

MANUALES

Derecho financiero y tributario

Parte general

35.^a Edición

Fernando Pérez Royo

Francisco M. Carrasco González

III ARANZADI

© Fernando Pérez Royo y Francisco M. Carrasco González, 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>

Trigésimo quinta edición, 2025

Depósito Legal:M-15424-2025

ISBN versión impresa:978-84-1085-243-3

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

Printed in Spain

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

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

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

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

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

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

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

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

Índice General

	<i><u>Página</u></i>
ABREVIATURAS UTILIZADAS.....	31
PRÓLOGO A LA EDICIÓN.....	35
CAPÍTULO I	
EL DERECHO FINANCIERO. CONCEPTO Y CONTENIDO...	37
1. Introducción. La actividad financiera.....	37
2. El Derecho Financiero como ordenamiento de la Hacienda Pública	38
3. Contenido del Derecho Financiero	39
<i>A) Los ingresos públicos. El Derecho Tributario</i>	<i>39</i>
<i>B) Los gastos públicos. El Derecho Presupuestario</i>	<i>41</i>
4. Autonomía científica del Derecho Financiero	42
CAPÍTULO II	
EL CONCEPTO DEL TRIBUTO Y SUS CLASES	45
1. Introducción	45
2. Concepto de prestación patrimonial de carácter público (remisión al apartado 8.A del capítulo III)	46
3. Concepto de tributo.....	48
4. Clases de tributos	49
5. La tasa	51

	<u>Página</u>
6. Los precios públicos	55
7. Contribuciones especiales	56
8. El impuesto	58
9. Clases de impuestos	60
A) <i>Impuestos directos e indirectos</i>	60
B) <i>Impuestos personales y reales</i>	60
C) <i>Impuestos subjetivos y objetivos</i>	61
D) <i>Impuestos instantáneos y periódicos</i>	61
10. El sistema tributario	62
A) <i>Sistema tributario estatal</i>	63
B) <i>Sistema tributario autonómico</i>	68
C) <i>Sistema tributario local</i>	69

CAPÍTULO III

LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES SOBRE EL TRIBUTO	71
1. Introducción	71
2. El principio de capacidad económica	72
3. Principio de igualdad	77
4. Principio de generalidad	80
5. Principio de progresividad	82
6. El límite de la confiscatoriedad	83
7. Principio de legalidad tributaria. Formulación y fundamento del mismo	85
8. Ámbito material del principio de legalidad tributaria	87
A) <i>Concepto de prestación patrimonial de carácter público</i>	87
B) <i>Elementos del tributo cubiertos por el principio de legalidad</i> .	89
C) <i>El ámbito de la reserva de ley, según la LGT</i>	91
9. Alcance del principio de legalidad: su valor como reserva relativa	92

	<i><u>Página</u></i>
10. Aplicación del principio de legalidad a las Comunidades Autónomas y a las Entidades Locales.	94
11. Admisibilidad del Decreto-ley en la regulación de los tributos.	96
12. Los principios de legalidad y capacidad económica en relación con las tasas.	99
13. El poder tributario. Precisiones conceptuales.	102
14. El poder tributario del Estado.	103
15. El poder tributario de las Comunidades Autónomas. Caracterización general.	104
16. Los límites al poder tributario de las Comunidades Autónomas.	108
17. El poder tributario en los territorios forales.	112
18. El poder tributario de las Corporaciones Locales.	115
19. Otros principios constitucionales. En especial, el principio de seguridad jurídica.	116
20. La cuestión de la retroactividad de las normas tributarias.	118
21. Principios del Derecho de la Unión Europea en relación con los tributos.	121

CAPÍTULO IV

LAS FUENTES DEL DERECHO TRIBUTARIO.	125
1. Introducción.	125
2. La Constitución. Remisión.	126
3. Los Tratados internacionales.	126
4. El Derecho de la Unión Europea.	128
5. La ley.	128
6. Decretos legislativos.	129
7. Decretos-leyes.	131
8. El reglamento.	131

	<i><u>Página</u></i>
9. Los reglamentos autonómicos y las ordenanzas locales	132
10. El derecho supletorio.	133
11. La codificación en el ámbito tributario. La LGT	133
12. La jurisprudencia	139
13. La legislación blanda o «soft law»	140
14. La doctrina administrativa	141

CAPÍTULO V

LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS	143
1. Introducción. Sobre la naturaleza de las leyes tributarias.	143
2. La aplicación de la norma tributaria en el tiempo. Comienzo y cese de la vigencia de las normas tributarias ...	146
3. La retroactividad.	148
4. Los criterios de sujeción a las normas tributarias.	150
5. La interpretación de las normas tributarias	156
6. La integración analógica de las normas tributarias.	158
7. La calificación	161
8. La declaración de conflicto en la aplicación de la norma ..	162
9. La declaración de simulación	162

CAPÍTULO VI

LA RELACIÓN JURÍDICO-TRIBUTARIA. EL HECHO IMPONIBLE.....	163
1. Introducción. Sobre los conceptos fundamentales de la teoría del tributo	163
2. La relación jurídica tributaria. Concepto legal y contenido	167
3. Indisponibilidad del crédito tributario e inderogabilidad de la obligación.	172
4. El hecho imponible. Concepto	175

	<u><i>Página</i></u>
5. El hecho imponible y el nacimiento de la obligación tributaria principal.....	176
6. El hecho imponible como elemento de identificación de cada tributo.....	177
7. El hecho imponible como índice o materialización de capacidad económica	178
8. Estructura del hecho imponible.....	179
A) <i>Elemento material. El objeto del tributo</i>	179
B) <i>Elemento subjetivo</i>	180
C) <i>Elemento espacial</i>	180
D) <i>Elemento temporal. El devengo</i>	181
9. Supuestos de no sujeción.....	183
10. La exención tributaria	185

CAPÍTULO VII

LOS OBLIGADOS TRIBUTARIOS.....	189
1. Introducción.....	189
2. La lista de obligados tributarios (art. 35 LGT).....	191
3. La subjetividad tributaria. Los entes carentes de personalidad jurídica como obligados tributarios [arts. 35.4 y 42.1.b)LGT].....	194
4. El sujeto pasivo. El contribuyente (art. 36.1 y 2 LGT)....	196
5. El sustituto (art. 36.3 LGT).....	198
6. Obligados a realizar pagos a cuenta (art. 37 LGT)	200
7. En especial, los retenedores y obligados a ingresos a cuenta.....	201
8. Obligados tributarios en las relaciones entre particulares. En especial, los obligados con ocasión de la repercusión o traslación jurídica de la cuota (art. 38 LGT).....	206
9. El responsable. Concepto y clases (art. 41 LGT)	209

	<u>Página</u>
10. Supuestos de responsabilidad solidaria previstos en la LGT (art. 42 LGT).....	210
11. Supuestos de responsabilidad subsidiaria previstos en la LGT (art. 43 LGT).....	215
12. La sucesión en la deuda tributaria. Sucesión <i>mortis causa</i> (art. 39 LGT)	222
13. Sucesión en las deudas de las personas jurídicas (art. 40 LGT).....	223
A) <i>Disolución y Liquidación de sociedades y entidades con personalidad jurídica</i>	224
B) <i>Extinción o disolución sin liquidación de sociedades y entidades con personalidad jurídica</i>	225
C) <i>Disolución de fundaciones y entidades sin personalidad jurídica</i>	225
D) <i>Extensión de la sucesión a las sanciones</i>	226
14. La solidaridad tributaria (art. 35.7 LGT).....	226
15. Capacidad de obrar y representación. Domicilio fiscal....	228

CAPÍTULO VIII

LOS ELEMENTOS CUANTITATIVOS. LA DEUDA

TRIBUTARIA.....	229
1. Introducción	229
2. La base imponible	231
3. Métodos de determinación de bases	232
A) <i>Estimación directa</i>	233
B) <i>Estimación objetiva</i>	235
C) <i>Estimación indirecta</i>	237
4. Comprobación de valores.....	240
5. La base liquidable	240
6. El tipo de gravamen	240
7. La cuota tributaria	244

	<u><i>Página</i></u>
8. La determinación de la cuota	247
9. La deuda tributaria	248
10. La extinción de la deuda tributaria	250
11. Las garantías del crédito tributario	250

CAPÍTULO IX

LA APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS. PRINCIPIOS GENERALES

1. Introducción	251
2. Derechos de los obligados tributarios (art. 34 LGT)	253
3. La información y asistencia a los obligados tributarios (art. 85 LGT)	255
4. Consultas tributarias escritas (arts. 88 y 89)	256
5. Actuaciones de valoración	259
A) Información sobre el valor fiscal de inmuebles (art. 90 LGT).	259
B) Acuerdos previos de valoración (art. 91 LGT)	260
6. La colaboración social en la aplicación de los tributos. El modelo de cumplimiento cooperativo	262
7. El deber de información por parte de terceros (art. 93 LGT)	262
8. Deberes de información de Autoridades y Órganos públi- cos (art. 94 LGT)	266
9. Carácter reservado de la información en poder de la Ad- ministración tributaria (art. 95 LGT)	267
10. Publicidad de situaciones de incumplimiento: lista anual de morosos (art. 95 <i>bis</i>)	268
11. Utilización de tecnologías informáticas y telemáticas (art. 96 LGT)	269

CAPÍTULO X

NORMAS COMUNES SOBRE ACTUACIONES Y

PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS.....	271
1. Introducción.....	271
2. Capacidad de obrar y representación (arts. 44-47 LGT) ..	273
3. Domicilio fiscal y régimen de las notificaciones.....	274
<i>A) Domicilio fiscal (art. 48 LGT)</i>	<i>274</i>
<i>B) Las notificaciones (arts. 109-112 LGT)</i>	<i>275</i>
4. La prueba en los procedimientos tributarios (arts. 105-108 LGT).....	277
5. Especialidades en la tramitación de los procedimientos tributarios.....	280
<i>A) Iniciación (art. 98 LGT)</i>	<i>280</i>
<i>B) Desarrollo (art. 99 LGT).....</i>	<i>282</i>
<i>C) Terminación (art. 100 LGT).....</i>	<i>283</i>
6. El deber de resolver. Plazos de resolución (arts. 103-104 LGT).....	284
7. Efectos de la falta de resolución expresa. Régimen del silencio administrativo en los procedimientos tributarios (art. 104.3 y 4 LGT)	286
8. La caducidad en los procedimientos tributarios (art. 104.3, 4 y 5 LGT).....	287
9. El acto de liquidación (art. 101 LGT)	291
10. Contenido del acto de liquidación. Su notificación (art. 102 LGT).....	293
11. Clases de liquidación: liquidaciones provisionales y definitivas (art. 101.2, 3 y 4 LGT)	295
12. Potestades y funciones de comprobación (art. 115 LGT)..	297

	<u><i>Página</i></u>
13. La potestad de la Administración de rectificar las calificaciones aplicadas por los obligados tributarios. La regla general sobre calificación de hechos, actos o negocios jurídicos (art. 13 LGT)	299
14. La potestad de declarar conflicto en la aplicación de la norma tributaria (art. 15 LGT).....	301
15. La potestad de la Administración de declarar la existencia de simulación (art. 16 LGT)	305
16. La asistencia mutua	308
CAPÍTULO XI	
LA GESTIÓN TRIBUTARIA.....	313
1. Introducción	313
2. Concepto de gestión tributaria (art. 117 LGT)	315
3. Procedimiento iniciado mediante declaración (arts. 128-130 LGT)	318
4. Procedimientos derivados de las autoliquidaciones. Caracterización de este acto (art. 120 LGT)	321
5. Procedimiento de verificación de datos (arts. 131-133 LGT).....	323
6. El procedimiento de comprobación limitada. Caracterización general (art. 136 LGT).....	326
7. Desarrollo del procedimiento de comprobación limitada (arts. 137-139 LGT)	328
8. Procedimiento de devolución (devoluciones derivadas de la aplicación de las normas de cada tributo) (arts. 124-127 LGT).....	330
9. El procedimiento de rectificación de la autoliquidación a instancias del obligado tributario (art. 120.3 LGT, arts. 126-129 RGI)	335
10. Procedimiento para el reconocimiento de beneficios fiscales (arts. 136-137 RGI).....	338

11. Las declaraciones y autoliquidaciones presentadas fuera de plazo pero de manera espontánea (las «complementarias») (art. 27 LGT).....	339
12. Las autoliquidaciones «rectificativas»	344
13. La comprobación de valores	346
A) <i>Caracterización general. Medios de comprobación (art. 57 LGT)</i>	<i>346</i>
B) <i>El procedimiento de comprobación (arts. 134-135 LGT)</i>	<i>350</i>
14. La tasación pericial contradictoria (art. 135 LGT)	354
15. Las liquidaciones dictadas en los procedimientos de gestión. Carácter preclusivo de la comprobación practicada y vinculación para el obligado derivada de su conformidad .	356
A) <i>Efecto preclusivo de las liquidaciones</i>	<i>356</i>
B) <i>Vinculación que para el obligado tributario se deriva de su conformidad.....</i>	<i>359</i>

