. Desarrollo y terminación	505
D) <i>Rectificaciones de errores</i>	506
1. Supuestos	506
2. Desarrollo y terminación	507
E) <i>Devolución de ingresos indebidos</i>	508
1. Supuestos	508
2. Desarrollo y terminación	509
III. El recurso de reposición	510
A) <i>Planteamiento</i>	510
B) <i>Características</i>	510
C) <i>Actos recurribles</i>	511
D) <i>Desarrollo y terminación</i>	511
 CAPÍTULO 22	
LA REVISIÓN EN VÍA ADMINISTRATIVA DE LA MATERIA TRIBUTARIA (Y II)	515
I. Las reclamaciones económico-administrativas	515
A) <i>Planteamiento</i>	515
B) <i>Naturaleza</i>	516
C) <i>Fuentes normativas</i>	517
II. La materia económico-administrativa	518
A) <i>Ámbito de aplicación</i>	518
B) <i>Actos reclamables</i>	519
III. Los órganos competentes. Los interesados	520
A) <i>Órganos competentes</i>	520
B) <i>Interesados</i>	521
IV. La suspensión	522
V. El procedimiento general económico-administrativo	523
A) <i>Procedimiento en única o primera instancia</i>	523

	<u><i>Página</i></u>
1. Iniciación.....	523
2. Desarrollo.....	524
3. Terminación.....	525
<i>B) Recursos</i>	<i>526</i>
1. Recurso de anulación.....	526
2. Recurso de alzada ordinario.....	526
3. Recurso contra la ejecución.....	527
4. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio	527
5. Recurso extraordinario para la unificación de doctrina .	528
6. Recurso extraordinario de revisión.....	529
VI. El procedimiento abreviado	530
<i>A) Ámbito.....</i>	<i>530</i>
<i>B) Desarrollo y terminación.....</i>	<i>530</i>
VII. El planteamiento de cuestiones prejudiciales ante el Tri- bunal de Justicia de la Unión Europea	531
VIII. El recurso contencioso-administrativo en materia tributa- ria	532

SECCIÓN II EL ORDENAMIENTO JURÍDICO DE LOS INGRESOS CREDITICIOS

CAPÍTULO 23

LOS INGRESOS CREDITICIOS	537
I. El crédito público.....	537
II. La deuda pública	538
<i>A) Concepto</i>	<i>538</i>
<i>B) Naturaleza.....</i>	<i>539</i>
1. Planteamiento.....	539
2. Elementos.....	539
3. Especialidades	540

	<u><i>Página</i></u>
C) <i>Clases</i>	542
1. <i>Sujetos</i>	542
2. <i>Tiempo</i>	542
3. <i>Forma de instrumentación</i>	543
4. <i>Destino</i>	543
III. La emisión y transmisión de la deuda del Estado	543
A) <i>Emisión</i>	543
1. <i>Ley de emisión</i>	543
2. <i>Fases</i>	545
B) <i>Modificación</i>	545
C) <i>Transmisión</i>	546
IV. Deuda pública y sostenibilidad financiera	546
A) <i>Planteamiento</i>	546
B) <i>Medidas preventivas, correctivas y coercitivas</i>	547
V. Las garantías de la deuda del Estado	547
VI. La conversión de la deuda del Estado	548
A) <i>Concepto</i>	548
B) <i>Régimen jurídico</i>	548
VII. La extinción de la deuda del Estado	549
A) <i>Amortización</i>	549
B) <i>Prescripción</i>	549
C) <i>Repudio</i>	550
VIII. Los avales del Estado	551
A) <i>Concepto</i>	551
B) <i>Régimen jurídico</i>	551
IX. Las operaciones de crédito de los Organismos Autónomos y de los demás organismos integrantes del Sector Público Estatal	552
A) <i>Organismos Autónomos</i>	552
B) <i>Demás organismos integrantes del sector público estatal</i>	552

	<u><i>Página</i></u>
X. Las operaciones de crédito de las Comunidades Autónomas y de las Corporaciones Locales	553
A) <i>Operaciones de crédito de las Comunidades Autónomas</i>	553
1. Fuentes normativas	553
2. Régimen jurídico	553
B) <i>Operaciones de crédito de las Corporaciones Locales</i>	554
1. Fuentes normativas	554
2. Régimen jurídico	555

SECCIÓN III EL ORDENAMIENTO JURÍDICO DE LOS INGRESOS PATRIMONIALES Y DE OTROS INGRESOS DE LOS ENTES PÚBLICOS

CAPÍTULO 24

LOS INGRESOS PATRIMONIALES. OTROS INGRESOS DE LOS ENTES PÚBLICOS	559
I. El patrimonio como recurso financiero	560
A) <i>Planteamiento</i>	560
B) <i>Concepto</i>	561
C) <i>Clases</i>	561
1. Planteamiento.	561
2. Bienes y derechos de dominio público o demaniales ...	561
3. Bienes y derechos de dominio privado o patrimoniales.	562
II. Los aspectos básicos del régimen jurídico del patrimonio de la Administración General del Estado y de los organismos públicos dependientes o vinculados a ella	562
A) <i>Fuentes normativas</i>	562
B) <i>Ámbito material y competencias</i>	563
C) <i>Facultades y prerrogativas</i>	563
D) <i>Patrimonio empresarial de la Administración General del Estado</i>	564

	<u>Página</u>
E) <i>Carácter financiero</i>	564
F) <i>Patrimonio de los Organismos Autónomos, de las Entidades públicas empresariales y de las Agencias Estatales</i>	565
III. Los ingresos patrimoniales de las Comunidades Autónomas y de las Corporaciones Locales	566
A) <i>Comunidades Autónomas</i>	566
1. Fuentes normativas	566
2. Régimen jurídico	567
B) <i>Corporaciones Locales</i>	568
1. Fuentes normativas	568
2. Régimen jurídico	568
IV. Los ingresos monopolísticos	569
A) <i>Planteamiento</i>	569
B) <i>Situación actual</i>	569
V. Los ingresos derivados de asignaciones presupuestarias en favor de las Comunidades Autónomas	570
A) <i>Planteamiento</i>	570
B) <i>Naturaleza</i>	570
VI. Los ingresos procedentes del Fondo de Compensación Interterritorial y de otros fondos	570
A) <i>Fondo de Compensación Interterritorial</i>	570
1. Planteamiento	570
2. Régimen jurídico	570
B) <i>Otros Fondos</i>	571
VII. Los ingresos derivados de asignaciones presupuestarias en favor de las Corporaciones Locales	572
A) <i>Planteamiento</i>	572
B) <i>Estructura</i>	572
VIII. Los ingresos procedentes de participaciones en tributos de otros entes públicos	573
A) <i>Planteamiento</i>	573
B) <i>Supuestos</i>	573

	<u><i>Página</i></u>
IX. Las transferencias con cargo a la Unión Europea	575
<i>A) Planteamiento</i>	<i>575</i>
<i>B) Gestión de los fondos comunitarios</i>	<i>575</i>

PARTE III
EL ORDENAMIENTO JURÍDICO DEL GASTO
PÚBLICO. EL DERECHO PRESUPUESTARIO

CAPÍTULO 25

EL DERECHO PRESUPUESTARIO.	579
I. El Derecho del gasto público. El Derecho Presupuestario	579
<i>A) Derecho del gasto público</i>	<i>579</i>
<i>B) Derecho Presupuestario</i>	<i>580</i>
II. Los Presupuestos Generales del Estado	580
<i>A) Concepto</i>	<i>580</i>
<i>B) Presupuestos Generales del Estado y Ley de Presupuestos Ge- nerales del Estado</i>	<i>581</i>
<i>C) Fuentes normativas</i>	<i>583</i>
III. El contenido de la Ley de Presupuestos Generales del Es- tado y el de los Presupuestos Generales del Estado	584
<i>A) Contenido de la Ley de Presupuestos Generales del Estado. . .</i>	<i>584</i>
<i>B) Contenido de los Presupuestos Generales del Estado</i>	<i>588</i>
IV. El crédito presupuestario	591
V. Los efectos de los Presupuestos Generales del Estado respecto a los gastos e ingresos públicos	592
<i>A) Introducción</i>	<i>592</i>
<i>B) Efectos respecto a los gastos públicos</i>	<i>592</i>
<i>C) Efectos respecto a los ingresos públicos</i>	<i>594</i>

CAPÍTULO 26

LOS PRINCIPIOS PRESUPUESTARIOS	597
I. Los llamados principios presupuestarios.....	597
A) <i>Concepto</i>	597
B) <i>Naturaleza</i>	597
C) <i>Significado</i>	598
II. El principio de unidad.....	598
A) <i>Concepto</i>	598
B) <i>Formulación normativa</i>	599
III. El principio de universalidad	600
A) <i>Concepto</i>	600
B) <i>Formulación normativa</i>	600
IV. El principio de estabilidad presupuestaria	601
A) <i>Introducción</i>	601
B) <i>Concepto</i>	601
C) <i>Medidas preventivas, correctivas y coercitivas</i>	603
1. <i>Introducción</i>	603
2. <i>Medidas preventivas</i>	604
3. <i>Medidas correctivas</i>	604
4. <i>Medidas coercitivas</i>	605
D) <i>Responsabilidades</i>	605
E) <i>La cláusula de salvaguardia</i>	606
V. El principio de no afectación.....	606
A) <i>Concepto</i>	606
B) <i>Formulación normativa</i>	607
VI. El principio de especialidad	607
A) <i>Concepto</i>	607
B) <i>Formulación normativa</i>	608
1. <i>Especialidad cualitativa</i>	608

	<u><i>Página</i></u>
2. Especialidad cuantitativa	609
3. Especialidad temporal	610
VII. El principio de anualidad	611
A) <i>Concepto</i>	611
B) <i>Formulación normativa</i>	611
C) <i>Prórroga del Presupuesto</i>	612
VIII. Los suplementos de crédito y los créditos extraordinarios	614
A) <i>Concepto</i>	614
B) <i>Requisitos</i>	615
IX. El deterioro de los principios presupuestarios	615
CAPÍTULO 27	
EL CICLO PRESUPUESTARIO (I)	617
I. El ciclo presupuestario. Los principios de legalidad y competencia en materia presupuestaria	617
A) <i>Planteamiento</i>	617
B) <i>Relaciones Gobierno-Cortes Generales</i>	617
C) <i>Relaciones Gobierno-Unión Europea</i>	619
D) <i>Principios y categorías</i>	619
1. Principios	619
2. Categorías	620
II. La elaboración	621
A) <i>Planteamiento</i>	621
B) <i>Desarrollo</i>	622
III. La aprobación	623
A) <i>Planteamiento</i>	623
B) <i>Desarrollo</i>	624
1. Congreso de los Diputados	624
2. Senado	625
3. De nuevo Congreso de los Diputados	626

	<u><i>Página</i></u>
4. Modificaciones posteriores	626
IV. La ejecución	627
A) <i>Planteamiento</i>	627
B) <i>Desarrollo</i>	628
1. Introducción	628
2. Fases del procedimiento de ejecución del gasto en particular	628
 CAPÍTULO 28	
EL CICLO PRESUPUESTARIO (Y II)	631
I. La liquidación y cierre	631
A) <i>Concepto</i>	631
B) <i>Régimen jurídico</i>	631
II. El control.	632
A) <i>Planteamiento</i>	632
B) <i>Clases</i>	632
1. Criterio orgánico	633
2. Criterio material.	633
C) <i>Control interno</i>	633
1. Delimitación general	633
2. Modalidades	634
a) Introducción	634
b) Función interventora	634
c) Control financiero permanente	635
d) Auditoría pública	637
D) <i>Control externo</i>	639
1. Planteamiento.	639
2. Control económico-financiero. El Tribunal de Cuentas.	639
3. Control político.	640
III. La contabilidad pública	642
A) <i>Planteamiento</i>	642

	<u><i>Página</i></u>
B) <i>Fuentes normativas</i>	643
C) <i>Fines</i>	643
D) <i>Competencias</i>	644
E) <i>Cuentadantes</i>	644
F) <i>La Cuenta General del Estado</i>	645
G) <i>El Plan General de Contabilidad Pública</i>	645
CAPÍTULO 29	
EL PRESUPUESTO DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS.	647
I. El Presupuesto de las Comunidades Autónomas	647
A) <i>Planteamiento</i>	647
B) <i>Fuentes normativas</i>	648
C) <i>Concepto</i>	650
II. El régimen jurídico del Presupuesto de las Comunidades Autónomas en particular	650
A) <i>Principios presupuestarios</i>	650
B) <i>Efectos</i>	651
C) <i>Contenido</i>	651
D) <i>Estructura</i>	652
E) <i>Elaboración y aprobación</i>	652
F) <i>Prórroga</i>	653
G) <i>Ejecución y control</i>	653
III. El Presupuesto de la Comunidad de Madrid	654
A) <i>Concepto</i>	654
B) <i>Fuentes normativas</i>	654
C) <i>Régimen jurídico</i>	654
1. <i>Contenido</i>	654
2. <i>Principios presupuestarios</i>	655
3. <i>Prórroga</i>	657

	<u><i>Página</i></u>
4. Elaboración, examen, enmienda y aprobación	657
5. Ejecución y control.....	658
 CAPÍTULO 30	
EL PRESUPUESTO DE OTROS ENTES PÚBLICOS	661
I. El Presupuesto de las Corporaciones Locales	661
<i>A) Planteamiento</i>	<i>661</i>
<i>B) Fuentes normativas</i>	<i>662</i>
<i>C) Régimen jurídico</i>	<i>662</i>
1. Características generales.....	662
2. Concepto.....	662
3. Principios presupuestarios	663
4. Contenido	663
5. Exigibilidad.....	664
6. Procedimiento	664
a) Elaboración.....	664
b) Aprobación inicial y definitiva	664
c) Impugnación.....	665
II. El Presupuesto del sector público institucional estatal ...	665
<i>A) Planteamiento</i>	<i>665</i>
<i>B) Régimen jurídico-presupuestario</i>	<i>666</i>
1. Organismos Autónomos.....	666
2. Otras entidades y fondos públicos.....	667
3. Agencias estatales	668
4. Ámbito autonómico y local.....	669
III. El Presupuesto de la Seguridad Social	669
<i>A) Integración</i>	<i>669</i>
<i>B) Elaboración</i>	<i>670</i>
<i>C) Procedimiento de gestión</i>	<i>670</i>
<i>D) Control.....</i>	<i>670</i>