CAPÍTULO XII

LA INSPECCIÓN DE LOS TRIBUTOS	361
1. Introducción	361
2. Funciones de la inspección (art. 141 LGT)	363
3. Los planes de inspección (art. 116 LGT)	364
4. El procedimiento de inspección. Fases del mismo.	365
5. Iniciación del procedimiento (arts. 147-149 LGT).....	366
A) <i>Modos de iniciación.....</i>	<i>366</i>
B) <i>Extensión y alcance de las actuaciones</i>	<i>366</i>
C) <i>Solicitud de una inspección de alcance general.....</i>	<i>367</i>
6. Desarrollo de las actuaciones de comprobación e investigación. Facultades y medios de investigación a disposición de la inspección.....	368
A) <i>Lugar y horario (arts. 151 y 152 LGT).....</i>	<i>369</i>
B) <i>Facultades de la Administración (art. 142 LGT)</i>	<i>370</i>
C) <i>Medidas cautelares (art. 146 LGT).....</i>	<i>374</i>

	<u><i>Página</i></u>
7. Terminación de la fase de instrucción. El acta. Clases de actas (arts. 143 y 154 LGT).....	374
<i>A) El acta y su contenido</i>	<i>374</i>
<i>B) Clases de actas.....</i>	<i>375</i>
8. Las actas de disconformidad. Formalización y trámites posteriores (art. 157 LGT)	376
<i>A) Trámites para la formalización.....</i>	<i>376</i>
<i>B) Trámites posteriores a la formalización del acta.....</i>	<i>377</i>
9. Las actas de conformidad. Formalización y trámites posteriores. Efectos de la firma de conformidad (art. 156 LGT).....	378
<i>A) Trámites para la formalización.....</i>	<i>378</i>
<i>B) Trámites posteriores a la firma</i>	<i>378</i>
<i>C) Tramitación en casos de conformidad parcial</i>	<i>379</i>
<i>D) Efectos de la firma de conformidad</i>	<i>380</i>
10. Las actas con acuerdo (art. 155)	382
<i>A) Caracterización general.....</i>	<i>382</i>
<i>B) Aspectos procedimentales.....</i>	<i>385</i>
<i>C) Tramitación en casos de acuerdo parcial</i>	<i>386</i>
11. Las liquidaciones derivadas del procedimiento de inspección: distinción entre definitivas y provisionales (arts. 148.3 y 101.4 LGT)	386
12. Plazo de las actuaciones inspectoras (art. 150 LGT)	389
13. Aplicación del método de estimación indirecta (art. 158 LGT).....	394
14. Informe para la declaración de conflicto en la aplicación de la norma tributaria (art. 159 LGT).....	396
15. La prescripción del derecho a liquidar la deuda tributaria (arts. 66-70 LGT).....	397
16. La prescripción del derecho a comprobar e investigar (art. 66 <i>bis</i>)	402
17. La prescripción del derecho a solicitar devoluciones	405

CAPÍTULO XIII

LA RECAUDACIÓN EN PERÍODO VOLUNTARIO	407
1. Introducción	407
2. El pago en período voluntario. Introducción	408
3. Inicio del procedimiento. Presupuestos del pago y comienzo del período voluntario	409
4. La deuda exigible en período voluntario. En particular, los intereses (art. 26 LGT)	410
5. Legitimación para realizar y para recibir el pago. El pago por tercero. El pago a órgano incompetente (art. 33 RGR)	412
6. Formas y medios de pago (arts. 60 LGT y 34-40 RGR) ...	413
7. Lugar del pago (art. 33.2 RGR)	414
8. Plazos de pago. Momento del pago (arts. 61-62 LGT).....	414
9. Aplazamiento y fraccionamiento del pago (arts. 65, 82 LGT y 44-54 RGR)	416
10. La imputación de pagos (art. 63 LGT)	420
11. La consignación (arts. 64 LGT y 43 RGR).....	421
12. Otras formas de extinción de la deuda tributaria. En especial, la compensación (arts. 71-76 LGT y 55-63 RGR) ..	422
13. Supuestos de suspensión del ingreso sin prestación de garantía (arts. 62.8 y 9 LGT y 42 RGR)	424
14. Efectos del pago. Consecuencias de la falta de pago en período voluntario	425

CAPÍTULO XIV

LA RECAUDACIÓN EN PERÍODO EJECUTIVO. EL PROCEDIMIENTO DE APREMIO	427
1. Introducción. Caracterización del período ejecutivo.	427
2. Carácter del procedimiento de apremio.....	428
3. Facultades de la Administración en el procedimiento de apremio	429

	<u><i>Página</i></u>
4. Medidas cautelares para asegurar el cobro de la deuda tributaria (art. 81 LGT)	430
5. Iniciación del procedimiento. La providencia de apremio. El recargo de apremio. Plazo para el pago	432
6. Motivos de oposición a la providencia de apremio.	435
7. Suspensión del procedimiento y sustanciación de tercerías	437
8. Las fases de la ejecución patrimonial.....	439
A) Ejecución de garantías (art. 168 LGT).....	439
B) Embargo de bienes y derechos (arts. 169-171 LGT)	440
C) Motivos de oposición a la diligencia de embargo (art. 170.3 LGT)	442
D) Enajenación de los bienes embargados (art. 172 LGT)	443
9. Imputación de pagos.....	443
10. Terminación del procedimiento de apremio	444
11. Concurrencia de procedimientos	444
12. El privilegio general del crédito tributario. En especial, su aplicación en caso de concurso.....	446
13. Las garantías del crédito tributario.	450
14. Procedimiento frente a responsables	453
A) La declaración de responsabilidad (art. 174 LGT).....	454
B) Procedimiento para exigir la responsabilidad solidaria (art. 175 LGT).....	456
C) Exigencia de responsabilidad subsidiaria (art. 176 LGT) ...	457
15. Actuaciones frente a los sucesores	458
A) Sucesores «mortis causa» (arts. 39 y 177.1 LGT).....	458
B) Sucesores de personas jurídicas disueltas y liquidadas (arts. 40 y 177 LGT).....	460
16. La prescripción del derecho a exigir la deuda	461
17. La asistencia mutua en materia de recaudación	463

CAPÍTULO XV

PROCEDIMIENTOS DE RECUPERACIÓN DE AYUDAS DE ESTADO	467
1. Introducción	467
2. Disposiciones generales (arts. 260-264 LGT)	468
3. Procedimiento de recuperación con regularización de la obligación tributaria (arts. 265-268 LGT)	470
4. Procedimiento de recuperación en otros supuestos (arts. 269-271 LGT)	471

CAPÍTULO XVI

INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS.....	473
1. Introducción. Sobre la naturaleza de las instituciones del Derecho Tributario sancionador	474
2. Los principios de la potestad sancionadora en materia tributaria	475
3. Principio de legalidad	476
4. Principio de tipicidad	476
5. Principio de culpabilidad	478
6. Principio de proporcionalidad.....	479
7. Principio de no concurrencia de sanciones (art. 180 LGT)	480
8. Los sujetos infractores (art. 181 LGT)	481
9. Responsables y sucesores de las sanciones tributarias (art. 182 LGT)	482
10. Concepto y clases de infracciones tributarias (art. 183 LGT).....	482
11. Clases de sanciones (arts. 185 y 186 LGT)	484
12. Criterios de graduación de las sanciones (art. 187 LGT) ..	484
13. Los tipos infractores. Generalidades: clasificación en virtud del deber infringido	485

	<i><u>Página</u></i>
14. Infracción del deber de declarar el presupuesto de hecho de la deuda tributaria con resultado de daño para la recaudación (arts. 191, 192 y 193 LGT).....	487
15. (sigue) Consideración de la ocultación	490
16. (sigue) Sanciones: la clasificación de la infracción en grados.....	491
17. Aplicación de los criterios de graduación de las sanciones (art. 187)	493
18. La tentativa de obtención de devoluciones o de beneficios fiscales (art. 194 LGT)	495
19. Infracción por determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes (art. 195 LGT).....	496
20. Infracción en supuestos de conflicto en la aplicación de la norma (art. 206 bis)	497
21. Infracciones de las sociedades y entidades en régimen de imputación de rentas (arts. 196 y 197 LGT)	501
22. Infracción por no presentar en plazo declaraciones o autoliquidaciones sin que se produzca perjuicio económico (art. 198 LGT)	502
23. Infracción por presentar incorrectamente declaraciones o autoliquidaciones sin que se produzca perjuicio económico (art. 199 LGT).....	502
24. Infracciones por incumplimiento de deberes de información específicos (Disp. Ad. 18. ^a , 22. ^a a 25. ^a LGT).....	503
25. Infracciones relacionadas con los deberes contables y registrales (art. 200 LGT)	504
26. Incumplimiento de las obligaciones de facturación y documentación (art. 201 LGT)	506
27. Incumplimiento de las obligaciones relativas a la utilización del número de identificación fiscal o de otros números o códigos (art. 202 LGT)	507

	<u><i>Página</i></u>
28. Resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria (art. 203 LGT)	508
29. Las infracciones en el régimen de retención por incumplimiento de deberes distintos del de retener e ingresar (arts. 204 y 206 LGT)	509
30. Incumplimiento de la obligación de comunicar correctamente datos al pagador de rentas sometidas a retención o ingreso a cuenta (art. 205 LGT)	510
31. Sanciones no pecuniarias por infracciones graves o muy graves (art. 186 LGT)	510
32. La reducción de las sanciones (art. 188 LGT)	511
33. El procedimiento sancionador	513
A) Principio de separación de procedimientos	513
B) Competencia para la imposición de sanciones (art. 211.5 LGT)	515
C) Tramitación (arts. 209-211 LGT)	515
34. La prescripción de la acción para imponer sanciones tributarias	517

CAPÍTULO XVII

LOS DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA	519
1. Introducción	519
2. El tipo de la defraudación tributaria. Elemento objetivo. La elusión de tributos y el disfrute ilícito de beneficios fiscales	520
A) El umbral de punibilidad. Reglas para el cómputo	523
B) El componente defraudatorio de la conducta	524
3. El elemento subjetivo del tipo en la defraudación tributaria: el dolo del agente y la consideración del error	526
4. Autoría y responsabilidad. En especial, la responsabilidad de las personas jurídicas	527
5. Penalidad	529

	<u><i>Página</i></u>
6. Consumación y formas imperfectas	531
7. La excusa absolutoria por regularización espontánea	531
8. Actuaciones de liquidación y recaudación en casos de indicios de delito contra la Hacienda Pública.....	533
9. La defraudación a la Hacienda de la Unión Europea	536
10. El delito contable.....	537
A) <i>Generalidades</i>	<i>537</i>
B) <i>El supuesto de la letra a): falta absoluta de contabilidad en estimación directa</i>	<i>539</i>
C) <i>El supuesto de la letra b): llevanza de contabilidad doble</i>	<i>540</i>
D) <i>Los supuestos de las letras c) y d): omisiones y falsedades en los asientos contables.....</i>	<i>540</i>
E) <i>Penalidad</i>	<i>541</i>

CAPÍTULO XVIII

LA REVISIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA.....	543
1. Introducción.....	543
2. La declaración de nulidad de pleno derecho (art. 217 LGT).....	545
3. Declaración de lesividad (art. 218 LGT)	547
4. Revocación (art. 219 LGT)	548
5. Rectificación de errores (art. 220 LGT).....	551
6. Devolución de ingresos indebidos (art. 221 LGT)	551
7. La prescripción del derecho a la devolución de ingresos indebidos [arts. 66.d), 67.1, 68.4 y 69 LGT].....	554
8. El recurso de reposición (arts. 222-225 LGT).....	555
9. El recurso de reposición en la esfera local	557
10. Las reclamaciones económico-administrativas. Introducción. La materia económico-administrativa (art. 226 y disp. adic. 11.^a).....	558
11. Actos reclamables (art. 227 LGT)	559