	<u><i>Página</i></u>
IV. El Presupuesto de los órganos constitucionales y de relevancia constitucional	670
A) <i>Planteamiento</i>	<i>670</i>
B) <i>Autonomía presupuestaria</i>	<i>671</i>
C) <i>Régimen jurídico</i>	<i>672</i>
1. Principios de unidad y de universalidad	672
2. Autonomía y elaboración del proyecto de Presupuestos	672
3. Modificaciones presupuestarias	673
4. Ejecución	673
5. Control	673
CAPÍTULO 31	
LOS ILÍCITOS EN MATERIA PRESUPUESTARIA Y SUBVENCIONAL	675
I. Los ilícitos en materia presupuestaria y subvencional. ...	675
II. El delito por obtención indebida de subvenciones de las administraciones públicas o por alteración sustancial de sus fines	676
A) <i>Tipo</i>	<i>676</i>
B) <i>Elemento subjetivo</i>	<i>677</i>
C) <i>Penas</i>	<i>677</i>
D) <i>Reintegró</i>	<i>678</i>
E) <i>Relación entre el orden penal y el administrativo en esta materia</i>	<i>678</i>
III. El delito de defraudación a los Presupuestos Generales de la Unión Europea u otros administrados por ésta	678
A) <i>Tipo</i>	<i>678</i>
B) <i>Elemento subjetivo</i>	<i>679</i>
C) <i>Penas</i>	<i>679</i>
IV. El delito contra la correcta percepción de las prestaciones del sistema de la Seguridad Social	680
A) <i>Tipo</i>	<i>680</i>

	<u><i>Página</i></u>
B) <i>Penas</i>	680
C) <i>Reintegro</i>	681
D) <i>Relación entre el orden administrativo y el penal en esta materia</i>	681
V. Las infracciones administrativas en materia de subvenciones	682
A) <i>Planteamiento</i>	682
B) <i>Concepto</i>	682
C) <i>Clases</i>	682
D) <i>Responsables</i>	683
E) <i>Sanciones</i>	683
F) <i>Procedimiento sancionador</i>	684
VI. Las infracciones administrativas en materia presupuestaria y de gasto público	684
A) <i>Planteamiento</i>	684
B) <i>Responsables</i>	685
C) <i>Supuestos</i>	685
D) <i>Alcance</i>	685
E) <i>Procedimiento</i>	686
VII. La responsabilidad exigida por el Tribunal de Cuentas ...	686
A) <i>Planteamiento</i>	686
B) <i>Supuestos</i>	686
C) <i>Competencia</i>	687
D) <i>Clases</i>	687
E) <i>Procedimiento</i>	688

II. EL PODER FINANCIERO

A) CONCEPTO

Podemos considerar el poder financiero en sentido estricto como la facultad reconocida en favor de ciertos órganos integrantes de los entes públicos de establecer o aprobar ingresos y gastos públicos. Esta facultad, por ende, se remite a la actuación de los poderes públicos en el primero de los planos que señalábamos en la pregunta anterior, es decir, el del establecimiento o aprobación.

La categoría del poder financiero no se encuentra formulada directamente en el Derecho positivo. Ante este dato nos hemos de preguntar por el fundamento o no de su existencia y reconocimiento. La concurrencia de los siguientes factores nos debe llevar a una respuesta positiva: la existencia de ligámenes que unen con solidez los distintos brazos de la actividad financiera, y de los que tenemos noticias a través del capítulo anterior; las conexiones jurídicas, económicas y políticas que concurren en la actuación de los poderes públicos a la hora de establecer o aprobar ingresos y gastos públicos, y, por fin, la identidad del titular de las facultades de aprobar o establecer tanto ingresos como gastos públicos, que no es otro que el poder legislativo.

La acción combinada de estos factores desemboca en la acuñación por vía inductiva de una categoría jurídica, cuál es la del poder financiero.

B) MANIFESTACIONES

Se desprende de la definición que adelantábamos al comienzo de este apartado que el poder financiero, a su vez, se descompone en el poder sobre los ingresos de los entes públicos y en el poder sobre los gastos de éstos.

Dos observaciones proceden, sin embargo, a la hora de analizar una y otra faceta. Por un lado, abordamos en primer lugar el poder sobre el gasto público, con el fin de realzar el sentido último de toda la actividad financiera, que es nutrir el gasto público. Por otro, dentro del poder sobre los ingresos públicos, estudiamos después el poder tributario como el más enjundioso desde todos los puntos de vista.

III. EL PODER SOBRE EL GASTO PÚBLICO

A) CONCEPTO

Siguiendo la concepción estricta del poder financiero que hemos expuesto líneas atrás, el poder sobre el gasto público consiste en la facultad de aprobar los gastos de los entes públicos correspondientes atribuida a sus respectivos órganos representativos.

B) PODER SOBRE EL GASTO PÚBLICO EN PARTICULAR

Según el artículo 134.1 de la Constitución: «El examen, enmienda y aprobación de los Presupuestos Generales del Estado corresponde a las Cortes Generales». En igual sentido, y a título de ejemplo, en el campo autonómico corresponde a la Asamblea de Madrid el examen, enmienda, aprobación y control del Presupuesto de la Comunidad de Madrid, con arreglo al artículo 61.1 de la Ley Orgánica 3/1983, de 25 de febrero, del Estatuto de Autonomía de esta Comunidad. A su vez, y de conformidad con los artículos 168.4 y 169.2 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 marzo, compete al Pleno de la Corporación Local la aprobación del Presupuesto municipal o provincial.

Asimismo, según se desprende de los artículos 33.2 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, 44.1 de la Ley madrileña 9/1990, de 8 de noviembre, Reguladora de la Hacienda de la Comunidad de Madrid, y 162 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales a través de los Presupuestos pertinentes se aprueba el gasto o, dicho de otra manera, se aprueban las obligaciones de contenido económico que, como máximo, pueden reconocer los entes públicos afectados.

De todo lo anterior se deriva que el poder sobre el gasto público equivale en su expresión más sustancial al poder presupuestario o facultad de los órganos representativos públicos (Cortes Generales, Asambleas legislativas de las Comunidades Autónomas y Plenos de las Corporaciones Locales) de aprobar el Presupuesto pertinente. Esto, sin embargo, no debe ocultar que el poder presupuestario queda desvirtuado con más frecuencia de la admisible por el ejercicio abusivo de las competencias presupuestarias del poder ejecutivo amparado en determinadas técnicas a las que aludiremos en los capítulos dedicados al estudio del Presupuesto.

Por otro lado, advirtamos que el estudio del Presupuesto, categoría en la que se traduce el ejercicio del poder sobre el gasto público, se emprende en los capítulos 25 a 31, a los que nos remitimos.

IV. EL PODER TRIBUTARIO

A) INTRODUCCIÓN

1. El poder tributario es la facultad propia de determinados órganos representativos de los entes públicos en virtud de la cual pueden, a través de los cauces normativos oportunos, establecer o aprobar tributos como medio de nutrir el gasto preciso para financiar sus actividades.

2. Con respecto a la titularidad de la antedicha facultad hemos de distinguir una genérica y otra específica.

La titularidad genérica es propia del Estado en acepción amplia, es decir, del Estado en sentido estricto, de las Comunidades Autónomas y de las Corporaciones Locales.

La titularidad específica se refiere a aquel órgano concreto dentro de la estructura estatal, autonómica o local al que en particular se confiere la facultad aludida. Por la importancia de la materia y las exigencias de la democracia representativa, la titularidad específica se otorga a los órganos representativos por excelencia de cada uno de los entes públicos titulares genéricos a su vez.

3. El ejercicio del poder tributario tiene varios fundamentos. Al margen de los de carácter político y económico, el jurídico reside en la Constitución. En concreto, nos hemos de referir a los apartados 1 y 2 de su artículo 133, de los que nos ocuparemos más adelante.

B) NATURALEZA JURÍDICA

1. Criterios político-sociales hoy vigentes, junto a razones históricas, confieren, como hemos apuntado ya, la titularidad específica del poder tributario en el seno del Estado entendido en sentido estricto a la institución parlamentaria estatal, cuya voluntad en el campo normativo se manifiesta por medio de la ley. En consecuencia, el poder tributario del Estado se encuadra, desde un punto de vista jurídico-formal, dentro de la categoría genérica del poder legislativo, ya que su titular son las Cortes Generales y su manifestación se produce a través de la ley.

No debemos olvidar, sin embargo, que el poder tributario de las Cortes Generales o capacidad legislativa para establecer y regular tributos sufre mermas por el incremento de esta capacidad de los gobiernos de turno plasmado en el abuso del decreto-ley en detrimento del poder de la institución parlamentaria en materia tributaria.

2. Lo mismo se puede afirmar con respecto a la naturaleza jurídica del poder tributario de las Comunidades Autónomas, con la sustitución en tal supuesto de las Cortes Generales por las Asambleas legislativas de las Comunidades Autónomas y de la ley de las Cortes Generales por la del correspondiente Parlamento autonómico.

3. Junto al Estado y las Comunidades Autónomas existen otras entidades públicas como son las Corporaciones Locales –singularmente los municipios– dotadas de poder tributario con el alcance que más adelante analizaremos. Estas entidades no ostentan en manera alguna poder legislativo. En tales casos la naturaleza jurídica del poder tributario de las entidades locales se identifica con su poder normativo, que es diferenciable de la potestad reglamentaria de la que también gozan tales entidades.

C) CARACTERÍSTICAS

Las características más destacables del poder tributario son las siguientes:

1. Es intransmisible e irrenunciable para sus titulares.
2. Es abstracto. Su existencia no implica de por sí supremacía respecto a una persona o situación en concreto, sino que simplemente constituye una posibilidad de actuación de ciertos entes públicos, no referible antes de su ejercicio ni a personas ni a situaciones en particular.
3. Es constitucional, en el sentido de que su existencia queda reconocida en la Constitución.
4. Es territorial, esto es, su eficacia se constriñe en sus diversas manifestaciones a un determinado espacio territorial.
5. Es limitado tanto jurídica como económicamente.

V. EL PODER TRIBUTARIO DEL ESTADO

A) REGULACIÓN

1. La regulación constitucional del poder tributario del Estado se encuentra en el artículo 133.1 de la Constitución.

Este precepto señala, al igual que el artículo 4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que: «La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado mediante ley».

2. La norma transcrita merece los siguientes comentarios:

a) Su objeto es el poder tributario, ya que se ciñe al establecimiento o aprobación de los tributos.

b) Se ocupa del poder tributario del Estado frente al de las Comunidades Autónomas y Corporaciones Locales regulado en el apartado 2 del mismo artículo 133.

c) La concreción del titular específico del poder tributario dentro del Estado se lleva a cabo mediante el método jurídico-formal, como es el del cauce normativo a través del cual ha de ejercerse. Así es; al disponer el precepto comentado que el establecimiento de los tributos en el ámbito estatal es «mediante ley» está confiando a las Cortes Generales tal titularidad.

d) El empleo del concepto «potestad» en la norma comentada es impreciso categorialmente y confundidor. Téngase en cuenta que la potestad se emplaza en un campo distinto al del establecimiento del tributo, que es el propio del poder

tributario; en efecto, la potestad se sitúa en el amplio terreno de la exigencia de los tributos que han sido antes establecidos mediante el ejercicio del poder tributario.

A la luz de ello, el concepto potestad no aparece utilizado en el precepto con propiedad categorial, sino en su acepción genérica de facultad atribuida en concreto a un titular que le confiere un determinado ámbito de actuación, en este caso el del establecimiento de los tributos mediante ley.

e) La utilización del calificativo «originario» referido a la potestad responde a resabios históricos ya superados y no es afortunada.

La cláusula «originaria» ha de entenderse hoy como expresiva de que el poder general y de contenido más amplio para establecer cualquier tipo de tributos, dentro de los límites jurídicos correspondientes, es propio del Estado. Frente a ello el poder de las Comunidades Autónomas y, sobre todo, el de las Corporaciones Locales no goza de tal cualidad.

En cualquier caso, el poder tributario del Estado tiene como límites jurídicos: la Constitución y la normativa y los principios de la Unión Europea.

B) ÁMBITO

El tan citado artículo 133.1 no delimita el ámbito dentro del cual desde un punto de vista jurídico las Cortes Generales pueden ejercer su poder tributario. Tal ámbito material del poder tributario del Estado viene delimitado por los principios constitucional-tributarios que consagra el artículo 31.1 de la Constitución y por las limitaciones derivadas de la pertenencia de España a la Unión Europea, traídas principalmente por la mano de la armonización fiscal.

VI. EL PODER TRIBUTARIO DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS

A) REGULACIÓN

La regulación constitucional del poder tributario de las Comunidades Autónomas se encuentra en el artículo 133.2 de la Constitución, a cuyo tenor: «Las Comunidades Autónomas y las Corporaciones Locales podrán establecer y exigir tributos de acuerdo con la Constitución y las leyes». En este sentido se pronuncian también los artículos 6, uno, de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, y el artículo 42 de la Ley General Tributaria.

Los comentarios que la norma transcrita merece son estos:

1. Su objeto va más allá del establecimiento de los tributos autonómicos y, por tanto, de la categoría jurídica que cobija tal proceder, el poder

tributario. Además de a esta última categoría, la norma comentada, cuando alude a la posibilidad de exigir los tributos, se refiere a los derechos subjetivos y potestades de los que está dotada la Administración, en este caso autonómica, a la hora de reclamar tales tributos.

2. La norma que examinamos, como una simple lectura pone a las claras, se ocupa conjuntamente y con un mismo tenor del poder tributario propio de los titulares distintos del Estado, es decir, del de las Comunidades Autónomas y del de las Corporaciones Locales.
3. La remisión a las leyes que contiene el artículo comentado es de contenido complejo.

a) En primer término, ha de entenderse hecha a los Estatutos de Autonomía, los cuales, de conformidad con el artículo 81.1 de la Constitución, deben ser aprobados mediante ley orgánica. Citemos, a título de ejemplo, el artículo 59 a) del Estatuto de Autonomía de la Comunidad de Madrid, según el cual: «Se regularán necesariamente mediante ley de la Asamblea de Madrid: El establecimiento, la modificación y supresión de sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales, y de las exenciones y bonificaciones que les afecten».

b) En desarrollo del artículo 157.3 de la Constitución se aprobó la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, reformada posteriormente, entre otras, por la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre. Esta disposición legal se ocupa, además de otros extremos, de regular con planta general el ejercicio del poder tributario de las entidades autonómicas.

c) Al abrigo de la disposición adicional primera de la Constitución, y más en particular respectivamente de los artículos 41 de la Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre, del Estatuto de Autonomía para el País Vasco, y 45 de la Ley Orgánica 13/1982, de 10 de agosto, de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra, se aprobaron la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, y la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra.

Todas estas disposiciones diseñan para la Comunidad Autónoma del País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra un poder tributario de ámbito más amplio que el de planta general autonómica con el alcance que después examinaremos.

d) Por fin, con respecto al ejercicio del poder tributario autonómico en ciertos supuestos específicos y con el alcance que luego apuntaremos, hay que citar la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias.

B) ÁMBITO

1. Desde el punto de vista de las fuentes reguladoras el poder tributario de las Comunidades Autónomas es más restringido que el del Estado. Este último solo está limitado por la Constitución y las exigencias normativas y jurisdiccionales de la Unión Europea; aquél, sin embargo, lo está, además, por el nutrido número de fuentes mencionadas en el apartado anterior.

2. Lo mismo hay que decir desde el punto de vista del contenido o ámbito material del ejercicio del poder tributario. Las principales limitaciones que justifican esta afirmación son las siguientes:

a) Según el artículo 6.dos y tres de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas: «Los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imponible gravados por el Estado», por un lado, y, por otro, «Los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre tributos hechos imposibles generados por los tributos locales».

Como ha señalado la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, entre otras muchas la Sentencia 22/2019, de 14 de febrero: «El propósito de los límites del artículo 6 LOFCA no es tanto evitar cualquier supuesto de doble imposición, algo que resulta imposible en los sistemas tributarios modernos, integrados por una pluralidad de figuras que necesariamente coinciden o se solapan, al menos parcialmente, al recaer sobre distintas modalidades de renta, patrimonio o consumo. Se trata, en cambio, de garantizar que el ejercicio del poder tributario por los distintos niveles territoriales sea compatible con la existencia de "un sistema" ... objetivo que debe cohonestarse con el reconocimiento constitucional a las Comunidades Autónomas de la potestad de establecer tributos [arts. 133.2 y 157.1 b) CE]».

b) A su vez, el artículo 9 de la misma Ley Orgánica añade que: «Las Comunidades Autónomas podrán establecer sus propios impuestos, respetando, además de lo establecido en el artículo sexto de esta Ley, los siguientes principios:

»a) No podrán sujetarse elementos patrimoniales situados, rendimientos originados ni gastos realizados fuera del territorio de la respectiva Comunidad Autónoma.

»b) No podrán gravarse, como tales, negocios, actos o hechos celebrados o realizados fuera del territorio de la Comunidad impositora, ni la transmisión o ejercicio de bienes, derechos y obligaciones que no hayan nacido ni hubieran de cumplirse en dicho territorio o cuyo adquirente no resida en el mismo.

»c) No podrán suponer obstáculo para la libre circulación de personas, mercancías, servicios y capitales, ni afectar de manera efectiva a la fijación de residencia de las personas o a la ubicación de empresas y capitales dentro del territorio

español, de acuerdo con lo establecido en el artículo segundo. uno a), ni comportar cargas trasladables a otras Comunidades"».

c) Dentro de estas limitaciones las Comunidades Autónomas pueden crear tributos y con tal alcance hay que entender la facultad que reconoce el artículo 133.2 del texto constitucional a estas entidades. Extremo, a mayor abundamiento, confirmado por el artículo 6.1 de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas y por la capacidad de aprobar leyes que tienen los Parlamentos autonómicos reconocida indirectamente por la Constitución (art. 152.1) y consagrada con claridad en todos los Estatutos de Autonomía, capacidad que resulta imprescindible para la creación «ex novo» de tributos conforme al artículo 31.3 de la Constitución y la doctrina del Tribunal Constitucional que expondremos en el capítulo 5.

3. El poder tributario de las Comunidades Autónomas no se ciñe a la posibilidad de creación de nuevos tributos. A partir de la previsión inicial de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas en 1980, sucesivas modificaciones legislativas, impulsadas por el fenómeno conocido en términos políticos como corresponsabilidad fiscal, han ampliado el alcance del mecanismo de los tributos cedidos en los términos que exponemos a continuación.

Con arreglo al artículo 10.1 de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas: «Son tributos cedidos los establecidos y regulados por el Estado, cuyo producto corresponda a la Comunidad Autónoma». El apartado 3 del artículo 10 de esta misma Ley Orgánica añade que:

- la cesión de tributos por el Estado en favor de las Comunidades Autónomas podrá hacerse total o parcialmente.
- la cesión será total si se hubiese cedido la recaudación correspondiente a la totalidad de los hechos imponibles fijados en el tributo de que se trate.
- la cesión será parcial si se hubiese cedido la de alguno o algunos de los mencionados hechos imponibles o parte de la recaudación correspondiente a un tributo.
- tanto en el supuesto de la total como en el de la parcial, la cesión podrá comprender competencias normativas en los términos que determine la ley que regule la cesión de tributos.

Por otro lado, la cesión de tributos en favor de una Comunidad Autónoma en concreto requiere una ley específica de cesión aprobada por las Cortes Generales en la que, entre otros extremos, se consagren el alcance y los límites de la cesión.

A su vez, los tributos estatales cuyo rendimiento se cede total o parcialmente y con determinadas competencias normativas según los casos son los siguientes, de conformidad con el artículo 13 de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas:

- el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con carácter parcial y hasta un máximo del 50 por 100.
- el Impuesto sobre el Patrimonio.
- el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
- el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
- el Impuesto sobre el Valor Añadido, con carácter parcial con el límite máximo del 50 por 100.
- los Impuestos Especiales de Fabricación, con excepción del Impuesto sobre Electricidad, con carácter parcial con el límite máximo del 58 por 100 de cada uno de ellos.
- el Impuesto sobre las Labores del Tabaco.
- el Impuesto sobre la Electricidad.
- el Impuesto sobre Determinados Medios de Transporte.
- los tributos sobre el juego.
- el Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos.

Distingamos, por un lado, la cesión de la recaudación, y, por otro, la de las facultades normativas.

Desde el primer punto de vista, la cesión es parcial, pues tiene como límite máximo el 50 por 100 de lo recaudado.

Desde el segundo, el artículo 19 de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas dispone que «en los términos que establezca la ley que regula la cesión de tributos» las Comunidades Autónomas podrán asumir competencias normativas sobre los siguientes elementos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: «cuantía del mínimo personal y familiar, regulación de la tarifa y deducciones de la cuota». Las Comunidades Autónomas, particularmente en los últimos años, han hecho abundante uso de estas facultades normativas, por lo que, dentro de unos límites, la presión tributaria derivada del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas puede ser distinta de unas Comunidades Autónomas a otras.

4. Toda la argumentación desarrollada hasta aquí es referible al ejercicio del poder tributario por las Comunidades Autónomas de régimen común.

No obstante, el régimen de concierto económico propio del País Vasco y el de convenio económico propio de la Comunidad Foral de Navarra, cuyos anclajes normativos han sido esbozados en epígrafes anteriores, configuran un poder tributario propio de ambas entidades autonómicas de ámbito más amplio que el de planta general.

a) El principal rasgo de esta modalidad especial de poder tributario autonómico para el caso vasco es que, con independencia de la facultad de crear tributos propios, todo tributo estatal concertado se convierte aquí en «tributo concertado de normativa autónoma», es decir, en un tributo de regulación propia de las Diputaciones forales competentes, auténticos titulares del poder tributario en estos casos; tal es el supuesto, por ejemplo, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas según el artículo 6.º uno de la Ley del Concierto Económico del País Vasco.

b) En el caso navarro constituye rasgo diferenciador sustancial que, de conformidad con el primer inciso del artículo 1 de la Ley que aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, «en virtud de su régimen foral, Navarra tiene potestad para mantener, establecer y regular su propio régimen tributario». Es decir, que todos los tributos de la Comunidad Foral de Navarra, salvo los que gravan los derechos a la importación, el gravamen de la importación dentro del Impuesto sobre el Valor Añadido y los Impuestos Especiales, son convenidos y como tales nacen del ejercicio de su poder tributario sin intervención del Estado.

c) Ahora bien, el ejercicio del poder tributario vasco y navarro está sometido a limitaciones derivadas de la necesaria armonización fiscal, colaboración mutua, solidaridad y atención a la estructura impositiva general del Estado. Estas limitaciones, además, se fijan por la normativa estatal (la Ley del Concierto Económico con el País Vasco y la del Convenio Económico con Navarra respectivamente) con el fin de lograr el difícil propósito bajo este sistema de no romper la unidad fiscal del espacio económico español.

Esto trae consigo que, aunque el poder tributario del País Vasco y de Navarra es de contenido más amplio que el del resto de las Comunidades Autónomas, cuenta con limitaciones mayores que el del Estado, el cual es, por tanto, de contenido más amplio que el de las dos entidades autonómicas referidas.

5. Desde la última revisión del sistema de financiación autonómica plasmada jurídicamente en la ya citada Ley Orgánica de 18 de diciembre de 2009, no ha sido políticamente posible cumplir con el plazo de cinco años previsto para las sucesivas revisiones de dicho sistema, lo cual, entre otros extremos, ha propiciado la proliferación de tributos autonómicos propios, sobre todo de carácter

medioambiental con tendencia a rebasar los límites constitucionales, y de no pocos e improvisados parches en los mecanismos de financiación a las Comunidades Autónomas por parte del Estado.

Ante un deseable y necesario nuevo sistema de financiación autonómica, se barajan, entre otros mecanismos, la ampliación del poder tributario propio de las Comunidades Autónomas, el incremento de su poder tributario y del porcentaje de la recaudación de estas sobre los tributos cedidos del Estado y la ampliación de los cedibles, la potenciación de la Agencia Tributaria de una determinada Comunidad Autónoma a costa de la del Estado, e incluso un «sistema de financiación singular» para alguna Comunidad Autónoma que se añadiría con más o menos matices al que ya gozan el País Vasco y Navarra.

Aunque nada de esto se ha plasmado a día de hoy jurídicamente, de llegar a un planteamiento extremado de todo ello, la unidad del sistema tributario correría serio peligro, la igualdad de los españoles en materia tan crucial como la tributaria podría verse dañada sustancialmente y un notable debilitamiento del poder tributario estatal y, por tanto del Estado diseñado por la Constitución de 1978, sería una realidad.

VII. EL PODER TRIBUTARIO DE LAS CORPORACIONES LOCALES

A) REGULACIÓN

La regulación constitucional del poder tributario de las Corporaciones Locales se encuentra, al igual que el de las Comunidades Autónomas, en el artículo 133.2 de la Constitución.

Recordemos que, con arreglo a este precepto, «las Comunidades Autónomas y las Corporaciones Locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes». En el mismo sentido se pronuncia, como es sabido, el artículo 4.2 de la Ley General Tributaria.

Los comentarios que la norma transcrita merece son los que siguen:

1. Su objeto va más allá del establecimiento de los tributos locales y, por tanto, de la categoría jurídica que cobija tal proceder, el poder tributario. Además de a esta última categoría, la norma comentada, cuando alude a la posibilidad de exigir los tributos, se refiere a los derechos subjetivos y potestades correspondientes de las Corporaciones Locales a la hora de recaudar sus tributos.

2. Según indicamos al estudiar el precepto desde el punto de vista de las Comunidades Autónomas, la norma glosada, como una simple lectura superficial pone de manifiesto, se ocupa conjuntamente y con un mismo tenor de los titulares del poder tributario distintos del Estado dentro de nuestro ordenamiento

Las obligaciones tributarias. El hecho imponible

SUMARIO: I. LAS SITUACIONES JURÍDICAS DERIVADAS DE LA APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS. *A) Planteamiento. B) Obligaciones y derechos de los contribuyentes.* 1. Obligaciones. *a) Planteamiento. b) Obligaciones materiales. c) Obligaciones formales. d) Obligaciones entre particulares resultantes del tributo. e) Obligaciones tributarias dimanantes de la asistencia mutua.* 2. Derechos. 3. Inteligencia artificial. *C) Derechos y obligaciones de la Administración tributaria. D) Otras situaciones activas y pasivas.* II. LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA PRINCIPAL. *A) Planteamiento. B) Concepto.* III. LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA DE REALIZAR PAGOS A CUENTA. *A) Planteamiento. B) Función y naturaleza.* 1. Función. 2. Naturaleza. *C) Clases.* IV. LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS ACCESORIAS. *A) Planteamiento. B) Interés de demora.* 1. Concepto y naturaleza. 2. Supuestos. 3. Cuantificación. *C) Recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo. D) Recargos del período ejecutivo. Remisión.* V. LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS CONEXAS. VI. EL HECHO IMPONIBLE. *A) Planteamiento. B) Concepto. C) Elementos.* 1. Planteamiento. 2. Elemento objetivo. 3. Elemento subjetivo. VII. EL DEVENGO Y LA EXIGIBILIDAD. *A) Devengo. B) Exigibilidad.* VIII. LAS EXENCIONES. *A) Planteamiento.* 1. Concepto. 2. Fundamento. *B) Clases.* 1. Exenciones objetivas y subjetivas. 2. Exenciones temporales y permanentes. 3. Exenciones totales y parciales. 4. Exenciones fiscales y extrafiscales. IX. LOS SUPUESTOS DE NO SUJECCIÓN.