	<i><u>Página</u></i>
12. Órganos económico-administrativos. Competencia (arts. 228-229 LGT)	562
A) <i>Órganos económico-administrativos estatales.....</i>	<i>562</i>
B) <i>Órganos económico-administrativos autonómicos</i>	<i>565</i>
13. Acumulación de reclamaciones (art. 230)	567
14. Los interesados. Legitimación para interponer el recurso y para participar en el procedimiento (art. 232 LGT).....	567
15. La suspensión de la ejecución del acto impugnado (art. 233 LGT)	570
16. Fases del procedimiento (arts. 234-238 LGT) La regulación del procedimiento y de las diferentes fases de su tramitación se contiene en los artículos 234 a 240.	573
17. Resolución (art. 239 LGT).....	576
18. Efectos de la falta de resolución en plazo (art. 240 LGT) .	578
19. Otras formas de terminación (art. 238 LGT)	578
20. Recurso ordinario de alzada (art. 241 LGT)	579
21. Recurso de anulación (art. 241 <i>bis</i> LGT)	580
22. Recurso contra la ejecución (art. 241 <i>ter</i> LGT)	581
23. Recurso extraordinario de revisión (art. 244 LGT).....	581
24. Los recursos para formación de doctrina (arts. 242 y 243 LGT).....	582
25. Procedimiento abreviado (art. 245-248 LGT).....	583
26. Recurso contencioso-administrativo (art. 249 LGT).....	583

CAPÍTULO XIX

EL PRESUPUESTO DEL ESTADO. CONCEPTO Y CONTENIDO

1. El Derecho de los gastos públicos. Introducción. Sobre los principios constitucionales relacionados con el gasto público	585
2. Función y significado del presupuesto	587

	<i><u>Página</u></i>
3. Los Presupuestos Generales del Estado. Concepto legal..	588
4. Efectos de la Ley de Presupuestos con relación a los gastos públicos	589
5. Efectos de la Ley de Presupuestos con relación a los ingresos públicos.....	591
6. Naturaleza jurídica de la Ley de Presupuestos	592
7. Contenido de la Ley de Presupuestos.....	593
8. En especial, las modificaciones tributarias en la Ley de Presupuestos	595
9. Estructura del estado de gastos. Sistemas de clasificación de los gastos públicos	597
10. Clasificación orgánica.....	599
11. Clasificación económica.....	599
12. Clasificación por programas	600
13. Estructura del estado de ingresos	603
 CAPÍTULO XX	
LOS PRINCIPIOS PRESUPUESTARIOS	605
1. Introducción	605
2. Principio de legalidad presupuestaria.	606
3. Principio de anualidad	607
4. Principio de unidad. Ámbito de los Presupuestos Generales del Estado	608
5. El principio de estabilidad presupuestaria	609
6. Principio de unidad de caja	615
7. Principio de universalidad.....	616
8. Principio de especialidad presupuestaria. Consideraciones generales	617

CAPÍTULO XXI

EL CICLO PRESUPUESTARIO.....	621
1. Introducción. La separación de poderes en el ciclo presupuestario	621
2. Preparación	622
3. Aprobación por las Cortes	624
<i>A) Limitaciones a la presentación de enmiendas.....</i>	<i>624</i>
<i>B) Tramitación parlamentaria</i>	<i>626</i>
4. Prórroga del presupuesto	627
5. Las modificaciones de créditos. Generalidades	628
6. Las transferencias de crédito	630
7. Los créditos ampliables	630
8. Las generaciones de crédito	631
9. Incorporaciones de crédito	632
10. Créditos extraordinarios y suplementos de crédito.....	633
11. El Fondo de Contingencia	635
12. Ejecución del presupuesto.....	636
<i>A) El procedimiento de gasto</i>	<i>636</i>
<i>B) La ordenación de pagos</i>	<i>637</i>

CAPÍTULO XXII

EL CONTROL DEL PRESUPUESTO.....	639
1. Introducción. Clases de control	639
2. La función interventora.....	641
3. Intervención del ingreso	642
4. El control financiero permanente	643
5. La auditoría pública	644

	<i><u>Página</u></i>
6. El control externo por el Tribunal de Cuentas. Carácter y funciones del Tribunal	645
7. La función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas	646
8. El control por las Cortes. La Cuenta General del Estado .	646

CAPÍTULO XXIII

LOS ILÍCITOS Y LAS RESPONSABILIDADES EN MATERIA DE GASTO PÚBLICO	649
1. Introducción	649
2. Las responsabilidades relacionadas con la administración de fondos públicos	650
3. El enjuiciamiento contable por el Tribunal de Cuentas ...	651
4. El fraude de subvenciones.....	654
5. Las infracciones administrativas en materia de subvenciones	657

CAPÍTULO XXIV

DEUDA PÚBLICA.....	661
1. Introducción	661
2. La deuda pública. Concepto	662
3. Principios constitucionales sobre la deuda pública	662
4. Limitación del endeudamiento del Estado.....	664
5. Emisión o contratación de la deuda	664
6. Régimen jurídico de la relación de deuda pública	664

CAPÍTULO XXV

LOS PRESUPUESTOS Y OPERACIONES DE CRÉDITO DE COMUNIDADES AUTÓNOMAS Y CORPORACIONES LOCALES	667
1. Introducción	667

	<i><u>Página</u></i>
2. Los presupuestos de las Comunidades Autónomas	668
3. Operaciones de crédito de las Comunidades Autónomas . .	670
4. Los presupuestos de las Corporaciones Locales	672
5. Operaciones de crédito de las Corporaciones Locales	673

2. El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía.
3. Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la Ley».

En los tres apartados de este fundamental precepto se condensan los principios o criterios materiales sobre el reparto de la carga tributaria (principios de capacidad económica, de generalidad, de igualdad, de progresividad, de no confiscación), junto a los principios de justicia material del gasto público y, finalmente, la norma básica sobre la producción normativa en materia tributaria (principio de legalidad tributaria). Cualquier violación de tales principios podrá motivar la interposición de un recurso o cuestión de inconstitucionalidad.

Aparte de ello, dentro de la parte orgánica de la Constitución, encontramos normas sobre la distribución territorial del poder de establecimiento de tributos o poder tributario, que serán igualmente objeto de examen en el presente Capítulo.

Tenemos aún otros principios y normas de alcance singular, que afectan básicamente al sistema de fuentes, y que serán examinados al estudiar las correspondientes instituciones.

2. EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA

Dentro de los criterios o principios materiales contenidos en el apartado 1 del artículo 31 sobresale el principio de capacidad económica, de amplia tradición en el ordenamiento constitucional (el nuestro y los restantes del Derecho comparado, desde los orígenes de la época constitucional) y al que podemos considerar como la regla básica en el reparto o distribución de la carga tributaria. Así se pone de manifiesto en la propia redacción del precepto, que configura a la tributación según la capacidad económica como un objetivo al cual sirven de manera instrumental los restantes principios o criterios de justicia del sistema tributario, hasta el punto de que podría afirmarse que estos otros criterios o reglas constituyen otras tantas derivaciones del principio fundamental de la contribución según la capacidad económica.

Este criterio guarda una estrecha relación con el de igualdad, que, como es sabido, representa una de las determinaciones o principios constitutivos del Derecho moderno, entendiendo por tal al que nace con el constitucionalismo. Así es, en primer lugar, si se atiende a los fundamentos históricos del principio: cuando el constituyente revolucionario de 1791 establece la regla de la contribución general de acuerdo con la riqueza está afirmando, antes que nada, el fin del sistema de tributación basado (al igual que el resto de la ordenación social) en el privilegio.

Así es también desde el punto de vista lógico: siendo el sistema tributario un modo de reparto de la carga del sostenimiento de los gastos públicos, es lógico, desde el punto de vista de la igualdad, que el metro de este reparto sea la capacidad económica, al mismo estilo que lo es la capacidad física en relación al deber de defensa de la Patria mediante el servicio militar. No debe sorprender, por ello, que, siguiendo esta lógica, en ordenamientos como el de la República Federal de Alemania, en los que la Constitución no recoge expresamente el principio, la doctrina y el Tribunal Constitucional hayan identificado la fórmula de la capacidad económica (*Leistungsfähigkeit*) a partir del principio fundamental de igualdad.

Como ha señalado la STC 221/1992, el principio de capacidad económica cumple en nuestro ordenamiento constitucional tributario tres funciones esenciales: 1) de fundamento de la imposición o de la tributación, 2) de límite para el legislador en el desarrollo de su poder tributario y 3) de programa u orientación para el mismo legislador en cuanto al uso de ese poder.

En cuanto a lo primero, debemos subrayar que el artículo 31 CE es, antes que nada, la norma que sirve de fundamento al deber de contribuir. Lo que la doctrina francesa llama principio de la necesidad del tributo. Este deber de contribuir, establecido de manera precisa en la Constitución, es lo que sirve de fundamento a la imposición, según lo entiende la doctrina moderna, que ha superado concepciones propias de otras épocas que buscaban este fundamento en la supremacía misma del Estado. Empleando las palabras del Tribunal Constitucional, podemos establecer la conexión entre este fundamento y el principio de capacidad económica, entendido como «exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza donde la riqueza se encuentra» (STC 27/1981).

En segundo lugar, el principio de capacidad económica funciona en una determinación negativa, como límite para el legislador en la configuración de los tributos. El legislador no puede establecer tributos si no es tomando como presupuestos circunstancias que sean reveladoras de capacidad económica. Un tributo que se aplicara sobre una circunstancia que no fuera reveladora de capacidad económica sería anticonstitucional. Como tales índices pueden citarse la obtención de renta o ingresos monetarios, la posesión de patrimonio, el consumo, la adquisición de bienes, etc. Dichos índices pueden ser directos o indirectos, pueden medir la capacidad económica con diferente grado de perfección, pero, en cualquier caso, esta capacidad debe existir en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el tributo. La riqueza puede ser real o potencial, pero en ningún caso inexistente, virtual o ficticia. Según ha precisado la doctrina y la propia Jurisprudencia del TC, debe existir, además, de manera concreta o actual en el momento de entrada en vigor de la norma.

EJEMPLO 1

En aplicación de esta jurisprudencia, el TC ha declarado que constituye una renta potencial la gravada en el Impuesto andaluz sobre Tierras Infrautilizadas cuando el titular de una finca rústica no obtiene el rendimiento óptimo que se ha fijado legalmente para ella (STC 37/1987); o la denominada «imputación de renta inmobiliaria» que se grava en el IRPF cuando se dispone de un inmueble urbano que no se habita, ni se alquila ni se utiliza para una actividad económica (STC 295/2006).

En cambio, el TC declaró inconstitucional las normas forales y algunos preceptos de la TRLRHL que regulaban el Impuesto sobre el Incremento de Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana (SSTC 26, 37, 48 y 59/2017), porque el método de cálculo establecido para determinar ese incremento conllevaba a que se gravaran rentas ficticias o inexistentes. En efecto, el incremento se calculaba multiplicando el valor catastral por un coeficiente que dependía del número de años en que se había generado, lo que determinaba que siempre había un incremento, incluso en aquellos casos en los que se había producido una verdadera pérdida de valor. Esos supuestos, además, según el TC, no podían considerarse excepcionales, como se puso de manifiesto por la crisis económica causada por la burbuja inmobiliaria.

Desde esta perspectiva, el TC ha distinguido entre la capacidad económica como fundamento, sustrato o fuente de la tributación («de acuerdo con») y la capacidad económica como medida, criterio o parámetro de la imposición («en función de»). En una primera jurisprudencia, establecida por el ATC 71/2008, el TC determinó que si bien todo tributo debe fundarse y gravar una capacidad económica, la modulación de la carga tributaria de cada contribuyente en función de su capacidad económica no tiene que estar presente en todos los tributos. Según señaló entonces el TC, esa modulación se predica del conjunto del sistema tributario, por lo que sólo es exigible en aquellos tributos que por su naturaleza y caracteres resulten determinantes en la concreción del deber de contribuir.

EJEMPLO 2

El ATC 71/2008 se refería a la tasa fiscal sobre el juego que grava los beneficios derivados de la explotación de máquinas recreativas tipo «B», mediante un sistema de cuota fija anual y, por tanto, de manera independiente a los beneficios realmente obtenidos. Para el TC, en ese caso, no era necesario que se modulara la carga tributaria de cada contribuyente en función de la concreta capacidad económica que manifestara en la realización del hecho imponible, puesto que el tributo sobre las máquinas recreativas ni es un tributo de aplicación general, ni constituye un pilar básico o estructural del sistema tributario.

Pues bien, esta jurisprudencia ha sido rectificada por la STC 182/2021, referida a la regla de cuantificación de la base imponible del IIVTNU que determinaba la ganancia obtenida con la transmisión de un terreno urbano. El TC reconoce que, como parámetro, el principio de capacidad económica no rige con la misma intensidad en todos los tributos. Así, por ejemplo, opera con más intensidad en los impuestos que en las tasas, debido a la configuración sinalagmática de estas. El TC admite también que el legislador goza de un amplio margen para regular los tributos, de modo que puede dar preeminencia a otros valores o principios, frente a la capacidad económica, respetando los límites de la Constitución. Así, el legislador puede aprobar beneficios fiscales que respondan a fines de interés general; puede establecer medidas contra el fraude o el abuso; puede recurrir a técnicas que no exijan una exacta cuantificación, permitiendo una deducción global o a tanto alzado; y puede establecer también tributos con finalidad extrafiscal. De lo que se trata, por tanto, es de valorar en cada caso si la ausencia o la reducida graduación de la carga tributaria, en función de la capacidad económica, está justificada de manera objetiva y razonable.

EJEMPLO 3

En el caso del IIVTNU, el legislador había renunciado a gravar según la capacidad económica real y había configurado una base objetiva o estimativa. Según la STC 182/2021, esta opción legislativa podría justificarse por razones de simplificación o de practicabilidad administrativa, pero para ello el método objetivo no debe ser el único posible, de manera que debería admitirse al mismo tiempo una estimación directa, basada en una capacidad económica real. El contribuyente debería poder así demostrar que no ha tenido plusvalía o que esta es inferior a la que resulta de la fórmula establecida por el legislador. Alternativamente, el método objetivo debería gravar incrementos medios o presuntos, esto es, los que se suponen que se obtienen con el paso del tiempo en un terreno urbano. Sin embargo, en este caso, el TC consideró que no se daba ninguna de las circunstancias descritas, ya que la ley no preveía otro método de valoración de los terrenos urbanos y la crisis inmobiliaria había demostrado que la presunción de revalorización anual de los mismos era irreal. Por tanto, declaró la inconstitucionalidad de la norma. Esta misma doctrina, se reitera en relación a normativas forales en las SSTC 46/2024 y 98/2025.

En relación con esta acepción del principio como límite se ha planteado también el problema de su compatibilidad con las finalidades extrafiscales de los tributos. Con ejemplos, como los que hemos citado anteriormente, de figuras tributarias cuya finalidad (incluso principal) es de carácter extraño al fenómeno contributivo. O con el empleo de determinados instrumentos, como son los beneficios fiscales, establecidos con finalidad de fomento de determinadas acti-

vidades (ahorro, inversión) extrañas a la diferenciación de los sujetos en función de su capacidad económica.

Acerca de esta cuestión, podemos resumir las conclusiones de la doctrina de la manera siguiente: en primer lugar, el presupuesto del tributo, la circunstancia que determina la existencia de la obligación, debe incorporar siempre un índice de capacidad económica, una aptitud para contribuir, aunque el tributo sirva, además, a otras finalidades; en segundo lugar, los fines extrafiscales del tributo o de la medida tributaria en cuestión deben ser compatibles con la finalidad contributiva y responder a una exigencia o criterio razonable y amparado por el sistema de valores propio de la Constitución (política de desarrollo económico, sanitaria, de vivienda, de protección del medio ambiente, etc.). Así lo ha entendido la Jurisprudencia del TC, que considera admisible que los impuestos «sin desconocer o contradecir el principio de capacidad económica o de pago, respondan principalmente a criterios económicos o sociales orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la CE preconiza o garantiza» (STC 37/1987). Esta misma idea aparece recogida en la LGT, la cual completa la definición legal del tributo que hemos visto en el apartado anterior, diciendo que «además de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, los tributos podrán servir como instrumentos de la política social y económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución».

En relación con los beneficios fiscales, o más en general, con las técnicas desgravatorias, el TC ha señalado que su utilización no es incompatible, *a priori*, con la exigencia de capacidad económica, ya que la finalidad de recaudación, consustancial al concepto de tributo, se predica del conjunto del sistema tributario. Así, por ejemplo, el TC ha aceptado la constitucionalidad de un tipo del 0 por 100 en el impuesto estatal sobre los depósitos en entidades de crédito (STC 26/2015). Con ocasión de la «amnistía» aprobada en 2012, se discutió si una regularización fiscal de esa entidad vulneraba los principios de capacidad económica, igualdad y generalidad. Como veremos en el apartado 11 de este Capítulo, el TC declaró inconstitucional la «amnistía», por haberse aprobado mediante Decreto-ley, por lo que el TC no resolvió si también se incumplían los principios de justicia tributaria (STC 73/2017). La Ley 11/2021, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, añadió un segundo párrafo al artículo 3.1 de la LGT para prohibir el establecimiento de cualquier instrumento extraordinario de regularización fiscal que suponga una minoración de la deuda tributaria (no de las sanciones). La prohibición tiene una eficacia relativa, ya que no vincula al legislador estatal futuro.

La tercera determinación del principio de capacidad económica es la que lo contempla como un programa u orientación para el legislador, dentro del objetivo de redistribución de la renta o de realización de la igualdad material que preconiza el artículo 9 CE. En este sentido, el legislador ha recibido el encargo

por parte del Constituyente de hacer que el sistema tributario en su conjunto sea, cada vez más, un reflejo de la capacidad económica global de los sujetos. Lo cual exige construir este sistema dando un peso relativo importante a las figuras que se basan en índices más perfeccionados de capacidad económica, como es el caso de la imposición personal sobre la renta.

Esta tercera función o acepción del principio, cuyo control jurisdiccional es más dificultoso, se relaciona con el conjunto del sistema tributario, según acabamos de decir, e incluso con el empleo de los recursos públicos, con el gasto público.

3. PRINCIPIO DE IGUALDAD

Como ya hemos dicho, el principio de igualdad constituye un valor, no sólo del sistema tributario, sino del conjunto del ordenamiento. La CE lo proclama en su artículo 1, junto a la libertad, la justicia y el pluralismo político, desarrollándolo posteriormente en varias direcciones: no solamente la igualdad formal ante la Ley (art. 14 CE), sino también la igualdad sustancial y el deber de los poderes públicos de promover las condiciones para hacerla efectiva, junto con la libertad (art. 9 CE).

De manera más concreta, en el ámbito que nos ocupa, ya hemos señalado que el principio de capacidad económica, y en general el conjunto de los criterios sobre el reparto de la carga tributaria, están emparentados con el fundamental valor de la igualdad en sus varias acepciones. Así lo ha entendido el TC, al establecer que «la relación entre el principio general de igualdad consagrado en el artículo 14 CE y los principios rectores del sistema fiscal, que se especifican en el artículo 31 CE, está, por así decir, incorporada en este último precepto, que menciona también entre dichos principios el de igualdad» (STC 45/1989).

El propio TC ha subrayado la vigencia del criterio de igualdad entendido como un valor a promover con medidas fiscales que tiendan a corregir las desigualdades realmente existentes en la sociedad y que el propio texto constitucional valora negativamente. Se trata, en este caso, de una acepción del principio de igualdad que encuentra su manifestación más clara en el criterio de progresividad, al que nos referiremos más adelante.

Al igual que con otras cuestiones de índole constitucional, la mejor manera de orientarnos será la de referirnos a la doctrina sentada por el TC en el repertorio ya nutrido de Sentencias que se han enfrentado con la aplicación de la garantía de no discriminación proclamada en el artículo 14 y el principio de igualdad en el reparto de la carga tributaria recogido en el 31. El sentido general de esta doctrina puede resumirse del siguiente modo: lo que prohíbe el principio de igualdad son las desigualdades normativas o aplicativas que resulten artificiosas o injustificadas por no venir fundadas en criterios objetivos y razonables,

según criterios o juicios de valor generalmente aceptados. También es necesario, para que sea constitucionalmente lícita la diferencia de trato, que las consecuencias jurídicas que se deriven de tal distinción sean proporcionadas a la finalidad perseguida, de suerte que se eviten resultados excesivamente gravosos o desmedidos (STC 40/2022). Esta regla general puede ser descompuesta en una serie de máximas específicas, que enumeramos a continuación.

1) Para que pueda emitirse el juicio de igualdad es necesario *que los términos de comparación sean homogéneos*. Por ejemplo, se aprecia trato desigual entre dos situaciones homogéneas en el caso de la imposición obligatoria de tributación conjunta de la unidad familiar en el IRPF. Una persona casada y otra soltera que obtuvieran la misma renta estarían sujetas a un tratamiento fiscal diferente: el primero estaría sujeto a contribuir en base a su renta, mientras que el segundo debería tributar por la renta conjunta de él mismo y de su mujer, lo cual, atendiendo a la tarifa progresiva en el IRPF, determina una tributación superior (STC 45/1989, que declaró contrario al artículo 14 CE el sistema de tributación conjunta de la unidad familiar de la Ley del IRPF de 1978). En cambio, no son homogéneos los términos de comparación cuando se compara, en los casos de separación, el tratamiento fiscal de la obligación de pago de alimentos a los hijos establecida por decisión judicial (no deducible en el IRPF del pagador) con el de la pensión compensatoria al cónyuge (deducible). Véase la STC 57/2005. En relación con la regla de igualdad del artículo 31, el TC ha declarado que «en el ejercicio de su libertad de configuración normativa, el legislador puede someter a tributación de forma distinta a diferentes clases de rendimientos gravados en el impuesto, en atención a su naturaleza, por simples razones de política financiera o de técnica tributaria» (SSTC 46/2000 y 194/2000 y ATC 245/2009). Siguiendo esta línea, el TC ha considerado conforme a la CE el gravamen diferenciado en IRPF de las rentas del capital y otra clase de rentas, pues «es evidente que las diferentes rentas, en función de la fuente de la que provengan, por mucho que puedan coincidir en su cuantía, no representan idénticas manifestaciones de capacidad económica susceptibles de ser, en principio, comparables» (STC 19/2012). Viene, de esta manera, a legitimarse el sistema de «impuesto dual» incorporado a la regulación vigente del IRPF.

De la jurisprudencia constitucional también se desprende que la CE no ampara una «discriminación por indiferenciación», ni consagra un derecho a la desigualdad de trato. El principio de igualdad reconoce el derecho a no padecer discriminaciones o diferencias carentes de justificación objetiva y razonable pero no ampara la falta de distinción entre supuestos desiguales, esto es, el hipotético derecho a imponer o exigir diferencias de trato. Así, por ejemplo, no se ha considerado contrario al principio de igualdad tributaria que en los tributos sobre el juego se aplique la misma cuota fija a todas las máquinas recreativas de tipo «B», pese a que generen rendimientos diversos en función del municipio o del local donde se instalen (STC 36/1999).

2) *No toda discriminación o desigualdad de trato es contraria a la constitución sino sólo aquella carente de justificación objetiva y razonable.* Así, la STC 76/1990 ha estimado que no es contrario a la Constitución el precepto que establece que el tipo de interés a satisfacer en los pagos de la Administración a los contribuyentes sea el legal, mientras que el correspondiente en los pagos a la Administración sea el interés legal más un 25 por 100: «La clave de la diferenciación normativa se halla en evitar el grave perjuicio que para la Hacienda supondría que grupos enteros de contribuyentes dejaran en masa de pagar tempestivamente sus cuotas tributarias porque el coste del retraso les supusiera, de todos modos, un ahorro respecto del interés de mercado del dinero. Evitar este riesgo configura el fin que el legislador trata de lograr».

3) Pero para que la desigualdad de trato sea admisible no basta con que el fin perseguido por la misma sea legítimo y razonable, sino que, además, *es indispensable que ese distinto trato se mantenga dentro de los límites de la proporcionalidad, evitando resultados especialmente gravosos o desmedidos.* Este criterio ha sido aplicado en la STC 255/2004, en la cual se declaró anticonstitucional por vulnerar el principio de igualdad el precepto que establecía que no tienen la consideración de deducibles, a efectos de determinar la base imponible de empresarios o profesionales en el IRPF, los pagos que se hagan a un miembro de la unidad familiar. La aplicación de este precepto determinaría que un empresario que pagara salarios a un miembro de su familia (digamos, su esposa) sería tratado a efectos fiscales de modo diferente a otro que pagara los mismos salarios pero a una persona ajena a su círculo familiar. Ciertamente esta medida de trato desigual no es arbitraria, sino que se basa en la finalidad de evitar el fraude fiscal a través de contratos simulados, más fáciles de llevar a cabo en el ámbito de confianza propio de las relaciones familiares. El TC señala que lo que no es admisible es que para servir a esa finalidad se llegue a una medida que equivale a la afirmación de que todos los contratos entre miembros de la unidad familiar carecen de contenido real.