I. LAS SITUACIONES JURÍDICAS DERIVADAS DE LA APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS

A) PLANTEAMIENTO

Hemos defendido en el capítulo 7 que en el terreno de las categorías jurídicas debe predominar el postulado de la coexistencia categorial, que trae consigo el reconocimiento de la presencia de varias categorías en el seno del Derecho Tributario, y el de la preferencia categorial, que entraña el predominio, por razón de la extensión que abarca o de la materia sobre la que se proyecta, de una categoría sobre otra, sin perjuicio de la referida coexistencia.

Este planteamiento se traduce en el campo específico de la aplicación de los tributos del siguiente modo. Coexisten en este campo distintas categorías jurídicas de contornos precisos; en concreto, la de la relación jurídico-tributaria, la de la potestad tributaria y la del procedimiento tributario. Nos encontramos, pues, aquí ante un reflejo específico del postulado de la coexistencia categorial.

Ahora bien, aunque todas estas categorías se dan cita en diferentes parcelas de la aplicación de los tributos, según tendremos ocasión de apreciar en las lecciones cuya exposición ahora comenzamos, en este terreno por encima de todas (preferencia categorial) se yergue la de la relación jurídico-tributaria.

La categoría relacional llevada a lo tributario despunta sobre las demás por varias razones; a la cabeza, su gran fuerza explicativa, que, por un lado, otorga sentido unitario a una parte extensa del fenómeno aplicativo de los tributos, y que, por otro, tal fuerza explicativa alcanza su mayor reflejo en el punto más esencial del mecanismo de la aplicación de los tributos: en el de la exigencia de la cantidad concreta como fruto de la situación que legalmente corresponda al contribuyente con respecto a un tributo en particular. En palabras más directas, la obligación tributaria consistente en el pago de la cuota referida a un tributo constituye el punto cordial de la relación jurídico-tributaria. La obligación tributaria entendida así conforma el lado o situación pasivos en lo tocante a la prestación principal por antonomasia integrante de la relación jurídico-tributaria. Su correlativo lado o situación activa es el derecho de crédito tributario del ente público afectado.

Junto a lo anterior, la aplicación de los tributos origina situaciones jurídicas de distinto cuño. A ello se refiere el artículo 17.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que, acogiendo un concepto excesivamente amplio e impreciso de relación jurídico-tributaria, proclama que: «Se entiende por relación jurídico-tributaria el conjunto de obligaciones y deberes, derechos y potestades originados por la aplicación de los tributos».

B) OBLIGACIONES Y DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES

1. Obligaciones

a) Planteamiento

Como indica el artículo 17.2 de la Ley General Tributaria: «De la relación jurídico-tributaria pueden derivarse obligaciones materiales y formales para el obligado tributario y para la Administración, así como la imposición de sanciones tributarias en caso de su incumplimiento».

b) Obligaciones materiales

Son obligaciones tributarias materiales del contribuyente, además de la obligación principal de pagar la cuota tributaria que corresponda (art. 19 de la Ley General Tributaria), las siguientes:

1'. Obligación tributaria de realizar pagos a cuenta de la obligación tributaria principal, que «consiste –según el artículo 23.1 de la Ley General Tributaria– en satisfacer un importe a la Administración tributaria por el obligado a realizar pagos fraccionados, por el retenedor o por el obligado a realizar ingresos a cuenta».

2'. Obligaciones tributarias accesorias, que son «aquellas distintas de las demás comprendidas en esta sección que consisten en prestaciones pecuniarias que se deben satisfacer a la Administración tributaria y cuya exigencia se impone en relación con otra obligación tributaria» (artículo 25.1, párrafo primero de la Ley General Tributaria).

El párrafo segundo de este mismo precepto añade que: «Tienen la naturaleza de obligaciones tributarias accesorias las obligaciones de satisfacer el interés de demora, los recargos por declaración extemporánea y los recargos del período ejecutivo, así como aquellas otras que imponga la ley».

Por último, el artículo 25.2 de la tan invocada Ley puntualiza que «las sanciones tributarias no tienen la consideración de obligaciones accesorias».

c) Obligaciones formales

«Son obligaciones tributarias formales las que, sin tener carácter pecuniario, son impuestas por la normativa tributaria o aduanera a los obligados tributarios, deudores o no del tributo, y cuyo cumplimiento está relacionado con el desarrollo de actuaciones o procedimientos tributarios o aduaneros» (artículo 29.1 de la Ley General Tributaria).

El apartado 2 de este último artículo, la disposición adicional decimoctava de la Ley General Tributaria y los artículos 31 y siguientes del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos modificados parcialmente por el Real Decreto 253/2025, de 1 de abril, procede a detallar las manifestaciones concretas de las obligaciones formales, que son:

- obligación de presentar declaraciones censales por las personas o entidades que desarrollen o vayan a desarrollar en territorio español actividades u operaciones empresariales y profesionales o satisfagan rendimientos sujetos a retención.

- obligación de solicitar y utilizar el número de identificación fiscal en sus relaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria.
- obligación de presentar declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones.
- obligación de llevar y conservar libros de contabilidad y registros, así como los programas, ficheros y archivos informáticos que les sirvan de soporte y los sistemas de codificación utilizados que permitan la interpretación de los datos cuando la obligación se cumpla con utilización de sistemas informáticos.
- obligación de expedir y entregar facturas o documentos sustitutivos y conservar las facturas, documentos y justificantes que tengan relación con sus obligaciones tributarias.
- obligación de aportar a la Administración tributaria libros, registros, documentos o información que el obligado tributario deba conservar en relación con el cumplimiento de las obligaciones tributarias propias o de terceros, así como cualquier dato, informe, antecedente y justificante con trascendencia tributaria, a requerimiento de la Administración o en declaraciones periódicas.
- obligación de facilitar la práctica de inspecciones y comprobaciones administrativas.
- obligación de entregar un certificado de las retenciones o ingresos a cuenta practicados a los obligados tributarios perceptores de las rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta.
- obligaciones de esta naturaleza que establezca la normativa aduanera.
- la obligación, por parte de los productores, comercializadores y usuarios, de que los sistemas y programas informáticos o electrónicos que soporten los procesos contables, de facturación o de gestión de quienes desarrollen actividades económicas, garanticen la integridad, conservación, accesibilidad, legibilidad, trazabilidad e inalterabilidad de los registros, sin interpolaciones, omisiones o alteraciones de las que no quede la debida anotación en los sistemas mismos.

La disposición adicional decimoctava de la Ley General Tributaria añade las siguientes obligaciones:

- obligación de informar sobre las cuentas situadas en el extranjero abiertas en entidades bancarias o crediticias.

- obligación de informar mensualmente de la totalidad de las cuentas abiertas en entidades bancarias y de crédito, obligación que se extiende a las entidades de pago y de dinero electrónico.
- obligación de informar mensualmente de las operaciones realizadas por empresarios y profesionales adheridos al sistema de gestión de cobros a través de cualquier tipo de tarjetas.
- obligación de informar de disposiciones de fondos y de los cobros de cualquier documento cuyo importe sea superior a 3.000 euros.
- obligación de informar de todo título activo o derechos representativos del capital social y seguros situados, depositados o contratados en el extranjero.
- obligación de informar sobre los bienes inmuebles y derechos sobre éstos situados en el extranjero.

Por último, el Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación y de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, engloba dentro de su título II, artículos 2 y siguientes, consagrado a las obligaciones tributarias formales, a las censales, las relativas al domicilio fiscal, las relativas al número de identificación fiscal, las relativas a los libros registros fiscales y, por fin, las de información.

d) Obligaciones entre particulares resultantes del tributo

En el complejo fenómeno de la aplicación de los tributos, a la par que las obligaciones insertas dentro de la relación jurídico-tributaria, hay otras extrarrelacionales o que campan al margen de la relación jurídico-tributaria en sentido estricto, aunque guarden una estrecha conexión con ella. Se trata de las que el artículo 17.3 de la Ley General Tributaria denomina obligaciones «establecidas entre particulares resultantes del tributo».

En cuanto a su concepto, el artículo 24.1 de esta última Ley señala que: «Son obligaciones entre particulares resultantes del tributo las que tienen por objeto una prestación de naturaleza tributaria exigible entre obligados tributarios».

En cuanto a sus clases, el apartado 2 del mismo precepto aclara que: «Entre otras, son obligaciones de este tipo las que se generan como consecuencia de actos de repercusión, de retención o de ingreso a cuenta previstos legalmente».

e) Obligaciones tributarias dimanantes de la asistencia mutua

Como indica el artículo 17.4 de la Ley General Tributaria: «En el marco de la asistencia mutua podrán establecerse obligaciones tributarias a los obligados tributarios, cualesquiera que sea su objeto, de acuerdo con lo establecido en el artículo 29 bis de esta Ley». Este precepto afirma en su primer inciso que «son obligaciones tributarias aquellas que deriven de la normativa sobre asistencia mutua», que analizamos en el capítulo 14.

2. Derechos

a. El artículo 34.1 de la Ley General Tributaria especifica los derechos y garantías de los obligados tributarios, sobre todo referidos al contribuyente, con ocasión de la aplicación de los tributos.

Al compás de esta norma, constituyen derechos de los obligados tributarios, entre otros, los siguientes:

- derecho a ser informado y asistido por la Administración tributaria sobre el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.
- derecho a obtener, en los términos previstos en La Ley General Tributaria, las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo y las devoluciones de ingresos indebidos que procedan, con el abono del interés de demora, sin necesidad de que el obligado lo solicite cuando haya transcurrido el plazo fijado en las normas reguladoras de cada tributo, y, en todo caso, el plazo de seis meses sin que se hubiera ordenado el pago de la devolución por causa imputable a la Administración tributaria.
- derecho a ser reembolsado, en la forma fijada en la Ley General Tributaria, del coste de los avales y otras garantías aportados para suspender la ejecución de un acto o para aplazar o fraccionar el pago de una deuda, si dicho acto o deuda es declarado total o parcialmente improcedente por sentencia o resolución administrativa firme, con abono del interés legal sin necesidad de efectuar requerimiento al efecto. También derecho a la reducción proporcional de la garantía aportada en los supuestos de estimación parcial del recurso o de la reclamación interpuesta.
- derecho a utilizar las lenguas oficiales en el territorio de su Comunidad Autónoma, de acuerdo con lo previsto en el ordenamiento jurídico.
- derecho a conocer el estado de tramitación de los procedimientos en los que sea parte.

- derecho a conocer la identidad de las autoridades y personal al servicio de la Administración tributaria bajo cuya responsabilidad se tramitan las actuaciones y procedimientos tributarios en los que tenga la condición de interesado.
- derecho a solicitar certificación y copia de las declaraciones presentadas por el obligado tributario, así como derecho a obtener copia sellada de los documentos presentados ante la Administración tributaria, siempre que la aporten junto a los originales para su cotejo, y derecho a la devolución de los originales de dichos documentos, en el caso de que no deban obrar en el expediente.
- derecho a no aportar aquellos documentos ya presentados por ellos mismos y que se encuentren en poder de la Administración actuante, siempre que el obligado tributario indique el día y procedimiento en el que los presentó.
- derecho, en los términos legalmente previstos, al carácter reservado de los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria, que solo podrán ser utilizados para la aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada y para la imposición de sanciones, sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros, salvo en los supuestos previstos en las leyes.
- derecho a ser tratado con el debido respeto y consideración por el personal al servicio de la Administración tributaria.
- derecho a que las actuaciones de la Administración tributaria que requieran su intervención se lleven a cabo en la forma que le resulte menos gravosa, siempre que ello no perjudique el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.
- derecho a formular alegaciones y a aportar documentos que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente propuesta de resolución.
- derecho a ser oído en el trámite de audiencia en los términos previstos en la Ley General Tributaria.
- derecho a ser informado de los valores de los bienes inmuebles que vayan a ser objeto de adquisición o transmisión.
- derecho a ser informado al inicio de las actuaciones de comprobación o inspección sobre su naturaleza y alcance, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones y a que las mismas se desarrollen en los plazos previstos en la propia Ley General Tributaria.

- derecho al reconocimiento de los beneficios o regímenes fiscales que resulten aplicables.
- derecho a formular quejas y sugerencias en relación con el funcionamiento de la Administración tributaria.
- derecho a que las manifestaciones con relevancia tributaria de los obligados tributarios se recojan en las diligencias extendidas en los procedimientos tributarios.
- derecho de los obligados tributarios a presentar ante la Administración tributaria la documentación que estimen conveniente y que pueda ser relevante para la resolución del procedimiento tributario que se esté desarrollando.
- derecho a obtener copia a su costa de los documentos que integren el expediente administrativo en el trámite de puesta de manifiesto en los términos previstos en la propia Ley General Tributaria.

b. Al amparo de distintos apartados del artículo 13 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, de Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, el profesor OLIVER CUELLO¹ relaciona como derechos de los contribuyentes en la Administración electrónica los siguientes:

- derecho a comunicarse a través del punto de acceso general electrónico,
- derecho a la asistencia en el uso de medios electrónicos,
- derecho a la utilización de medios de identificación y firma electrónica, y,
- derecho a la protección de datos de carácter personal.

3. Inteligencia artificial

a. La Administración tributaria utiliza cada vez más sistemas informáticos y bases de datos con fines informativos y prospectivos. Gracias a los mecanismos que permiten el análisis automático de la información acopiada y el uso creciente de la inteligencia artificial puede llegar a clasificar a los contribuyentes según su perfil de riesgo, predecir cuál debe ser el grado de cumplimiento de sus obligaciones fiscales y comprobar si el cumplimiento real de estas obligaciones se ajusta a las predicciones establecidas a través de estos mecanismos.

1. Oliver Cuello, R.: «Análisis de los derechos de los contribuyentes en la Administración electrónica», *Quincena fiscal*, número 18, octubre 2018, pgs. 41 y ss.