Las anteriores consideraciones son válidas tanto para la igualdad del artículo 14 como para la del artículo 31. Sin embargo, existe un elemento diferencial entre estos dos preceptos. Diferencia que tiene importancia a efectos procesales. Pues, mientras que la violación del artículo 14 puede ser aducida directamente mediante un recurso de amparo, la del artículo 31 no es susceptible de amparo y puede ser planteada ante el Tribunal sólo mediante cuestión de inconstitucionalidad (aparte la presentación de recurso directo por los sujetos legitimados para ello). Enfrentados con el análisis de las determinaciones específicas de uno y otro precepto, diríamos (más bien, ha dicho el TC) que el primer precepto trata de la garantía de igualdad *ante la ley* y prohíbe la discriminación en razón de criterios subjetivos o relacionados con la condición de la persona (nacimiento, raza, sexo, religión, opinión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social), mientras que la igualdad de que trata el artículo 31 es la igualdad *en la ley* y se relaciona con la prohibición

de discriminaciones o desigualdad de trato en el reparto de la carga tributaria sobre la base de circunstancias o criterios objetivos. El TC se ha referido a la distinción en numerosas sentencias. Véase, por ejemplo, la STC 159/1997, que habla de «la necesidad de distinguir las diferencias entre personas o grupos de personas por razones subjetivas, a las que se refiere el art. 14 y, de otro lado, las que contempla en el art. 31.1 CE en relación con el principio de igualdad, basadas en razones objetivas atinentes a la renta o los ingresos de los sujetos». El alcance de esta diferencia tiene, como hemos dicho un sentido fundamentalmente (casi diríamos exclusivamente) procesal. De hecho, la doctrina que hemos resumido ha sido sentada por el TC para rechazar recursos de amparo, presentados por violación del artículo 14 pero que, en realidad denunciaban desigualdades (o pretendidas desigualdades) de carácter objetivo prohibidas por el artículo 31. Citemos de nuevo la STC 159/1987: «No puede ser enjuiciada en un recurso de amparo la pretendida desigualdad en la carga fiscal entre empresas de diferentes ramas de actividad», pues «la eventual contradicción con el principio de igualdad, no residiría realmente en una discriminación contraria al art. 14 CE por estar basada en una diferenciación de índole subjetiva, sino en una desigualdad fundada en elementos objetivos, que es la contemplada por el art. 31.1 CE». No obstante, parece que esta diferencia tiende, al menos, a difuminarse, en la jurisprudencia más reciente. Así sucede, por ejemplo, en la STC 60/2015, que analizó la constitucionalidad de una bonificación establecida por la Comunidad Valenciana en el ISD, para las adquisiciones gratuitas mortis causa (sucesiones), y que se limitaba exclusivamente a los sujetos residentes en esa Comunidad. El TC analizó su constitucionalidad tratando conjuntamente los artículos 14 y 31.1 CE. El trato fiscal diferenciado era patente y la situación de residentes y no residentes en la Comunidad se consideró homogénea. Como no existía una justificación objetiva y razonable para esta diferencia, el TC declaró la norma autonómica contraria a los artículos 14 y 31.1 CE. De manera análoga, en las SSTC 52 y 60/2018 se utiliza este mismo razonamiento para otro beneficio fiscal autonómico en el ISD, supeditado también a la residencia en la Comunidad Autónoma, pero para el caso de adquisiciones gratuitas *inter vivos* (donaciones).

4. PRINCIPIO DE GENERALIDAD

Se trata igualmente de un principio conectado con el de igualdad, en el sentido de prohibición de las discriminaciones o privilegios en materia fiscal. Dicho principio aparecía expresamente mencionado en la LGT (art. 3), junto al de capacidad económica y equitativa distribución de la carga tributaria. En la CE lo podemos identificar en el término «Todos», como comienza la redacción del artículo 31.1: «Todos contribuirán...». Aunque es necesario advertir que dicho término genérico, repetido muchas veces con sentido polivalente en el texto constitucional, tiene también en el nuestro un doble valor o significado: primero, afirmar que el deber de contribuir no se reduce a los nacionales (como sucede

en el caso del artículo anterior, relativo al servicio militar); segundo, establecer el criterio de generalidad de la imposición o de ausencia de privilegios en la distribución de la carga fiscal, que, en principio, afecta a *todos* los que tengan capacidad económica.

Se trata, como hemos dicho, de una de las determinaciones o maneras de ser de la igualdad, presente en todos los ordenamientos constitucionales y que sirve para diferenciar al Derecho moderno –y de manera concreta, al Tributario– del orden jurídico propio del Antiguo Régimen, que se basaba precisamente en el privilegio, en la diferente condición de las personas como criterio determinante del pago de tributos. Como tal aparece enunciado en la Declaración de Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789.

Naturalmente, la vigencia del principio de generalidad no significa que no puedan existir exenciones o beneficios fiscales. Estas normas de favor pueden fundamentarse en la propia capacidad económica (p. ej., la exención de la renta mínima o vital) o en otras razones amparadas por el ordenamiento, según hemos explicado anteriormente. Lo que no es admisible, de acuerdo con esta regla de la generalidad, es el establecimiento de exenciones (u otro tipo de medidas) *intuitu personae*. En este sentido, ha dicho el TS que son notas del principio de generalidad «la abstracción y la impersonalidad: su opuesto, la alusión *intuitu personae*, la acepción de personas» (STS de 2-06-1986).

EJEMPLO 4

La STC 10/2005 analizó la constitucionalidad de la exención prevista para la actividad financiera y mercantil de las Cajas de Ahorro en la antigua licencia fiscal del impuesto industrial (en la actualidad, sustituida por el IAE). En este caso, el TC señaló que «la exención, como quiebra del principio de generalidad que rige la materia tributaria al neutralizar la obligación tributaria derivada de la realización de un hecho revelador de capacidad económica, es constitucionalmente válida siempre que responda a fines de interés general que la justifiquen (por ejemplo, por motivos de política económica o social, para atender al mínimo de subsistencia, por razones de técnica tributaria, etcétera), quedando, en caso contrario, proscrita, desde el punto de vista constitucional, por cuanto la Constitución a todos impone el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en función de su capacidad económica». Aplicando esta doctrina, el TC consideró que la exención estaba justificada en lo referente a la actividad no lucrativa o benéfica de las Cajas de Ahorro, y en cambio, carecía de esta justificación, y por tanto, vulneraba el principio de generalidad, en lo que respecta a la actividad comercial y financiera de las Cajas de Ahorro.

5. PRINCIPIO DE PROGRESIVIDAD

Se entiende por progresividad aquella característica de un sistema tributario según la cual a medida que aumenta la riqueza de cada sujeto, aumenta la contribución en proporción superior al incremento de riqueza. Los que tienen más contribuyen en proporción superior a los que tienen menos.

La expresa alusión al criterio de la progresividad constituye una de las innovaciones características del texto constitucional español, que se ha inspirado en el italiano. Dicha mención no suele aparecer, en cambio, en los restantes ejemplos de Derecho comparado y estaba igualmente ausente de nuestros anteriores textos constitucionales, desde los del siglo XIX hasta la Constitución de 1931. Se trata de una circunstancia lógica, puesto que la progresividad es un fenómeno ligado al desarrollo de los sistemas tributarios contemporáneos, que asignan a la Hacienda Pública una función redistributiva.

En la doctrina más antigua se había planteado la cuestión de la congruencia entre la existencia de impuestos con tarifas progresivas y el criterio de contribución en proporción a los haberes o a la capacidad económica, establecido generalmente en los textos constitucionales y que se identificaba como un mandato de proporcionalidad, opuesto al de progresividad. En los momentos actuales no hace falta detenerse en esta cuestión, que, por lo que concierne a nuestro ordenamiento, ha sido zanjada de manera expresa por el propio texto constitucional. La cuestión, desde el punto de vista jurídico y político, es más bien la contraria: hasta qué punto puede afirmarse que el legislador y los poderes públicos en general son obedientes al mandato de progresividad emanado del constituyente.

En relación con esto, debe ponerse de relieve que la progresividad es un carácter que afecta, no a cada figura tributaria singular, sino al conjunto del sistema. Lo cual exige lógicamente que en éste tengan un peso suficientemente importante los impuestos con carácter progresivo.

EJEMPLO 5

Un resumen de la doctrina del TC sobre el principio de progresividad puede verse en la STC 19/2012, en la que se rechaza que el establecimiento de un tipo único del 20 % para las ganancias de capital en el IRPF vulnere el principio de progresividad. En efecto, la progresividad no es exigible de cada tributo en particular, sino del sistema tributario en su conjunto. Por tanto, en nuestro sistema tributario, no sólo pueden tener cabida tributos que no sean progresivos, sino que incluso dentro de los tributos progresivos, algunos aspectos del mismo puedan determinarse de forma proporcional, eso sí, siempre que con ello no se vea afectada ni la progresividad ni la justicia del conjunto del sistema, ya que «el legislador constituyente ha dejado bien claro que el

sistema justo que se proclama no puede separarse, en ningún caso, del principio de progresividad» (STC 27/1981).

También en relación a este principio debemos decir que la progresividad, y en general el objetivo de redistribución de la renta, tiene una profunda conexión con el valor de la igualdad, entendida como criterio material, que debe ser hecha efectiva también con el concurso de los poderes públicos (art. 9 CE). E igualmente con el mandato de la capacidad económica, en la acepción a que antes nos hemos referido de programa para el legislador y los poderes públicos. Esta relación entre progresividad e igualdad es resaltada por el TC: «Es por ello –porque la igualdad que aquí se reclama va íntimamente enlazada al concepto de capacidad económica y al principio de progresividad– por lo que no puede ser, a estos efectos, simplemente reconducida a los términos del artículo 14 CE: una cierta desigualdad cualitativa es indispensable para entender cumplido este principio. Precisamente la que se realiza mediante la progresividad global del sistema tributario en que alienta la aspiración a la redistribución de la renta» (STC de 27/1981). «La igualdad es perfectamente compatible con la progresividad del impuesto» (STC 45/1989).

6. EL LÍMITE DE LA CONFISCATORIEDAD

El artículo 31.1 CE, luego de enumerar los principios de justicia en la distribución de la carga tributaria a que hemos hecho referencia, concluye afirmando que el sistema tributario no tendrá en ningún caso alcance confiscatorio. Se trata de una norma singular, que no existe en otros ordenamientos y que es fruto del espíritu de compromiso con el que fue elaborada la Constitución de 1978. Tras unos principios de marcada orientación redistributiva se introduce esta «coletilla», como una especie de concesión o garantía frente a posibles abusos en la progresividad del sistema.

Como tal, esta referencia tiene más un valor ideológico o político que jurídico, propiamente dicho. Porque, desde este punto de vista estrictamente jurídico, como ha señalado muy oportunamente la doctrina (PALAO TABOADA), el indicado límite de la no confiscatoriedad confunde dos planos que deben tenerse bien diferenciados: el de la regulación de la contribución a los gastos públicos y el de la regulación del derecho de propiedad, al que la CE se refiere solamente un poco después (art. 33). De manera que en aquellos supuestos en que una Ley configurase de tal manera un tributo que llegase a producir tal efecto confiscatorio o de anulación del derecho de propiedad, el precepto sería tachado de anticonstitucional sin necesidad de recurrir al principio que estudiamos, por el simple juego de la regla de la capacidad económica.

Sea como sea, a estas alturas tenemos ya cierta jurisprudencia en relación con el alcance de este precepto. El TC, cuando el problema se le planteó, con ocasión del recurso planteado respecto del Impuesto Andalúz sobre Tierras

Infrautilizadas, excluyó la violación (STC 37/1987). Posteriormente, en la STC 150/1990, que analizó el recargo en el IRPF aprobado por la Comunidad de Madrid, determinó que la prohibición de confiscatoriedad supone incorporar una exigencia lógica que obliga a no agotar la riqueza imponible. Lo que se prohíbe no es la confiscación, sino que la imposición tenga «alcance confiscatorio». El TC señaló que el sistema fiscal tendría dicho efecto si mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades, con lo que además se estaría desconociendo, por la vía fiscal indirecta, la garantía prevista en el artículo 33.1 CE. Igualmente, sería evidente el resultado confiscatorio cuando la progresividad del IRPF alcanzara un tipo medio de gravamen del 100 por 100. Tales afirmaciones, por su obviedad y por referirse a situaciones extremas, no aclararon realmente dónde está el límite de la confiscatoriedad. Posteriormente, la STC 126/2019, referida al IIVTNU, aplicó nuevamente este principio al señalar que estaríamos ante una violación de este principio –y también del principio de capacidad económica– cuando la cuota a pagar sea superior al incremento patrimonial obtenido por el contribuyente que se trata de gravar, ya que con ello se estaría exigiendo que el contribuyente cumpliera con su deber de contribuir mediante la imposición de una carga «excesiva» o «exagerada». La STC 149/2023, referida al Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas, ha tenido en cuenta la manifestación de capacidad económica que se grava y aquella sobre la que se alega el alcance confiscatorio. Así rechaza que este impuesto tenga efecto confiscatorio porque grava el patrimonio, no la renta generada por los bienes gravados, por lo que no puede acoger la alegación de los recurrentes de que los tipos de este impuesto son excesivos en relación con la rentabilidad generada por los elementos patrimoniales gravados.

La Jurisprudencia ordinaria también ha aludido, en alguna ocasión, al límite de que hablamos. Aparte de resoluciones de Tribunales inferiores, cabe citar una importante decisión del Tribunal Supremo en la que, basándose en el indicado criterio constitucional, se declaró contraria al ordenamiento la norma reglamentaria que fijaba en el 20 por 100 (en lugar del 15) el tipo de retención aplicable a los pagos satisfechos a profesionales, como pago a cuenta del IRPF. El razonamiento del TS fue el siguiente: ese porcentaje fijo, independiente del nivel de ingresos del sujeto afectado y superior al escalón inicial de la tarifa del Impuesto, puede alcanzar efectos confiscatorios en los profesionales de rendimientos más bajos, pues en la medida en que las retenciones rebasan las cuotas del impuesto y obligan a los sujetos pasivos a satisfacerlas acudiendo a recursos diferentes de los rendimientos de su actividad, es manifiesto que quebrantan también el artículo 31.1 CE al producir efectos confiscatorios (STS de 10-07-1999, rec. n.º 126/1998). Con todo, conviene advertir que la jurisprudencia ha sido muy parca en la apreciación de la vulneración de este principio, aducido con frecuencia como motivo de impugnación de la aplicación de los tributos. Citemos la STS de 21-10-2000, rec. n.º 5555/1994: «Este principio, siempre

usado con la necesaria parsimonia por esta Sala, sólo puede predicarse cuando la exacción del impuesto produce efectos de tal índole, pero no simplemente cuando es gravoso. Hace falta incluso la necesaria prueba que demuestre que la imposición menoscaba la fuente de riqueza de que deriva el hecho imponible, no tan sólo que el importe resulta elevado. De admitirse el argumento de la parte recurrente, absolutamente todos los impuestos podrían considerarse confiscatorios».

EJEMPLO 6

Una aplicación práctica de este límite de la confiscatoriedad lo encontramos en el art. 31 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio. Este precepto establece una corrección en la cuota íntegra del IP, cuando la suma de las cuotas del IP y del IRPF de los sujetos pasivos por obligación personal (residentes) supere el 60 por 100 de la suma de las bases imponibles del IRPF, con algunas precisiones que conviene ahora no detallar. En definitiva, se trata de que el contribuyente no tenga que desprenderse de patrimonio para pagar el IP cuando no ha obtenido suficiente renta en un período determinado.

7. PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA. FORMULACIÓN Y FUNDAMENTO DEL MISMO

Después del análisis de los criterios sustantivos sobre el reparto de la carga tributaria, pasamos al estudio de las reglas formales para el establecimiento de los tributos. La primera de estas reglas sobre la producción normativa en materia tributaria es la del principio de legalidad tributaria, que aparece como la clave de bóveda del edificio de fuentes del Derecho en este ámbito. Según dicho principio, podemos decir abreviadamente, es necesaria una Ley formal para el establecimiento de tributos. Se habla, en este sentido, de reserva de ley, aunque por nuestra parte preferimos la denominación de principio de legalidad, que consideramos más ajustada que la indicada de reserva de ley, originada históricamente en un ambiente político-constitucional distinto del actualmente vigente en nuestro país y en el resto de los sistemas constitucionales. No obstante, en el lenguaje actual ambas expresiones se usan como sinónimos.

El principio de legalidad tributaria se encuentra establecido en el artículo 31.3 CE, que, como hemos visto, requiere que las prestaciones personales o patrimoniales sean establecidas con arreglo a la ley. Dicho principio es recalcado, con relación expresa a los tributos, por el artículo 133.1 CE, que dice que el poder tributario del Estado se ejercerá mediante Ley, y en el artículo 133.3 CE, en relación a los beneficios fiscales en los tributos del Estado.

Se trata de una norma que se encuentra en el nacimiento del régimen constitucional y que es esencial en el esquema de separación de poderes. En cuanto

a su fundamento, tradicionalmente se ha identificado en este principio la exigencia de autoimposición o consentimiento del impuesto a través de la representación de los contribuyentes. *No taxation without representation* es un lema clásico del parlamentarismo inglés, que suele repetirse a este respecto. Igualmente puede citarse la Declaración Francesa de Derechos del Hombre y del Ciudadano, que habla del derecho de aprobar la contribución por sí mismos o a través de representantes.

Aparte de su significado político en el esquema constitucional de división de poderes, esta exigencia de autoimposición se ha ligado durante mucho tiempo a la garantía estrictamente individual frente a las intromisiones arbitrarias en la esfera de libertad y propiedad del ciudadano. Dentro del conjunto de valores del Estado Social y Democrático de Derecho de nuestra Constitución, es necesario, sin embargo, reconocer al principio de legalidad tributaria un significado o fundamentación plural.

Por un lado, ciertamente, la función de garantía individual a que hemos hecho referencia. Pero junto a este carácter garantista estrictamente individual, el principio de legalidad debe ser visto también –e incluso de manera prevalente o principal– como una institución al servicio de un interés colectivo: el de asegurar la democracia en el procedimiento de imposición o establecimiento de las vías de reparto de la carga tributaria. Lo que ha querido el constituyente es que el juicio sobre el reparto de la carga tributaria sea establecido por el órgano que mejor asegura la composición de intereses contrapuestos en el mencionado reparto.

Un refuerzo de esta forma de ver el principio de legalidad lo ofrece la propia CE, al recalcar que dicho principio se aplica a las exenciones o beneficios fiscales. Lo cual tiene todo su sentido en función de la exigencia de que acabamos de hablar y, en cambio, carece del mismo si el principio de legalidad se reduce a garantía individual.

Además de esta exigencia de democracia o representación, se puede hablar también de una garantía de igualdad o tratamiento uniforme para los ciudadanos, conteniendo dentro de límites precisos las disparidades de la carga fiscal entre los diferentes municipios, asegurando, como dice el TC, «la unidad del sistema tributario en todo el territorio nacional como indeclinable exigencia de la igualdad de los españoles» (STC 19/1987). Esta doble garantía es la que explica, como ha señalado el TC en la Sentencia citada, que las Corporaciones locales, a pesar de contar con asambleas electivas, no puedan establecer sus propios tributos si no es en base a una previa y precisa habilitación legal. Lo mismo no se aplica, sin embargo, a las Comunidades Autónomas, dotadas de potestad legislativa.

Una última exigencia que puede conectarse con el principio de legalidad es la de seguridad jurídica o certeza del Derecho. En la doctrina clásica (desde la

que se considera como obra fundacional de la Economía Política, *La Riqueza de las Naciones*, de Adam SMITH) se había advertido tradicionalmente la existencia de este postulado de la imposición, que exige que el contribuyente pueda conocer con suficiente precisión el alcance de sus obligaciones fiscales. Desde el punto de vista jurídico, puede considerarse que esta exigencia se halla incorporada en parte en el principio de legalidad. La CE, por otra parte, más allá del ámbito tributario, conecta el principio general de legalidad en la actuación de los poderes públicos con la garantía de seguridad jurídica (art. 9). Se trata, en todo caso, de un valor que, como tendremos ocasión de señalar, no tiene en relación a los tributos, un valor absoluto, pudiendo ceder ante otras exigencias.

En resumen, podemos decir que el principio de legalidad tributaria tiene una fundamentación no unívoca sino plural, aunque, dentro de las exigencias o razones que abonan dicho principio, sobresale, a nuestro juicio, la que hemos mencionado en segundo lugar, es decir, la relativa a la garantía de democracia (pluralismo, respeto de las minorías, publicidad) en el procedimiento de establecimiento de los tributos.

8. ÁMBITO MATERIAL DEL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA

A) CONCEPTO DE PRESTACIÓN PATRIMONIAL DE CARÁCTER PÚBLICO

En relación con la determinación del ámbito del principio de legalidad tributaria, es necesario responder a dos diferentes cuestiones: *a)* cuáles son las prestaciones que se encuentran amparadas por la garantía del principio de legalidad; *b)* cuáles son los elementos de la prestación que deben ser regulados en base a dicho principio.

En cuanto a la primera de las cuestiones, nuestro texto constitucional, siguiendo el ejemplo italiano, ha seguido un criterio de máxima amplitud, empleando, en lugar del término tributo, el de prestación personal o patrimonial de carácter público.

Así pues, dejando de lado las prestaciones personales (que escapan a nuestro ámbito de estudio), quedan dentro del principio de legalidad las prestaciones patrimoniales públicas *establecidas*, es decir, impuestas de manera unilateral, sin concurso de la voluntad del obligado. Dichas prestaciones patrimoniales públicas vienen a coincidir *grosso modo* con el concepto de tributo al que hemos aludido anteriormente. En el bien entendido de que dicho concepto cubre, no solamente los tributos en sentido técnico o estricto, sometidos a la normal legislación tributaria, sino también otras prestaciones que, siendo sustancialmente tributarias, escapan a la normativa típica de los tributos. El ejemplo más significativo es el de las cotizaciones de Seguridad Social.

Pero más allá de los tributos, incluidos aquellos «impropios» a que nos acabamos de referir, cabría entender que la intervención del legislativo es requerida incluso en relación con ciertos supuestos como las tarifas de contratos de adhesión relativos a servicios públicos esenciales, incluso cuando éstos sean prestados en régimen de Derecho Privado y por entidades no públicas. Ésta es la línea que ha seguido la jurisprudencia constitucional italiana (insistimos en el paralelismo entre nuestro art. 31.3 y el 23 de la Constitución italiana) en relación a las tarifas telefónicas. En parecidos términos se ha pronunciado el Tribunal Constitucional en nuestro país, en relación a los precios públicos y, en general, en relación con el concepto de prestación patrimonial de carácter público. La importante STC 185/1995 ha mantenido esta línea de razonamiento, que se puede resumir en los siguientes puntos: *a)* el concepto de prestación patrimonial de carácter público recogido en el texto constitucional es «más amplia y abierta» que la de tributo; *b)* «la imposición coactiva de la prestación patrimonial o, lo que es lo mismo, el establecimiento unilateral de la obligación de pago por parte del poder público sin el concurso de la voluntad del sujeto llamado a satisfacerla es, en última instancia, el elemento determinante de la exigencia de reserva de ley; por ello, bien puede concluirse que la coactividad es la nota distintiva fundamental del concepto de prestación patrimonial de carácter público»; *c)* deben considerarse prestaciones coactivas, no sólo aquellas en las que así resulta expresamente de su propio régimen jurídico, sino también aquellas otras en las que, aunque la relación de la que nace el deber de pagar sea fruto de una decisión libre del sujeto, pueda afirmarse que dicha libertad existe sólo formalmente, como sería el caso de los servicios públicos esenciales: en estos casos, dice el TC, la libertad de solicitar el servicio y pagar la contraprestación consiguiente debe considerarse «meramente teórica y, en consecuencia, estamos en presencia de prestaciones patrimoniales de carácter público sometidas a la reserva de ley»; *d)* las prestaciones patrimoniales públicas deben tener una inequívoca finalidad de interés público, con independencia de la condición pública o privada de quien la percibe.

La Disposición Adicional 1.^a de la LGT, modificada por la Ley 9/2017, de Contratos del Sector Público, recoge esta distinción entre prestaciones patrimoniales públicas tributarias y no tributarias, aunque sin señalar las notas distintivas entre una y otra categoría, que sí han sido apuntadas por la jurisprudencia. Así, según el TC, una prestación patrimonial pública tendrá naturaleza tributaria si, habiendo sido coactivamente impuesta, se satisface a un ente público con la finalidad de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, sometiendo a gravamen un presupuesto de hecho revelador de capacidad económica. En cambio, no ostenta esa naturaleza, aquella prestación que, siendo coactiva, no persigue derechamente buscar una nueva forma de allegar medios económicos con los que financiar el gasto público, aunque tenga como efecto económico indirecto el de servir también a esa financiación. Es lo que ocurre con las cargas impuestas a determinados operadores económicos que tienen

relaciones con el Estado dentro de un sector regulado, que pretenden más bien efectuar una asignación eficiente y económica de los recursos públicos, como demanda el artículo 31.2 CE.

EJEMPLO 7

En la jurisprudencia constitucional, encontramos diversos ejemplos de prestaciones patrimoniales públicas no tributarias: la prestación patrimonial por incapacidad temporal que debía abonar el empresario al trabajador (STC 182/1997); la deducción sobre la facturación mensual de cada oficina de farmacia por las recetas de especialidades farmacéuticas dispensadas con cargo a fondos de la Seguridad Social o a fondos estatales afectos a la sanidad (SSTC 83/2014, 44/2015 y 62/2015); la aportación de los usuarios en el caso de determinadas prestaciones del Sistema Nacional de Salud (STC 139/2016); o las obligaciones derivadas de la financiación de planes de ahorro y eficiencia energética, impuesta a las empresas productoras del sistema eléctrico (SSTC 167/2016, 196/2016 y 198/2016). En realidad, como ha reconocido el TC, la categoría de prestación patrimonial pública no tributaria no es homogénea en sí misma y su definición se ha realizado por la jurisprudencia por exclusión.