Este imparable proceso obliga a plantearse el problema de la compatibilidad y el respeto de estos instrumentos de lucha contra el fraude fiscal con los derechos y garantías del contribuyente propios de un Estado de Derecho.

b. El profesor MURILLO ALONSO² ha estudiado esta materia tan importante hoy en nuestra disciplina y ha sentado, entre otras, las siguientes pautas aplicables a la utilización de la inteligencia tributario en lo tributario.

- «Nadie puede discutir en Derecho que el empleo de IA en los procedimientos tributarios debe preservar los derechos fundamentales reconocidos en la Constitución de cada país y en las declaraciones, pactos, convenios y cartas de derechos fundamentales ratificados por ese país, de modo que los derechos fundamentales de los obligados tributarios constituyen la primera y la principal barrera de protección frente a los riesgos asociados a la utilización de IA en los procedimientos tributarios: pérdida de privacidad, discriminación algorítmica, opacidad e indefensión».

- «Al igual que los obligados tributarios saben y no deberían olvidar que en España el deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos mediante un sistema tributario justo previsto en el artículo 31.1 CE justifica la imposición de limitaciones al ejercicio de los derechos fundamentales, previa habilitación legal, las Administraciones tributarias españolas saben y tampoco deberían olvidar que están obligadas a evitar su sacrificio desproporcionado, por lo que han de asegurarse en cada caso de la idoneidad, la necesidad y la proporcionalidad en sentido estricto de las medidas restrictivas de derechos fundamentales que adopten.»

- «La razonabilidad en la desigualdad de trato entre obligados tributarios, como resultado del empleo de tecnologías de IA (inteligencia artificial), se convierte en la clave para evitar que prevalezca cualquier clase de discriminación algorítmica por circunstancias o condiciones personales o sociales, proscrita por el artículo 14 CE, que exige la igualdad ante la ley y en la aplicación de la ley, y por el artículo 9.3 CE, que garantiza la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos».

- «El derecho fundamental a una tutela judicial efectiva del artículo 24.1 CE, que no tolera la indefensión, exige respetar los principios de audiencia, contradicción e igualdad de armas procesales, por lo que limita el empleo de tecnologías de IA en sus procedimientos por la Administración tributaria, siquiera sea porque no le cabe descartar una eventual revisión de los actos administrativos que adopte con ese apoyo o sustento en la vía jurisdiccional, pese a la presunción

2. Murillo Alonso, F.: «Los derechos fundamentales como límites al empleo de inteligencia artificial en los procedimientos tributarios», en *Inteligencia artificial y administración tributaria: Eficiencia administrativa y defensa de los derechos de los contribuyentes*, SERRANO ANTÓN F. director, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2021, pgs. 29 y ss. del texto del artículo.

de legalidad de que disfrutan, y aquellos principios operarán entonces en toda su extensión y bajo el criterio del órgano jurisdiccional competente en el marco de la legalidad procesal vigente».

- «Todos los derechos y las correlativas garantías previstas para los procesos penales en el artículo 24.2 CE se aplican a los procedimientos administrativos sancionadores, con las matizaciones que deriven de su propia naturaleza, lo que limita fuertemente el empleo por la Administración tributaria de tecnologías de IA en esta clase de procedimientos, donde, si se utilizan, debieran ser empleadas con extrema cautela».

- «Una "tutela administrativa efectiva" proscribe cualquier atisbo de indefensión de los obligados tributarios cuando la Administración emplee tecnologías de IA en los procedimientos tributarios, lo que exige contrarrestar la opacidad de esas tecnologías mediante: (i) la transparencia de las Administraciones tributarias, con el fin de que los obligados tributarios conozcan la tecnología de IA empleada y al menos las líneas maestras del proceso de decisión que sigue en los expedientes administrativos que les conciernan, dentro del respeto de los intereses legítimos de la confidencialidad y del secreto profesional y comercial, y (ii) la precisa motivación de todas las decisiones que inciden en los actos administrativos dictados en los procedimientos tributarios, incluida la decisión de iniciar estos procedimientos, cuando derive del resultado obtenido del empleo de tecnologías de IA para un obligado tributario determinado».

En suma, como añade el profesor SERRANO ANTÓN: «Resulta fundamental que las Administraciones tributarias que utilizan algoritmos e IA (inteligencia artificial), lo lleven a cabo con el respeto a los derechos y garantías de los contribuyentes, siendo importante destacar que los algoritmos siempre deberían estar sujetos a revisión judicial»³.

c. Sentado lo anterior, el ordenamiento jurídico-tributario debe abordar el tratamiento adecuado de la inteligencia artificial, que disposiciones tan importantes como la Ley General Tributaria desconocen. Es necesario, pues, aprobar un marco normativo en el que se regule de una manera específica la utilización de este instrumento en lo tributario.

Criterios básicos de esta futura normativa tendrían que ser, entre otros, la publicidad de los aspectos técnicos y datos empleados por estos nuevos sistemas; los instrumentos de control y de rendición de cuentas en este campo, la debida motivación de las decisiones automatizadas emanadas de los mecanismos propios de la inteligencia, todo ello junto a los criterios básicos a los que hemos aludido en el número anterior.

3. Serrano Antón, F.: «Inteligencia artificial y Administración tributaria. Especial referencia al procedimiento de inspección», en *Inteligencia artificial y Administración tributaria ...*, pg. 189.

En suma, como añade el profesor SERRA GARCÍA: «Ya sea a través de la creación de nuevos derechos y garantías para los contribuyentes o mediante la adecuada implementación de la ya existentes, lo fundamental es que, en el ámbito del aprovechamiento del análisis masivo de datos y la inteligencia artificial por parte de la Administración tributaria, la actuación de las autoridades públicas se distinga por la aplicación rigurosa de una serie de principios y derechos»⁴. En todo caso, como escribe el profesor COLLADO YURRITA: «Los órganos jurisdiccionales se encuentran llamados a ejercer una responsabilidad fundamental en el control efectivo del uso de los algoritmos interpretando cuándo y de qué manera principios ya existentes resultan de aplicación en este nuevo ámbito, siquiera con las oportunas modulaciones»⁵.

d. La Agencia Estatal de Administración Tributaria ha aprobado el documento Estrategia de inteligencia artificial, en desarrollo de la parte correspondiente de su Plan estratégico 2024-2027. Como indica el profesor MALVÁREZ PASCUAL: «La valoración de la publicación de este documento es muy positiva, pues se trata de un ejercicio de transparencia muy necesario, particularmente si se tiene en cuenta la situación de opacidad en la que se ha producido la incorporación de esta tecnología ha producido la incorporación de esta tecnología al desarrollo de los procedimientos tributarios».

Al hilo de este documento, el citado profesor manifiesta que «es absolutamente imprescindible que se aborde una modificación de la normativa al objeto de regular y establecer límites externos al desarrollo y uso de la inteligencia artificial para las administraciones tributarias ... se precisa una reforma normativa sustancial, debido a la obsolescencia de la normativa reguladora de los procedimientos tributarios, pues la realidad en la que se dictó la Ley General Tributaria nada tiene que ver con el modo en que las administraciones actúan y se relacionan en la actualidad». A lo que añade este mismo autor que «es fundamental que se prevean las medidas necesarias para lograr un mayor control del uso de las herramientas ... a estos efectos se han de establecer guías de buenas prácticas y un sistema de gobernanza interno que asegure la calidad de los datos y el control del buen funcionamiento de los sistemas de IA en todas las fases»⁶. Como apostilla la profesora SÁNCHEZ LÓPEZ: «No se trata de nuevos derechos o garantías sino de aportar un contenido renovado a los ya existentes, que respondan adecuadamente a los desafíos de los sistemas de inteligencia artificial a partir de la idea de que las soluciones que tiene que aportar el Derecho

4. Serra García, M.: «El papel de la inteligencia artificial en la Administración tributaria y en los contribuyentes: desafíos y oportunidades», *Quincena Fiscal* 20, noviembre 2023, pg.68.

5. Collado Yurrita, M. A.: «La efectividad del derecho de buena administración, responsabilidad de la Administración, del legislador y de la jurisprudencia», *Revista Española de Derecho Financiero*, abril-junio 2024, pg.69.

6. Málvarez Pascual, L.: «"La estrategia de inteligencia artificial" de la Agencia Tributaria. Comentarios críticos, puntos débiles y aspectos que deben mejorarse», *Quincena fiscal*, número 4, marzo de 2025, pg. 23 del artículo.

a esta novedosa realidad social han de venir de la "extensión aplicativa" de los principios jurídicos y, entre ellos, el de la buena administración»⁷.

En conexión con lo anterior, el consejo de ministros ha aprobado el 11 de marzo de 2025 un anteproyecto de ley para el uso ético de la inteligencia artificial.

C) DERECHOS Y OBLIGACIONES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

1. El principal derecho de la Administración tributaria es el de crédito contraparte de la obligación tributaria principal del contribuyente.

También constituyen derechos de la Administración tributaria todas las situaciones jurídicas activas que conforman obligaciones distintas de la principal que han sido expuestas con anterioridad.

2. En lo atinente a las obligaciones, proclama el primer inciso del artículo 30.1 de la Ley General Tributaria que: «La Administración tributaria está sujeta al cumplimiento de las obligaciones de contenido económico establecidas en esta Ley».

a. El segundo inciso del mismo precepto se refiere a las clases de estas obligaciones en los siguientes términos: «Tienen esta naturaleza la obligación de realizar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, la de devolución de ingresos indebidos, la de reembolso de los costes de las garantías y la de satisfacer intereses de demora».

b. Las devoluciones por la Administración tributaria derivadas de la normativa de cada tributo son, de conformidad con el párrafo segundo del artículo 31.1 de la Ley General Tributaria, las correspondientes a cantidades ingresadas o soportadas indebidamente como consecuencia de la aplicación del tributo de que se trate.

Además, la Administración tributaria tendrá que abonar en este caso el interés de demora, sin necesidad de que el obligado tributario lo solicite, una vez que haya transcurrido el plazo fijado en las normas de cada tributo y, en todo caso, el de seis meses y no se haya efectuado la devolución por causa imputable a dicha Administración (art. 31.2 de la Ley General Tributaria).

c. Por lo que atañe a la devolución de ingresos indebidos, la Administración tributaria devolverá a los obligados tributarios, a los sujetos infractores o a los sucesores de unos y otros, los ingresos que indebidamente se hubieran realizado

7. Sánchez López, M.^a E.: «Hacia la construcción del principio de buena administración digital. Retos y oportunidades», Quincena fiscal, número 6, abril de 2025, pg. 12 del artículo.

en el Tesoro público con ocasión del cumplimiento de sus obligaciones tributarias o del pago de sanciones (art. 32.1 de la Ley General Tributaria).

Junto a la devolución de las cantidades indebidamente ingresadas, la Administración tributaria abonará el interés de demora a contar desde el día en que se materializó el ingreso indebido hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución, sin que a efectos de este cómputo se tengan en cuenta los períodos de dilación del procedimiento por causa imputable al interesado. El pago de los intereses de demora se llevará a cabo sin que sea necesario que el obligado tributario lo solicite (art. 32.1 y 2 de la Ley General Tributaria).

d. En lo concerniente al reembolso del coste de las garantías, la Administración tributaria, de acuerdo con el artículo 33.1 de la Ley General Tributaria, reembolsará, previa acreditación de su importe, el coste de las garantías aportadas para suspender la ejecución de un acto o para aplazar o fraccionar el pago de una deuda tributaria si dicho acto o deuda es declarado improcedente por sentencia o resolución administrativa firme.

Añade el apartado 2 del mismo precepto que, con el reembolso de los costes de las garantías, la Administración tributaria abonará el interés legal vigente a lo largo del período en que se devengue sin necesidad de que el obligado tributario lo solicite. El interés legal del dinero se devengará desde la fecha, debidamente acreditada, en que se hubiera incurrido en dichos costes hasta la fecha en que se ordene el pago.

D) OTRAS SITUACIONES ACTIVAS Y PASIVAS

En la vertiente de la aplicación de los tributos que constituye el procedimiento de gestión tributaria en sentido amplio aparecen otras situaciones jurídicas distintas de las expuestas hasta aquí. Se trata de ciertas situaciones activas o potestades y de otras pasivas o deberes.

Estas potestades son apoderamientos o habilitaciones que de un modo general, sin objeto cierto y sin destinatario preciso otorga el ordenamiento jurídico a la Administración tributaria. La carga de su atención, que reviste la forma jurídica de deber, pesa sobre aquella persona física o jurídica que incurra en el supuesto genérico dibujado por la norma legal atributiva de la potestad. Estas situaciones activas y pasivas se suceden en los procedimientos de gestión en sentido amplio, tal como apuntamos líneas atrás, y de manera más acusada en el suministro de información de carácter tributario.

A estas situaciones activas y pasivas alude el artículo 30.2 de la Ley General Tributaria así: «La Administración tributaria está sujeta, además, a los deberes establecidos en esta Ley en relación con el desarrollo de los procedimientos tributarios y en el resto del ordenamiento tributario», y el artículo 17.1 de la

misma Ley cuando alude a «deberes» y «potestades» «originados por la aplicación de los tributos».

II. LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA PRINCIPAL

A) PLANTEAMIENTO

En el apartado anterior hemos puesto de manifiesto las distintas clases de situaciones jurídicas derivadas de la aplicación de los tributos, que originan distintos tipos de obligaciones tributarias.

Ahora no nos vamos a referir a las obligaciones tributarias en general, sino a la obligación tributaria por antonomasia u obligación tributaria principal.

B) CONCEPTO

1. La obligación tributaria principal es la situación jurídica pasiva más importante y caracterizada en el seno de la relación jurídica. A través de ella se canaliza la exigencia y satisfacción de los tributos, y de la que es correlativa la situación activa del ente público o derecho de crédito tributario. Con más precisión afirma el profesor FERREIRO LAPATZA que: «Podemos definir la obligación tributaria principal como la obligación de dar una suma de dinero, establecida por ley, conforme al principio de capacidad, a favor de un ente público para sostener sus gastos»⁸.