La Ley 38/2022 calificó como prestaciones patrimoniales públicas no tributarias a los gravámenes temporales en los sectores energético y bancario, creados por aquella Ley y que han estado vigentes hasta el año 2024. Según el legislador, estas figuras no tienen carácter tributario y no se incardinan en el ámbito de una relación jurídico-tributaria, sino que se configuran como instrumentos de intervención del Estado en la economía, a fin de conseguir el llamado «pacto de rentas», para hacer frente a los efectos nocivos de la inflación. Sin embargo, a pesar de este fin extrafiscal, tales gravámenes pueden ser considerados auténticos impuestos sobre los beneficios, teniendo en cuenta su estructura, su objeto y el modo de aplicación.

En cualquier caso, a los efectos de la presente exposición, nos interesa fundamentalmente fijarnos en los tributos, que constituyen las «prestaciones patrimoniales de carácter público» por antonomasia.

B) ELEMENTOS DEL TRIBUTO CUBIERTOS POR EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD

La segunda de las cuestiones que, como hemos dicho, es necesario abordar, en relación al contenido del principio de legalidad tributaria, es la concerniente a los elementos de la disciplina del tributo (o de la prestación) que requieren la intervención del Legislativo.

Como primera respuesta a esta cuestión, podemos decir que el principio de legalidad cubre la regulación de los elementos esenciales del tributo. Por esta-

blecimiento de la prestación hay que entender, no simplemente su creación, sino también la determinación de sus elementos esenciales. Así lo ha señalado repetidamente el TC (SSTC 37/1981, 6/1983, 179/1985, 19/1987).

Ahora bien, ¿cuáles son estos elementos esenciales o configuradores del tributo? De manera sintética, podemos responder diciendo que deben entenderse comprendidos, en todo caso, los elementos determinantes de la identidad (o identificación) de la prestación, así como los relativos a su entidad (o cuantificación). La Ley debe regular en qué supuestos se origina el deber de pagar un tributo (hecho imponible), quién está obligado a pagarlo (sujetos pasivos), cuánto hay que pagar (base, tipo, cuota). En su momento, al desarrollar la teoría de la obligación tributaria, precisaremos los conceptos que ahora dejamos entre paréntesis.

No quedan, en cambio, comprendidos dentro de la garantía del principio de legalidad tributaria aquellos aspectos de la regulación relativos a elementos accidentales propios de la ejecución de la Ley: lugar del pago, plazos, etc., los cuales forman el ámbito típico de la normativa reglamentaria.

Una cuestión importante que es necesario tratar en el presente apartado es la relativa a las exenciones, o más en general, a los beneficios fiscales. ¿Queda su establecimiento reservado a la Ley o puede, sin más, ser remitido a la normativa reglamentaria? La respuesta, a nuestro juicio, es claramente positiva en el primero de los sentidos, siguiendo los razonamientos que hemos desarrollado anteriormente acerca del fundamento del principio. Sin entrar en mayores averiguaciones, hemos de decir, por otra parte, que nuestra Constitución resuelve de manera expresa la cuestión: «Todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deberá establecerse en virtud de Ley» (art. 133.3 CE). Cabría incluso entender que el sentido de la mención expresa es reforzar el alcance de la reserva en esta materia, de especial sensibilidad. Por otro lado, aunque la CE no lo diga expresamente, hay que entender que será igualmente necesaria una Ley (del Parlamento autonómico correspondiente) en el caso de exenciones de tributos autonómicos, así como en el caso de los tributos locales.

No obstante lo que se acaba de exponer, es necesario decir que el TC, en una Jurisprudencia un tanto confusa, ha afirmado que cae dentro del principio de legalidad o reserva de ley «el establecimiento de exenciones y bonificaciones tributarias, pero no cualquier otra regulación de ellas, ni la supresión de las exenciones o su reducción o la de las bonificaciones, porque esto último no constituye alteración de los elementos esenciales del tributo» (STC 6/1983). Hay que decir, sin embargo, que en esta Sentencia lo que se abordaba era si cabía aprobar mediante Decreto-ley la supresión de beneficios fiscales y que fue a esos efectos como se hizo referencia al principio de legalidad y la regulación de los citados beneficios. Se trata, en todo caso de una decisión aislada. El TC, que modificó, como veremos, su criterio sobre cómo definir el ámbito permitido

al Decreto-ley en materia tributaria, no ha vuelto a repetir conceptos como los incluidos en esa STC 6/1983.

C) EL ÁMBITO DE LA RESERVA DE LEY, SEGÚN LA LGT

Las consideraciones que hemos hecho en el apartado anterior se derivan de la interpretación de la Constitución, que es la norma decisiva en esta materia, pues, como ha dicho el Tribunal Supremo, «tan sólo una norma constitucional, por su propia naturaleza superlegal, puede delimitar tal reserva» (STS de 19-09-1986). Sin embargo, la LGT de 1963, que operaba en una situación de vacío constitucional (y, podríamos decir, de ausencia de poder legislativo digno de tal consideración), contenía una lista de materias que «en todo caso debían regularse por Ley». La doctrina y el Tribunal Supremo entendieron que la lista del artículo 10 de la LGT original tenía simplemente el efecto de una preferencia de ley o de límite al ejercicio de la potestad reglamentaria. Este efecto puede producirse bien en virtud de la regulación de una materia por Ley formal (que produce el efecto de la llamada «congelación de rango») o bien, como en el caso indicado, mediante el señalamiento expreso en una Ley ordinaria de materias reservadas a la Ley. No se puede hablar propiamente de reserva de ley, puesto que ésta constituye un límite, no solamente para el poder reglamentario, sino también para el legislador. Ésta, como decimos, era la situación con la lista de materias contenidas en la LGT original.

Ahora nos encontramos con que la actual LGT ha seguido, en cuanto al procedimiento, los pasos de la anterior, aunque el criterio de elaboración de la lista de materias reservadas ha mejorado sensiblemente. Pero, en todo caso, estamos ante una lista que debemos considerar como interpretativa del precepto constitucional, acerca de lo que debe entenderse por establecimiento de los tributos (o de su regulación). No existe, pues, innovación normativa propiamente dicha, pues se trata de una materia constitucional. Desde el punto de vista del principio de legalidad o reserva constitucional de ley, se trata de una norma interpretativa. Su auténtico efecto jurídico será semejante al de la lista de la LGT original: el de límite expreso al poder reglamentario.

Esta lista, que podía tener algún sentido en 1963, deja de tenerlo una vez que nuestro país se dotó de una Constitución. Ya hemos dicho que al ser ésta una materia constitucional, no estamos ante una reserva de ley propiamente dicha, sino ante una declaración de las materias vedadas por ley al reglamento, o de materias en las que no es admisible la deslegalización.

Pues bien, hecha la aclaración sobre el sentido del precepto, nos podemos preguntar sobre su contenido. Y llegados a este punto, hay que hacer dos observaciones. Primera: que la lista del artículo 8 LGT mezcla elementos diversos. Junto a materias que cabe entender derivadas del mandato constitucional del artículo 31.1 CE [las citadas en las letras a), con alguna salvedad, b), c), d), e) y

k)], aparecen otras cuyo fundamento constitucional hay que buscarlo en otros puntos, en otras reservas de ley establecidos en el propio texto constitucional. Es lo que sucede, en primer lugar, con la letra g), relativa a infracciones y sanciones, cuyo fundamento es la reserva de ley en materia penal y sancionadora, en general, recogida en el artículo 25 CE. En cuanto a las materias contenidas en las restantes letras, relacionadas con la regulación de elementos esenciales de los procedimientos tributarios, su base constitucional es también diferente de las del principio de legalidad tributaria: se trata de la reserva de ley para la regulación del procedimiento administrativo (del que los tributarios son una especie) recogida en el artículo 105, letra c) CE. Sobre este punto insistiremos al tratar de los procedimientos de aplicación de los tributos.

La segunda observación es de mayor relieve práctico. Pues, cualquiera que sea el sentido de la enumeración (desgranar el contenido del art. 31.3 CE o completarlo con otras materias que, por otras razones, deben ser regulados por ley), la lista es manifiestamente incompleta y, en lugar de aclarar, crea confusión. Pongamos unos ejemplos. La frase final del apartado a) da a entender que, puesto que lo reservado a la ley es la tipificación de las presunciones que no admiten prueba en contra, la regulación de las que son simplemente relativas o *iuris tantum* puede ser dejada al reglamento. Absurdo: ¿cómo se va a dejar a la norma secundaria nada menos que el mandato sobre inversión de la carga de la prueba? Lo mismo cabe decir del supuesto de la letra l), sobre determinación de los actos susceptibles de impugnación. ¿Es que hay que entender que los restantes aspectos de la revisión pueden ser dejados sin más a la normativa reglamentaria? Los ejemplos podrían continuar. Basta decir que en la lista están ausentes una serie de materias esenciales en la regulación de la institución y de los procedimientos tributarios respecto de los cuales, lo diga o no este precepto, la intervención del legislador es necesaria. Pensemos en la regulación de las garantías del crédito tributario, de las medidas cautelares, de las facultades de la inspección...

9. ALCANCE DEL PRINCIPIO DE LEGALIDAD: SU VALOR COMO RESERVA RELATIVA

Establecido que la Ley debe intervenir en el establecimiento de la disciplina de los elementos esenciales del tributo, se trata ahora de determinar cuál debe ser el alcance o profundidad de esta intervención. O, en otros términos, establecer qué es lo que ha querido decir el constituyente al ordenar que los tributos y demás prestaciones de carácter público se establezcan «con arreglo a la Ley».

En relación a esta cuestión, la doctrina ha solido distinguir, al tratar de manera general la institución de la reserva de ley en la Constitución, entre reserva absoluta y meramente relativa. En el primer supuesto, la Ley debe llevar a cabo de manera acabada la completa regulación de la materia a ella reservada, sin dejar espacio para la integración de su disciplina por una fuente distinta. En cambio, en el caso de la reserva relativa, la Ley puede limitarse a establecer

Esto es lo que ha venido a hacer la LGT al dedicar un Capítulo propio a la Gestión Tributaria, otro a la Inspección y otro a la Recaudación, que, en realidad, no expone más que la propia del período ejecutivo. Estudiamos los tres Capítulos por este orden, aunque, como iremos viendo, nuestro respeto al orden no será absoluto, pues iremos incluyendo en la exposición de los procedimientos el análisis de preceptos que la LGT coloca en la parte «material» o de la relación jurídica tributaria y que nosotros pensamos que es preferible tratar a efectos didácticos conjuntamente con los procedimientos en que dichas normas van a surtir efecto.

2. CONCEPTO DE GESTIÓN TRIBUTARIA (ART. 117 LGT)

El contenido de la gestión tributaria es delimitado por la LGT en su artículo 117, que lleva por rótulo precisamente «La gestión tributaria».

«1. La gestión tributaria consiste en el ejercicio de las funciones administrativas dirigidas a:

- a. La recepción y tramitación de declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos y demás documentos con trascendencia tributaria.
- b. La comprobación y realización de las devoluciones previstas en la normativa tributaria.
- c. El reconocimiento y comprobación de la procedencia de los beneficios e incentivos fiscales, así como de los regímenes tributarios especiales, mediante la tramitación del correspondiente procedimiento de gestión tributaria.
- d. El control y los acuerdos de simplificación relativos a la obligación de facturar, en cuanto tengan trascendencia tributaria.
- e. La realización de actuaciones de control del cumplimiento de la obligación de presentar declaraciones tributarias y de otras obligaciones formales.
- f. La realización de actuaciones de verificación de datos.
- g. La realización de actuaciones de comprobación de valores.
- h. La realización de actuaciones de comprobación limitada.
- i. La práctica de liquidaciones tributarias derivadas de las actuaciones de verificación y comprobación realizadas.
- j. La emisión de certificados tributarios.
- k. La expedición y, en su caso, revocación del número de identificación fiscal, en los términos establecidos en la normativa específica.
- l. La elaboración y mantenimiento de los censos tributarios.

- m. La información y asistencia tributaria.
- n. La realización de las demás actuaciones de aplicación de los tributos no integradas en las funciones de inspección y recaudación.

2. Las actuaciones y el ejercicio de las funciones a las que se refiere el apartado anterior se realizarán de acuerdo con lo establecido en esta Ley y en su normativa de desarrollo».