2. En este concepto descollan los siguientes elementos:

a) La obligación tributaria principal conforma una situación jurídica pasiva consistente en el pago de la cuota tributaria. En tal sentido afirma el artículo 19 de la Ley General Tributaria que: «La obligación tributaria principal tiene por objeto el pago de la cuota tributaria».

b) Es una situación pasiva relacional y correlativa, pues requiere la presencia de una situación activa o derecho de crédito del ente público.

c) Constituye el contenido fundamental y básico de la relación jurídico-tributaria. El vínculo a que la correspondencia de situaciones activas y pasivas da lugar en la obligación tributaria principal está inserto en otro de contenido más amplio, cual es el de la relación jurídico-tributaria.

d) El interés jurídico primordial que se satisface a través de la obligación tributaria principal es el del pago del tributo.

8. Ferreiro Lapatza, J. J.: *Curso de Derecho Financiero Español*, Derecho Tributario: parte general, vol. II, 25.^a ed., Marcial Pons. Madrid-Barcelona, 2006, pg. 379.

3. Junto a estos elementos hay que recalcar las siguientes características de la obligación tributaria principal:

a) Estamos ante una obligación de Derecho público. En la configuración contemporánea de los poderes públicos el interés tributario tiene un marcado carácter público, al afectar sustancialmente a la subsistencia de tales poderes públicos. En igual sentido, no cabe duda de que las características que acompañan a su régimen jurídico son las propias del Derecho público. Bien claro lo dice el artículo 10.1 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, según el cual: «Sin perjuicio de las prerrogativas establecidas para cada derecho de naturaleza pública por su normativa reguladora, la cobranza de tales derechos se efectuará, en su caso, conforme a los procedimientos administrativos correspondientes y gozará de las prerrogativas establecidas para los tributos en la Ley General Tributaria, y de las previstas en el Reglamento General de Recaudación».

b) Se desprende del carácter jurídico-público de la obligación tributaria principal su indisponibilidad. El diseño jurídico-público de esta obligación tributaria conduce a que el ente público acreedor no pueda disponer de sus elementos, y que, en consecuencia, no pueda alterar lo que al respecto determine su articulación legal. La autonomía de la voluntad, pues, está excluida por principio de la vida de las obligaciones tributarias en general y de la principal en particular; si por algún resquicio con alcance muy limitado aquélla penetra en el recinto de las obligaciones tributarias es porque la propia ley lo permite.

El artículo 18 de la Ley General Tributaria, entre otros muchos, constituye un reflejo expresivo de la indisponibilidad a la que aludimos. Dice así: «El crédito tributario es indisponible salvo que la ley establezca otra cosa». A lo cual el artículo 17.4 de la misma Ley agrega que: «Los elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares, que no producirán efectos ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas».

c) Estamos ante una obligación «*ex lege*». Inicialmente esto quiere decir que la obligación tributaria principal tiene su nacimiento sólo en la ley con exclusión de otros cauces. Esta característica trae consigo también que la obligación tributaria tenga que acomodarse en su trayectoria a la ley y las normas que la desarrollen.

d) La obligación tributaria principal responde a una obligación de dar, consistente en la entrega de dinero, salvo los supuestos excepcionales de pago en especie que tendrán que acomodarse al procedimiento que establece el artículo 40 del Reglamento General de Recaudación aprobado por el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio.

III. LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA DE REALIZAR PAGOS A CUENTA

A) PLANTEAMIENTO

Ya hemos puesto de relieve la complejidad del contenido obligacional de la relación jurídico-tributaria. Una muestra más de ello es la existencia de los distintos tipos de obligaciones que se dan cita dentro de lo que el artículo 23 de la Ley General Tributaria denomina obligación tributaria de realizar pagos a cuenta. Afirma en tal sentido el apartado 1 de este artículo que: «La obligación tributaria de realizar pagos a cuenta de la obligación tributaria principal consiste en satisfacer un importe a la Administración tributaria por el obligado a realizar pagos fraccionados, por el retenedor o por el obligado a realizar pagos a cuenta».

B) FUNCIÓN Y NATURALEZA

1. Función

La obligación tributaria de realizar pagos a cuenta cumple una función complementaria respecto a la tributaria principal y está subordinada funcionalmente a ella. En efecto, la primera facilita el pago distribuido en el tiempo de la segunda; a la par, el cumplimiento tributario de la obligación tributaria de realizar pagos a cuenta facilita a la Administración información valiosa para el cumplimiento de la obligación tributaria principal.

No podemos olvidar, por fin, la función que también cumple de hacer factible una paulatina financiación de los entes públicos.

2. Naturaleza

Declara el párrafo segundo del artículo 23.1 de la Ley General Tributaria con respecto a la obligación de realizar pagos a cuenta que: «Esta obligación tributaria tiene carácter autónomo respecto a la obligación tributaria principal».

La naturaleza autónoma de la obligación de realizar pagos a cuenta trae consigo, entre otros efectos, que:

- los cumplimientos e incumplimientos de la obligación tributaria principal y de la de realizar pagos a cuenta sean independientes. Puede, por tanto, mediar cumplimiento de una e incumplimiento de otra o al revés.
- el contribuyente puede deducir de la cuota tributaria que tenga que afrontar el importe de los pagos a cuenta que haya sufrido, al margen de que el obligado a realizar el ingreso de tales pagos los haya efectuado o no. En tal sentido indica el artículo 23.2 de la Ley General Tributaria que: «El contribuyente podrá deducir de la obligación tributaria principal el importe de los pagos a cuenta soportados, salvo que la ley propia

de cada tributo establezca la posibilidad de deducir una cantidad distinta a dicho importe».

La jurisprudencia del Tribunal Supremo (la Sentencia de 21 de enero de 2010 (RJ 2010, 218), entre otras) ha limitado los efectos de la naturaleza autónoma de la obligación de realizar pagos a cuenta. Como se lee en esta Sentencia: «El cumplimiento de la obligación principal determina la imposibilidad de exigir la cuota correspondiente a la retención. Si el contribuyente ha pagado la cuota tributaria, no tiene sentido que la Administración despliegue la pretensión de cobro sobre el retenedor, pues ello determinará un doble cobro de la cuota correspondiente a la retención del contribuyente en su declaración, en primer lugar, y del retenedor después».

C) CLASES

De conformidad con el artículo 23.1 de la Ley General Tributaria, son tres las modalidades de obligación tributaria agrupadas bajo el concepto de obligación tributaria de realizar pagos a cuenta. Estas modalidades son: la de efectuar pagos fraccionados, la de efectuar retenciones y la de efectuar ingresos a cuenta.

Procederemos al estudio detallado de estas tres obligaciones en el capítulo 11, al que nos remitimos para evitar repeticiones innecesarias.

IV. LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS ACCESORIAS

A) PLANTEAMIENTO

Recordemos que, al amparo del artículo 25.1 párrafo segundo de la Ley General Tributaria, son obligaciones tributarias accesorias las de satisfacer el interés de demora, los recargos por declaración extemporánea y los recargos del período ejecutivo.

B) INTERÉS DE DEMORA

1. Concepto y naturaleza

a. Con arreglo al artículo 26.1 párrafo primero de la Ley General Tributaria, el interés de demora es una prestación accesoria que se exigirá a los obligados tributarios y a los sujetos infractores como consecuencia de:

- la realización de un pago fuera de plazo.
- la presentación de una autoliquidación o declaración de la que resulte una cantidad a ingresar una vez finalizado el plazo establecido al efecto en la normativa tributaria.
- el cobro de una devolución improcedente o,

- en el resto de casos previstos en la normativa tributaria.

b. Añade el párrafo segundo del mismo precepto que la exigencia del interés de demora tributario no requiere ni la previa intimación de la Administración tributaria ni que el retraso del obligado tributario sea culpable.

Por otro lado, el interés de demora tiene naturaleza indemnizatoria, pues persigue reparar el daño que el retraso en el pago haya ocasionado a la Administración tributaria.

Por último, el establecimiento y la modificación de la obligación de abonar intereses de demora están sujetos a la reserva de ley tributaria de acuerdo con el artículo 8, e) de la Ley General Tributaria.

2. Supuestos

a. Determina el artículo 26.2 de la Ley General Tributaria que el interés de demora se exigirá, entre otros supuestos concretos, en los siguientes:

- cuando finalice el plazo establecido para el pago en período voluntario de una deuda resultante de una liquidación practicada por la Administración tributaria o del importe de una sanción, sin que el ingreso se hubiera efectuado.
- cuando concluya el plazo establecido para la presentación de una auto-liquidación o declaración sin que hubiera sido presentada o hubiera sido presentada incorrectamente, salvo lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 27 de la Ley General Tributaria relativo a la presentación de declaraciones extemporáneas sin requerimiento previo.
- cuando se suspenda la ejecución del acto, salvo en el supuesto de recursos y reclamaciones contra sanciones durante el tiempo que transcurra hasta la finalización del plazo de pago en período voluntario abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa.
- cuando se inicie el período ejecutivo y se exija el recargo de apremio. Cuando se exija el recargo de apremio reducido o el recargo ejecutivo no procederán los intereses de demora, según el apartado 5 del artículo 28 de la Ley General Tributaria.
- cuando el obligado tributario haya obtenido una devolución improcedente.

b. No procede la exigencia del interés de demora cuando el retraso del que surge dicho interés sea achacable a la propia Administración tributaria. En tal sentido determina el primer inciso del párrafo primero del artículo 26.4 de la

Ley General Tributaria que: «No se exigirán intereses de demora desde el momento en que la Administración tributaria incumpla por causa imputable a la misma alguno de los plazos fijados en esta Ley para resolver hasta que se dicte dicha resolución o se interponga recurso contra la resolución presunta».

3. Cuantificación

Señala el artículo 26.6 de la Ley General Tributaria que: «El interés de demora será el interés legal del dinero vigente a lo largo del período en el que aquél resulte exigible, incrementado en un 25 por 100, salvo que la Ley de Presupuestos Generales del Estado establezca otro diferente.

»No obstante, en los supuestos de aplazamiento, fraccionamiento o suspensión de deudas garantizadas en su totalidad mediante aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o mediante certificado de seguro de caución, el interés de demora exigible será el interés legal».

Por fin, el interés de demora se calculará sobre el importe no ingresado en plazo o sobre la cuantía de la devolución cobrada improcedentemente, y será exigible durante el tiempo que comprenda el retraso del obligado tributario, con excepción del supuesto de retraso imputable a la propia Administración tributaria, todo ello con arreglo al artículo 26.3 de la Ley General Tributaria.

C) RECARGOS POR DECLARACIÓN EXTEMPORÁNEA SIN REQUERIMIENTO PREVIO

1. Con el propósito de fomentar el cumplimiento de las obligaciones tributarias principales de modo voluntario, incluso cuando haya transcurrido el plazo preceptivo para ello, el artículo 27.2 de la Ley General Tributaria regula los recargos por declaración extemporánea siempre que no medie requerimiento previo de la Administración tributaria.

2. Estos recargos son los siguientes:

- si no hubieran transcurrido doce meses desde el plazo establecido para la presentación, el recargo será de un 1 por ciento adicional para cada mes completo de retraso con el que se presente la autoliquidación o la declaración.
- si hubieran transcurrido doce meses desde el plazo establecido para la presentación, el recargo será 15 por ciento con exclusión de las sanciones que podrán exigirse.
- no se exigirán intereses de demora en las declaraciones derivadas de declaraciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento previo.

- no obstante todo lo anterior, «no se exigirán los recargos de este apartado si el obligado tributario regulariza, mediante la presentación de una declaración o autoliquidación correspondiente a otros períodos del mismo concepto impositivo, unos hechos o circunstancias idénticos a los regularizados por la Administración, y concurren las siguientes circunstancias:
 - a. Que la declaración o autoliquidación se presente en el plazo de seis meses a contar desde el día siguiente a aquél en que la liquidación se notifique o se entienda notificada.
 - b. Que se produzca el completo reconocimiento y pago de las cantidades resultantes de la declaración o autoliquidación.
 - c. Que no se presente solicitud de rectificación de la declaración o autoliquidación, ni se interponga recurso o reclamación contra la liquidación dictada por la Administración.
 - d. Que de la regularización efectuada por la Administración no derive la imposición de una sanción.

3. Con el propósito de incentivar aún más el cumplimiento voluntario en los supuestos en que se haga de modo extemporáneo, el artículo 27.5 de la Ley General Tributaria dispone que el importe de todos los recargos aplicables al cumplimiento voluntario extemporáneo se reducirá en el 25 por 100 siempre que:

- se realice el ingreso del importe resultante de tales recargos en los plazos señalados en el artículo 62.2 de la Ley General Tributaria para el pago en período voluntario de deudas tributarias resultantes de liquidaciones practicadas por la Administración tributaria.
- se realice también en plazo el ingreso total de la deuda resultante de la autoliquidación extemporánea o de la liquidación girada por la Administración tributaria derivada de la declaración extemporánea.
- se realice el ingreso correspondiente en el plazo o plazos fijados a tal efecto por la Administración tributaria si se hubiere concedido aplazamiento o fraccionamiento de la deuda tributaria en cuestión.

4. Es importante poner de relieve la compatibilidad de los recargos expuestos en el número anterior con los recargos e intereses del período ejecutivo a los que nos referimos en el apartado siguiente siempre que, con arreglo al artículo 27.3 de la Ley General Tributaria, los obligados tributarios no efectúen el ingreso ni presenten la solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación al tiempo de la presentación de la declaración extemporánea.

D) RECARGOS DEL PERÍODO EJECUTIVO. REMISIÓN

Por razones didácticas hemos optado por analizar los recargos del período ejecutivo dentro del capítulo 18, epígrafe III dedicado al estudio de los procedimientos recaudatorios, capítulo al que ahora nos remitimos en este punto.

V. LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS CONEXAS

El artículo 68.9 de la Ley General Tributaria define por primera vez legalmente las obligaciones tributarias conexas. Lo hace con una manera indirecta y desafortunada, pues la definición de esta nueva variante normativa de las obligaciones tributarias es abordada al hilo de la prescripción tributaria (artículo 68.9 de la Ley General Tributaria) y no con carácter general y necesaria precisión dentro de las distintas clases de obligaciones tributarias (artículos 19 y siguientes de la tan invocada Ley).

De conformidad con el párrafo segundo del citado artículo 68.9: «A efectos de lo dispuesto en este apartado, se entenderá por obligaciones tributarias conexas aquellas en las que alguno de sus elementos resulten afectados o se determinen en función de los correspondientes a otra obligación o período distinto». Dicho con otras palabras, son obligaciones conexas aquellas que, afectantes a un mismo obligado tributario y a un mismo o a distintos impuestos, guardan tal vinculación entre sí que la modificación de alguno de los elementos de una entraña la correspondiente modificación de alguno de los elementos de la otra.

Los efectos de las obligaciones conexas son variados y abarcan, entre otros, la prescripción, la compensación de oficio, la calificación jurídica, los recursos administrativos y reclamaciones económico-administrativas y las garantías, extremos que serán analizados en las lecciones correspondientes.

VI. EL HECHO IMPONIBLE

A) PLANTEAMIENTO

1. El hecho imponible constituye una vertiente fundamental en la estructura de la obligación tributaria. Como tal cumple el cometido de definir jurídicamente el elemento cuya realización determina a la postre el pago del tributo oportuno.

La lógica referida al principio de legalidad en materia tributaria muestra que el hecho imponible es un elemento esencial del tributo, por lo que, en consonancia con la jurisprudencia del Tribunal Constitucional en esta materia analizada en el capítulo 5, su definición debe quedar sometida a la ley votada por la institución parlamentaria competente.

2. Sin embargo, el hecho imponible, como noción jurídica que es, precisa erigirse sobre una parte de la realidad social acotada. Indica en tal sentido el

Capítulo 26

Los principios presupuestarios

SUMARIO: I. LOS LLAMADOS PRINCIPIOS PRESUPUESTARIOS. *A) Concepto. B) Naturaleza. C) Significado.* II. EL PRINCIPIO DE UNIDAD. *A) Concepto. B) Formulación normativa.* III. EL PRINCIPIO DE UNIVERSALIDAD. *A) Concepto. B) Formulación normativa.* IV. EL PRINCIPIO DE ESTABILIDAD PRESUPUESTARIA. *A) Introducción. B) Concepto. C) Medidas preventivas, correctivas y coercitivas.* 1. Introducción. 2. Medidas preventivas. 3. Medidas correctivas. 4. Medidas coercitivas. *D) Responsabilidades. E) La cláusula de salvaguardia.* V. EL PRINCIPIO DE NO AFECTACIÓN. *A) Concepto. B) Formulación normativa.* VI. EL PRINCIPIO DE ESPECIALIDAD. *A) Concepto. B) Formulación normativa.* 1. Especialidad cualitativa. 2. Especialidad cuantitativa. 3. Especialidad temporal. VII. EL PRINCIPIO DE ANUALIDAD. *A) Concepto. B) Formulación normativa. C) Prórroga del Presupuesto.* VIII. LOS SUPLEMENTOS DE CRÉDITO Y LOS CRÉDITOS EXTRAORDINARIOS. *A) Concepto. B) Requisitos.* IX. EL DETERIORO DE LOS PRINCIPIOS PRESUPUESTARIOS.

I. LOS LLAMADOS PRINCIPIOS PRESUPUESTARIOS

A) CONCEPTO

Los principios presupuestarios son aquellas reglas de naturaleza jurídica y de contenido técnico que constituyen en mayor o menor medida expresión de principios jurídicos en sentido estricto y que se configuran al servicio del mejor cumplimiento del ciclo presupuestario en su integridad.

En el presente capítulo nos vamos a adentrar en los principios presupuestarios referidos al Estado, sin perjuicio de que en las lecciones 29 y 30 lo hagamos en los referidos a otras entidades públicas.

B) NATURALEZA

Del concepto que acabamos de exponer se pueden extraer las siguientes características definitorias de su naturaleza jurídica:

a) Los llamados principios presupuestarios no son principios jurídico-constitucionales ni siquiera generales en sentido estricto, sino algo de menor alcance jurídico.

b) Los llamados principios presupuestarios son propiamente reglas que articulan distintas técnicas aplicables a lo largo de las diferentes fases de la presupuestación. Este es el sentido que apuntan los artículos 26 y 27 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, cuando aluden a los «principios y reglas de programación y de gestión presupuestaria».

c) Las reglas a las que nos referimos tienen carácter jurídico, es decir, están reflejadas en una pluralidad de normas jurídicas con todas las consecuencias que se derivan de ello.

d) El contenido de las reglas jurídicas que componen los principios presupuestarios es predominantemente técnico al servicio del mejor cumplimiento de los fines presupuestarios, característica esta que se da con mayor a menor intensidad según de la que se trate.

e) La vigencia de los principios presupuestarios se despliega en todas las fases del ciclo presupuestario, es decir, en la preparación, aprobación, ejecución y control del Presupuesto.

C) SIGNIFICADO

Aunque los llamados principios presupuestarios constituyen reglas jurídicas de distinto contenido técnico, no puede pasar desapercibido el poderoso fondo político y económico en el que reposan.

A través de la sustanciación de tales principios se revela con luminosidad la concepción del Estado que prevalezca en cada momento. No cabe duda de que el entendimiento de los principios presupuestarios ha sido muy distinto desde el Estado liberal abstencionista decimonónico hasta el Estado social y democrático de Derecho de nuestros días.

Por otro lado, los principios presupuestarios son también índice y medida de las relaciones entre órganos constitucionales de la mayor importancia (Gobierno y Parlamento), ya que a lo largo de su desarrollo se aprecia lo que caracteriza en cada momento a estas relaciones.

II. EL PRINCIPIO DE UNIDAD

A) CONCEPTO

El principio presupuestario de unidad es aquel que «traduce la exigencia de un único documento presupuestario para poder conocer con claridad y rapidez

el agregado de toda la actividad financiera y valorar la situación (profesor MARTÍNEZ LAGO)»¹.

Mas, si alzamos la mirada y superamos una visión estrictamente formal del principio que nos ocupa, advertiremos su conexión estrecha con el de universalidad, que trataremos a continuación, y con la técnica contable de unidad de caja y su consecuencia la unidad de la contabilidad.

Los cometidos a los que sirve el principio de unidad son varios. En primer término, y como manifiesta el profesor CARRERA RAYA, «no debe olvidarse la importante función del Presupuesto como instrumento para conseguir finalidades concretas de política económica, que se verían gravemente obstaculizadas por una debilitación de la unidad presupuestaria». A ello añade este autor «un control más eficaz del Gobierno como ejecutor de la actividad financiera definida en el documento presupuestario». Por último, el principio examinado «también proyecta –concluye el mismo autor– su influencia a la hora de aprobar el Presupuesto ya que, tal como reza el artículo 134.1 de la Constitución, "corresponde a las Cortes Generales el examen, enmienda y aprobación de los Presupuestos Generales del Estado"; examen, enmienda y aprobación que se verían notablemente dificultados por una pluralidad de documentos presupuestarios»².

B) FORMULACIÓN NORMATIVA

1. En nuestro ordenamiento jurídico no hay una formulación expresa y directa del principio presupuestario de unidad. No obstante, subyace en numerosos preceptos.

Así, el principio al que aludimos está implícito en la construcción del artículo 134 de la Constitución, que se asienta en el entendimiento de los Presupuestos Generales del Estado como documento único, particularmente en su apartado 2.

Lo mismo cabe afirmar con respecto a los preceptos de la Ley General Presupuestaria configuradores del contenido de los Presupuestos Generales del Estado. Tanto su artículo 32, que define su concepto, como el 33, que precisa su alcance subjetivo y contenido, arrancan de la identificación de los Presupuestos Generales del Estado con un documento único.

2. El trasunto auxiliar o complementario en la esfera contable del principio presupuestario de unidad, es decir, la unidad de caja y de contabilidad, se halla reflejado en la configuración unitaria que recibe el Tesoro Público a lo largo de la Ley General Presupuestaria. Para el artículo 90 de esta Ley, constituyen el

1. Martínez Lago, M. A.: *Manual de Derecho Presupuestario*, Colex. Madrid, 1992, pg. 113.

2. Carrera Raya, F. J.: *Manual de Derecho Financiero*, vol. III, Derecho Presupuestario, Tecnos. Madrid, 1995, pg. 43.

Tesoro público todos los recursos financieros, sean dinero, valores o créditos de la Administración General del Estado, sus Organismos Autónomos y, con algunas excepciones, el resto de entidades del sector público administrativo estatal, tanto por operaciones presupuestarias como no presupuestarias. A su vez, el artículo 91, b) de la misma Ley añade entre las funciones encomendadas al Tesoro Público la de «servir al principio de unidad de caja mediante la centralización de todos los fondos y valores generados por operaciones presupuestarias y no presupuestarias».

III. EL PRINCIPIO DE UNIVERSALIDAD

A) CONCEPTO

1. El principio presupuestario de universalidad exige que todos los ingresos y gastos públicos se engloben en un único Presupuesto, de tal forma que aparezca cada uno en su integridad, en su monto total, sin que medien compensaciones ni operaciones intermedias con respecto a ellos.

2. El principio de universalidad guarda estrecha conexión con el de unidad, ya que este último, que pide un solo documento, conduce a la exigencia de que en él se reflejen todos los ingresos y gastos públicos.

De lo anterior se desprende que, sin perjuicio de la indudable conexión de un principio y otro, el de unidad tiene naturaleza predominantemente formal o documental, mientras que el de universalidad la tiene sustancial o económica.

3. El principio de universalidad cumple varios cometidos. Entre los de carácter político-institucional destaca que constituye una regla al servicio del control efectivo del Presupuesto por parte de las Cortes Generales.

Al propio tiempo el principio que analizamos desempeña un importante cometido económico, ya que la consignación presupuestaria de todos los ingresos y gastos públicos es un paso previo imprescindible para actuar sobre magnitudes económicas complejas al servicio de las metas a las que sirve el Presupuesto.

B) FORMULACIÓN NORMATIVA

1. El principio de universalidad encuentra su formulación de más alta jerarquía normativa en el artículo 134.2 de la Constitución. Según su tenor: «Los Presupuestos Generales del Estado tendrán carácter anual, incluirán la totalidad de los gastos e ingresos del sector público estatal y en ellos se consignará el importe de los beneficios fiscales que afecten a los tributos del Estado».

En la Ley General Presupuestaria, sin perjuicio de sus preceptos referidos al contenido (arts. 32 y 33 principalmente), también invocables aquí al menos

en parte, el principio de universalidad queda consagrado en su artículo 27.4. Este precepto dispone en su párrafo primero que: «Los derechos liquidados y las obligaciones reconocidas se aplicarán a los Presupuestos por su importe íntegro, sin que puedan atenderse obligaciones mediante minoración de los derechos a liquidar o ya ingresados, salvo que la ley lo autorice de modo expreso».

IV. EL PRINCIPIO DE ESTABILIDAD PRESUPUESTARIA

A) INTRODUCCIÓN

1. El equilibrio entre ingresos y gastos, no incompatible con situaciones medidas y controladas de desequilibrio, ha sido una de las exigencias de toda Hacienda Pública saneada.

El descontrol del déficit público en España tras la explosión de la crisis económica en 2008, las exigencias de la Unión Europea plasmadas en el Tratado de Estabilidad, Coordinación y Gobernanza de 2 de marzo de 2012, y los ejemplos de otros países, particularmente como Alemania, desembocaron en la reforma del artículo 135 de la Constitución aprobada el 27 de septiembre de 2011.

La nueva redacción de este precepto constitucionaliza el llamado principio de estabilidad presupuestaria, que, con arreglo a lo que apuntábamos con carácter general al comienzo de este capítulo, más que un principio de sentido estricto constituye la síntesis conceptual de una serie de reglas y procedimientos técnicos.

Por otro lado, la Ley Orgánica 6/2013, de 14 de noviembre, atribuye a la Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal la función de «garantizar el cumplimiento efectivo con las Administraciones públicas del principio de estabilidad presupuestaria previsto en el artículo 135 de la Constitución, mediante la evaluación continua del ciclo presupuestario, del endeudamiento, y el análisis de las previsiones económicas» (art. 2 de dicha Ley Orgánica).

B) CONCEPTO

1. El artículo 135.1 de la Constitución señala que: «Todas las Administraciones públicas adecuarán sus actuaciones al principio de estabilidad presupuestaria». Se consagra, pues, al más alto nivel jurídico el principio de estabilidad presupuestaria, aunque se hace con cierta incorrección. En vez de «las Administraciones públicas» este precepto debería haberse referido a «los poderes públicos», dado que sus principales destinatarios son los poderes públicos legislativos –Cortes Generales y Parlamentos autonómicos– que han de aprobar los Presupuestos correspondientes y que no son Administraciones públicas.

El artículo 135 de la Constitución constituye en lo afectante al principio de estabilidad financiera una norma en blanco, cuyo contenido tiene que ser com-

pletado. En tal sentido, el primer inciso de su apartado 5 determina que: «Una ley orgánica desarrollará los principios a que se refiere este artículo». Esta Ley Orgánica –la 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera– entra así a formar parte del bloque de constitucionalidad, por lo que su conocimiento se encuentra dentro de las competencias del Tribunal Constitucional.

El artículo 3.2 de la misma Ley Orgánica añade que «se entenderá por estabilidad presupuestaria de las Administraciones públicas la situación de equilibrio o superávit estructural». Complementa esto lo que dispone el primer inciso del artículo 11.2 de la misma disposición legal, a cuyo tenor: «Ninguna Administración pública podrá incurrir en déficit estructural, definido como déficit ajustado del ciclo, neto de medidas excepcionales y temporales», precepto conectado con el apartado primero del artículo 135.2 de la Constitución, según el cual: «El Estado y las Comunidades Autónomas no podían incurrir en un déficit estructural que supere los márgenes establecidos, en su caso, por la Unión Europea para sus Estados miembros». Como señalan los profesores GARCÍA ROCA y MARTÍNEZ LAGO con respecto al déficit estructural: «Estamos ante un concepto discrecional y jurídicamente indeterminado muy difícil de concretar desde una perspectiva económica»³. Para aclarar esta gramaticalmente incorrecta y jurídico-conceptualmente rechazable definición hay que acudir a la doctrina. El profesor DE LA HUCHA CELADOR considera el estructural como «el déficit que no depende del ciclo económico»⁴.

Como añade este último profesor, el principio de estabilidad presupuestaria «no debe ser confundido con el de equilibrio presupuestario (que sería la denominación clásica) porque ambos esconden realidades diferentes, existiendo matices diferenciales. En la ortodoxia de la Hacienda clásica el equilibrio presupuestario supone la equiparación o igualdad entre ingresos y gastos no financieros (es decir, excluidos los provenientes de la deuda pública), en tanto que la estabilidad presupuestaria tiene un carácter cíclico y no impide la existencia de déficits financieros anuales, siempre y cuando se equilibren dentro del período contemplado en el ciclo financiero elegido»⁵.

2. La Ley Orgánica analizada admite dos excepciones a la prohibición del déficit estructural.

Su artículo 11.2 se refiere a la primera: «En caso de reformas estructurales con efectos presupuestarios a largo plazo, de acuerdo con la normativa europea,

3. García Roca, J. y Martínez Lago, M. A., «La repentina constitucionalidad de la Ley de Estabilidad Presupuestaria según la STC 2015/2014, de 18 de diciembre», *Proview.thomson-reuters.com*.

4. De la Hucha Celador, F.: «La reforma constitucional de la deuda pública», *Revista Española de Derecho Financiero*, número 153, enero-marzo 2012, pg. 14.

5. De la Hucha Celador, F., «La reforma del artículo 135 de la Constitución...», pg. 15.

podrá alcanzarse en el conjunto de las Administraciones públicas un déficit estructural del 0,4 por ciento del producto interior bruto nacional expresado en términos nominales, o el establecido en la normativa europea cuando este fuera inferior».

La segunda la recoge el apartado 3 del mismo artículo 11. Lo hace en los siguientes términos: «Excepcionalmente, el Estado y las Comunidades Autónomas podrán incurrir en déficit estructural en caso de catástrofes naturales, recesión económica grave o situaciones de emergencia extraordinaria que escapen al control de las Administraciones públicas y perjudiquen considerablemente su situación financiera o su sostenibilidad económica o social, apreciadas por la mayoría absoluta de los miembros del Congreso de los Diputados. Esta desviación temporal no puede poner en peligro la sostenibilidad fiscal a medio plazo».

3. A diferencia de lo visto para el Estado y las Comunidades Autónomas, el artículo 11.4 de la Ley Orgánica de continua referencia exige a las Corporaciones Locales que mantengan «una posición de equilibrio o superávit presupuestario».

4. La llamada regla de gasto por el artículo 12 de la misma Ley Orgánica completa el principio de estabilidad presupuestaria. Según el apartado 1 de este precepto: «La variación del gasto computable de la Administración central, de las Comunidades Autónomas y de las Corporaciones Locales no podrá superar la tasa de referencia de crecimiento del producto interior bruto de medio plazo de la economía española».

5. La Ley Orgánica 2/2012, junto al principio de estabilidad presupuestaria, formula los de sostenibilidad financiera, plurianualidad, transparencia y eficiencia en la asignación y utilización de los fondos públicos, responsabilidad y lealtad institucional, todo ello en sus artículos 4 a 9.

En particular, señala el artículo 4.2 que: «Se entenderá por sostenibilidad financiera la capacidad para financiar compromisos de gasto presentes y futuros dentro de los límites de déficit y deuda pública, conforme a lo establecido en esta Ley y en la normativa europea».

C) MEDIDAS PREVENTIVAS, CORRECTIVAS Y COERCITIVAS

1. Introducción

La Ley Orgánica de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera no se limita a formular y definir el principio de estabilidad presupuestaria. Establece también mecanismos para prevenir, corregir e imponer su cumplimiento a través de lo que llama «medidas preventivas, correctivas y coercitivas», reguladas en sus artículos 18 y siguientes.

2. Medidas preventivas

a. Seguimiento del cumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria. Como señala el artículo 18.1 de la Ley Orgánica: «Las Administraciones públicas harán un seguimiento de los datos de ejecución presupuestaria y ajustarán el gasto público para garantizar que el cierre del ejercicio no se incumple el objetivo de estabilidad presupuestaria».

b. Advertencia de riesgo de un incumplimiento.

Regulado en el artículo 19 de la Ley Orgánica 2/2012, comprende tres posibles fases.

En caso de apreciar un riesgo de incumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria de las Comunidades Autónomas o Corporaciones Locales, el Gobierno, a propuesta del Ministro de Hacienda, formulará una advertencia motivada a la Administración causante previa audiencia de ésta.

La Administración advertida tendrá un mes para adoptar las medidas necesarias que eviten el riesgo.

Si no se adoptan tales medidas o son insuficientes a juicio del Ministerio de Hacienda, se aplicarán las medidas correctivas que analizamos a continuación.

3. Medidas correctivas

a. Las medidas automáticas de corrección son las siguientes en el caso de incumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria, con arreglo al artículo 20 de la Ley Orgánica que analizamos:

- necesaria autorización del Estado o, en su caso, de la Comunidad Autónoma tutelante para todas las operaciones de endeudamiento de las Comunidades Autónomas o de las Corporaciones Locales, según se trate.
- necesario informe favorable del Ministerio de Hacienda para la concesión de subvenciones o la suscripción de convenios por la Administración central con Comunidades Autónomas.

b. Además de lo anterior, la Administración pública incumplidora formulará un plan económico-financiero que permita en un año el cumplimiento de los objetivos de estabilidad presupuestaria (artículo 21.1 de la Ley Orgánica).

c. Si una Administración pública hubiera incurrido en déficit estructural por catástrofes naturales, recesión económica grave o situaciones de emergencia extraordinaria a las que se refiere el artículo 11.3 de la Ley Orgánica, tendrá que

presentar un plan de reequilibrio, que «recogerá la senda prevista para alcanzar el objetivo de estabilidad presupuestaria» (art. 22.1 de la Ley Orgánica).

4. Medidas coercitivas

En el caso de falta de presentación, aprobación o incumplimiento del plan económico-financiero o del plan de reequilibrio, entran en juego las medidas coercitivas que detalla el artículo 25 de la Ley Orgánica 2/2012. A saber:

a. La Administración responsable deberá aprobar en el plazo de quince días desde que se produzca el incumplimiento la no disponibilidad de crédito que garantice el cumplimiento del objetivo establecido.

b. La Administración responsable deberá constituir un depósito con interés en el Banco de España equivalente al 0,2 de su producto interior bruto.

c. Las competencias normativas que se atribuyen a las Comunidades Autónomas sobre tributos estatales cedidos volverán a ser ejercidas por el Estado cuando resulte necesario para dar cumplimiento a los compromisos de consolidación fiscal con la Unión Europea.

d. En el supuesto de que no se tomen los acuerdos de disponibilidad de créditos o si son insuficientes, «el Gobierno podrá acordar el envío, bajo la dirección del Ministerio de Hacienda, de una Comisión de expertos para valorar la situación económico-presupuestaria de la Administración afectada. Esta Comisión podrá solicitar, y la Administración correspondiente estará obligada a facilitar, cualquier dato, información o antecedente respecto a las partidas de ingresos o gastos. La Comisión deberá presentar una propuesta de medidas y sus conclusiones se harán públicas en una semana. Las medidas propuestas serán de obligado cumplimiento para la Administración incumplidora».

D) RESPONSABILIDADES

Las responsabilidades por incumplimiento de normas de Derecho de la Unión Europea se regulan en la disposición final segunda de la Ley Orgánica de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera.

Las Administraciones públicas y cualesquiera otras entidades integrantes del sector público que, en el ejercicio de sus competencias, incumplieran obligaciones derivadas de normas del Derecho de la Unión Europea, dando lugar a que el Reino de España sea sancionado por las instituciones europeas, asumirán, en la parte que les sea imputable, las responsabilidades que se deriven de tal incumplimiento.

El Consejo de Ministros, previa audiencia de las Administraciones o entidades afectadas, será el órgano competente para declarar la responsabilidad por

dicho incumplimiento, y acordar, en su caso, la compensación o retención de dicha deuda con las cantidades que deba transferir el Estado a la Administración o entidad responsable de cualquier concepto, presupuestario y no presupuestario.

E) LA CLÁUSULA DE SALVAGUARDIA

Las restricciones afectantes al gasto y al endeudamiento público en general tienen una excepción.

El artículo 135.4 de la Constitución prevé en tal sentido que: «Los límites de déficit estructural y de volumen de deuda pública sólo podrán superarse en caso de catástrofes naturales, recesión económica o situaciones de emergencia extraordinaria que escapen al control del Estado y perjudiquen considerablemente la situación financiera o la sostenibilidad económica o social del Estado, apreciadas por la mayoría absoluta de los miembros del Congreso de los Diputados». Este precepto constitucional encuentra su desarrollo en el artículo 11.3 de la Ley Orgánica de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera. Estos artículos contienen la llamada cláusula de salvaguardia, coloquialmente conocida como cláusula de escape.

La devastadora situación creada por el virus COVID-19 encajó en su momento dentro de los conceptos jurídicos indeterminados «catástrofes naturales, recesión económica o situación de emergencia extraordinaria» a los que alude el precepto constitucional invocado y justifican la puesta en marcha de dicha cláusula de salvaguardia o escape. Ante tamaña situación, las barreras limitativas presupuestarias quedaron rotas, las exigencias de la estabilidad presupuestaria saltaron por los aires, la deuda pública se disparó y la cláusula de salvaguardia se aplicó con rigor. Algo semejante está en curso con motivo de las necesidades de rearme que ha ocasionado la guerra de Ucrania y la situación que vive la Organización del Tratado del Atlántico Norte (OTAN) con el segundo acceso a la Presidencia de los Estados Unidos de Donald Trump.

V. EL PRINCIPIO DE NO AFECTACIÓN

A) CONCEPTO

1. El principio presupuestario de no afectación entraña que todos los ingresos de los entes públicos se destinen a satisfacer de modo indistinto todos los gastos públicos, sin que, por tanto, unos ingresos en concreto se destinen a satisfacer ciertos gastos en concreto.

2. Los principios de no afectación, unidad y universalidad están estrechamente conectados. Para que en términos sustanciales la totalidad de los gastos e ingresos públicos se engloben en un único documento presupuestario en pos de las metas que ya conocemos, es preciso que la inclusión de tales gastos e

ingresos públicos se produzca sin destino específico en cuanto a la satisfacción del gasto se refiere. A su vez, el principio de no afectación está necesitado de los de unidad y universalidad para recibir cumplimiento hasta sus últimas consecuencias.

3. Desde el punto de vista de los cometidos que atiende, afirma el profesor PALAO TABOADA que: «El principio de no afectación es una condición indispensable para que el Estado pueda establecer un orden de prioridad entre las necesidades públicas y atenderlas con cargo al fondo común de los ingresos públicos. Si dicho principio no rigiera, cada colectividad territorial o sector económico o social podría pretender que los ingresos públicos que generase se invirtieran en la satisfacción de sus necesidades particulares. Aparece así también claramente el significado político de este principio presupuestario como componente esencial del principio de solidaridad interterritorial (arts. 2 y 138.1 de la Constitución)»⁶.

B) FORMULACIÓN NORMATIVA

1. La regla de la no afectación recibe respaldo normativo en el artículo 27.3 de la Ley General Presupuestaria, a cuyo tenor: «Los recursos del Estado, los de cada uno de sus Organismos Autónomos y los de las entidades integrantes del sector público estatal con Presupuesto limitativo se destinarán a satisfacer el conjunto de sus respectivas obligaciones, salvo que por ley se establezca su afectación a fines determinados».

2. Sin perjuicio de lo que puedan determinar leyes especiales referentes a ingresos específicos destinados a satisfacer gastos específicos, la propia Ley General Presupuestaria admite en cierto modo matizaciones a la regla de la no afectación a través de los mecanismos de los créditos extraordinarios y suplementos de crédito (artículo 55).

VI. EL PRINCIPIO DE ESPECIALIDAD

A) CONCEPTO

1. Los principios presupuestarios hasta aquí estudiados confirman que debe figurar en los Presupuestos Generales del Estado como documento formalmente único la totalidad de los ingresos y gastos del sector público estatal entendido en sentido amplio, sin que, salvo excepciones legalmente establecidas, quepa afectación de ingresos específicos a gastos también específicos.

Sentadas las bases anteriores, es el momento de precisar el alcance que tiene la autorización de gasto reflejada en el correspondiente crédito presu-

6. Palao Taboada, C.: *Derecho Financiero y Tributario, I*, Colex, Madrid, 1987, *op. cit.*, pg. 85.

El profesor doctor Luis María Cazorla Prieto, Catedrático de Derecho Financiero y Tributario, abogado y Presidente de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación de España, incorpora a la 25ª edición del presente libro opiniones personales sobre ciertas figuras jurídico-financieras y añade actualizaciones jurisprudenciales y doctrinales, todo ello además de ciertas mejoras estilísticas y de ordenación; la inevitable subsanación de erratas y un cierto aligeramiento del texto también tiene su hueco.

La 25ª edición del Derecho Financiero y Tributario del profesor Cazorla Prieto sigue siendo, como lo ha sido a lo largo de su muy larga trayectoria, un libro útil y recomendable, además de para los estudiantes universitarios, sus destinatarios principales, para todos los estudiosos y especialistas en la materia jurídico-financiera en sus variadas facetas.

ISBN: 978-84-1085-233-4



III ARANZADI LA LEY