Intentando encontrar un principio de unidad en la larga enumeración contenida en el apartado 1, podemos decir que el núcleo de la gestión tributaria radica en la recepción y tramitación de declaraciones, autoliquidaciones y solicitudes de los obligados tributarios [letra a)]. Tramitación de la cual se derivarán diferentes procedimientos y actuaciones de mayor o menor relevancia [letras b) a i)]. Entre ellas, sobresalen los procedimientos directamente derivados de declaraciones y autoliquidaciones y que culminarán en las liquidaciones a que se refiere la letra mencionada en último lugar. Además, corresponderá a la actividad o área de gestión el desempeño de una serie de tareas instrumentales o de administración general: de información, de formación y mantenimiento de censos, emisión de certificados, NIF. Como colofón, tenemos la cláusula de cierre de la letra n), de la que cabe resaltar el papel residual que se atribuye a la gestión: todo lo que no se integra en la inspección o recaudación.

Puede decirse, como conclusión, que la actividad de gestión tiene un carácter «generalista», a diferencia de la función más especializada que desarrollan, por su parte, la inspección y la recaudación. Si se nos consiente el símil militar (que seguramente estará anticuado, pues no es mi fuerte la información sobre el pensamiento militar), la gestión tributaria representa la infantería o «fuerza de choque» de la Administración tributaria, la encargada de tratar con el público en general, mientras que la inspección y recaudación (en período ejecutivo) son funciones más especializadas.

Interesa aclarar que cuando la Ley habla de las funciones de gestión tributaria se está refiriendo a un área o clase de actuaciones. Éstas serán desempeñadas generalmente por un tipo de órganos, los órganos de gestión, integrados, en el caso de la Administración estatal, en el Departamento de Gestión de la Agencia Tributaria. Pero hay funciones que, aun encuadradas en el área de gestión, son compartidas con la inspección. Así sucede, por ejemplo, con la comprobación limitada, que puede ser desarrollada por los órganos de gestión, pero también por los de la inspección. Lo propio sucede con la comprobación de valores, que es un sub-procedimiento que se plantea en el seno del que llamaríamos procedimiento principal, el cual puede ser un procedimiento de gestión o un procedimiento de inspección. Todas estas cuestiones las iremos desarrollando en el curso de esta Lección y en el de las posteriores.

En ésta nos centraremos principalmente en *los procedimientos de gestión*, que es la parte con mayor significación jurídica y la que directamente aparece regulada en el Capítulo III del Título III de la LGT. Estos procedimientos son los que se desarrollan a partir de la recepción y tramitación de las declaraciones, autoliquidaciones o solicitudes de los sujetos pasivos y demás obligados tributarios. La LGT los enumera en su artículo 123.1:

«Son procedimientos de gestión tributaria, entre otros, los siguientes:

- a. El procedimiento de devolución iniciado mediante autoliquidación, solicitud o comunicación de datos.
- b. El procedimiento iniciado mediante declaración.
- c. El procedimiento de verificación de datos.
- d. El procedimiento de comprobación de valores.
- e. El procedimiento de comprobación limitada».

Como puede verse, la Ley se refiere a estos procedimientos «entre otros». El propio apartado 2 del mismo artículo remite al reglamento la regulación de otros procedimientos de gestión, cuya disciplina será establecida por la norma reglamentaria, con sujeción en todo caso a las normas establecidas en el Capítulo II («Normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios») del Título III de la LGT, y que hemos estudiado en el Capítulo precedente de esta misma obra. El desarrollo de este precepto por parte del RGI contiene una clasificación de los procedimientos y actuaciones de gestión dividida en varios grupos:

- Procedimientos generales de gestión: i) el de devolución; ii) el de rectificación de autoliquidaciones, declaraciones y solicitudes; iii) el de ejecución de las devoluciones; iv) el de liquidación iniciado mediante declaración; v) el de reconocimiento de beneficios fiscales; y vi) el de cuenta corriente tributaria.
- Actuaciones y procedimientos de comprobación de obligaciones formales: i) control censal y del NIF; ii) comprobación del domicilio fiscal; iii) control de presentación de declaraciones; y iv) control de otras obligaciones formales.
- Procedimientos de comprobación de obligaciones materiales: i) verificación de datos; ii) comprobación de valores; y iii) comprobación limitada.

Como puede verse, el RGI incluye los procedimientos expresamente previstos y regulados en la LGT, respecto de los cuales contiene normas de desarrollo, y, además, otros respecto de los cuales la LGT no se ha ocupado de

manera expresa o bien sólo contiene una referencia parcial. En las páginas que siguen nos ocuparemos del análisis separado de los principales procedimientos, tomando como punto de partida los que son objeto de tratamiento directo en la LGT, a los cuales añadiremos algunos otros de los regulados en el RGI.

3. PROCEDIMIENTO INICIADO MEDIANTE DECLARACIÓN (ARTS. 128-130 LGT)

Comenzamos la exposición por el procedimiento iniciado mediante declaración, que, como ya hemos dicho, es el que, en su momento, aparecía como la regla general, mientras que en la actualidad podemos decir que constituye la excepción, al menos en lo que hace a las principales figuras del sistema, que se gestionan mediante autoliquidación. En estos casos, los de autoliquidación, el acto administrativo de liquidación no se produce más que en los supuestos en que se considere necesario comprobar la autoliquidación, lo que dará lugar a un procedimiento específico, ya sea en vía de gestión, ya sea en vía de inspección. En la generalidad de los casos, sin embargo, la autoliquidación no producirá actuaciones ulteriores, aparte las del tratamiento en el ámbito interno, sin transcendencia hacia el exterior. En cambio, en los tributos en que se aplica el procedimiento clásico, el iniciado con declaración (no autoliquidación), el acto administrativo de liquidación deberá producirse necesariamente.

El procedimiento iniciado con declaración se encuentra regulado en los artículos 128, 129 y 130 LGT, que se ocupan de las diferentes fases del mismo: iniciación, tramitación y terminación.

a) Iniciación. Se produce mediante declaración del obligado tributario, como indica la propia denominación con que la Ley identifica este procedimiento. El tipo de declaración de que hablamos se especifica en el artículo 128.1.

Se puede observar en este precepto, en primer lugar, que el procedimiento de declaración seguida de acto administrativo de liquidación será de aplicación, como ya hemos indicado, sólo en los casos en que así lo prevea la normativa del correspondiente tributo. En segundo lugar, por lo que hace al contenido de la declaración con que se inicia el procedimiento, hay que resaltar que ha de tratarse de una declaración en la que se manifieste que se ha realizado el hecho imponible y se aporten además los datos necesarios para que la Administración proceda a la liquidación.

Por definición, puesto que se trata del procedimiento *iniciado mediante declaración*, no tiene cabida la iniciación de oficio. La LGT habla tan sólo de que la Administración podrá «iniciar de nuevo este procedimiento» en los casos en que el original hubiese terminado por caducidad, al no haberse producido resolución en plazo. Aparte de este caso de reapertura del procedimiento por la propia Administración, cabría hablar de iniciación de oficio en los supuestos en que

el sujeto no ha presentado la declaración preceptiva. En estos casos, la Administración, si está en condiciones para ello, podrá requerir al obligado tributario para que la presente o incluso iniciar directamente el procedimiento con la propuesta de liquidación si dispone de los datos necesarios. Lo que pasa es que, en el sistema de clasificación adoptado por la LGT, estos supuestos se encajan en otro tipo de procedimiento, concretamente el de comprobación limitada, que veremos posteriormente. A nuestro juicio, hubiera sido preferible la vía más sencilla de admitir que el procedimiento que estamos tratando se inicia mediante declaración o de oficio, en los casos en que el obligado no cumple con este deber. Hubiera bastado cambiar el nombre del procedimiento.

b) Tramitación: actuaciones de comprobación (art. 129.2). Presentada la declaración, la Administración deberá desempeñar las operaciones de calificación y de valoración o cuantificación necesarias para determinar el importe de la deuda tributaria. A estos efectos, utilizará los datos de la declaración y los que obren en su poder. Podrá, además, requerir nuevos datos o aclaraciones a los ya presentados y podrá realizar actuaciones de comprobación de valores (sobre esta cuestión de la comprobación de valores, véase más adelante, en este mismo Capítulo). También podrá realizar otras actuaciones, enmarcadas en subprocedimientos específicos, como es el caso de la adición de bienes en el Impuesto sobre Sucesiones, es decir, la aplicación de determinadas presunciones previstas en la Ley del impuesto para incorporar a la masa de la herencia ciertos bienes que salieron del patrimonio del causante en determinadas condiciones o plazos próximos al fallecimiento.

c) Propuesta de liquidación y alegaciones (art. 129.3). Es un trámite que se producirá sólo en aquellos casos en que la Administración, como consecuencia de las actuaciones a que nos acabamos de referir, estime que la liquidación debe realizarse sobre datos o magnitudes distintos de los incluidos en la declaración. En esos casos, el resultado de las actuaciones se plasmará en una propuesta de liquidación, que deberá ser motivada con una referencia sucinta a los hechos y fundamentos de derecho y que será comunicada al obligado tributario para que éste presente las alegaciones que considere convenientes. En cambio, en los casos en que la Administración considere que la liquidación puede practicarse sencillamente, sobre la base de los datos presentados en la declaración, se pasará directamente a ella.

d) Terminación (art. 130). El modo natural de terminación de este procedimiento es la emanación del acto de *liquidación*, que se practicará a la vista de la declaración o bien de las actuaciones a las que nos acabamos de referir en los casos en que éstas sean necesarias. Cuando la Administración no haya considerado necesario realizar actuaciones de comprobación de valores u otras, y ajuste su liquidación a los datos y valores suministrados por el sujeto pasivo, no será necesaria la motivación de la liquidación. En el caso contrario, como ya hemos indicado, la motivación habrá sido incorporada a la propuesta de liquida-

ción. Aunque la Ley no dice nada, entendemos que en estos casos, la Administración, al dictar la liquidación, deberá motivarla con referencia a las alegaciones presentadas por el obligado tributario. Entendemos también que el acto de liquidación deberá exponer, en todo caso, las actuaciones desarrolladas en el curso del procedimiento.

Es totalmente lógica (hasta parecer superflua) la advertencia que se contiene en el artículo 129.3 de que *no se liquidarán intereses* desde la presentación de la declaración, pues no ha existido ningún retraso. ¿Cómo se va a plantear la aplicación de intereses si el pago no era posible hasta que se produjo el acto de liquidación? De intereses de demora cabría hablar sólo en aquellos casos en que la declaración hubiera sido presentada con un retraso superior a doce meses: en este supuesto, además de un recargo, se liquidarán intereses de demora por el tiempo transcurrido desde que se superaron los 12 meses hasta la presentación de la declaración (véase art. 27 LGT, al que nos referiremos un poco más adelante en este mismo Capítulo, al tratar de las «complementarias»). También se devengarían intereses en los casos en que el sujeto no hubiera presentado su declaración en plazo y lo hubiera hecho después del requerimiento de la Administración. En este caso, sí que se devengarán intereses de demora por el tiempo transcurrido entre la fecha en que debió presentarse la declaración y aquella en la que se presentó. Pero en ese supuesto la liquidación se practicará en un procedimiento de comprobación, no en el de declaración propiamente dicha, que, como ya hemos advertido, no contempla la iniciación de oficio. En cuanto a las sanciones del artículo 192 LGT se impone una aclaración. En este artículo se habla de las sanciones por falta de presentación en plazo o por presentación de una declaración incorrecta. Únicamente el segundo supuesto (declaración incorrecta) dará lugar a sanción derivada de la liquidación girada en este procedimiento. La falta de presentación o bien será subsanada por el propio obligado tributario espontáneamente (en cuyo caso no hay lugar a sanción, sino a la liquidación del recargo del art. 27) o bien será descubierta por la Administración mediante su actividad de investigación, pero en ese caso el procedimiento que se entablará no será el *iniciado* con declaración.

Otra forma de terminación del procedimiento es la *caducidad* por transcurso del plazo máximo de seis meses desde la iniciación sin que se haya notificado liquidación. La caducidad como ya sabemos y recuerda ahora el artículo 130.b), no impide que la Administración pueda iniciar de nuevo el procedimiento dentro del plazo de prescripción. Nuevo procedimiento en el que tendrán cabida y eficacia probatoria las actuaciones producidas en el caducado. Pero la extinción del procedimiento por caducidad supondrá que no se entenderá producido el efecto de interrupción de la prescripción y el de bloqueo de las «complementarias» que se derivaron de su inicio.

4. PROCEDIMIENTOS DERIVADOS DE LAS AUTOLIQUIDACIONES. CARACTERIZACIÓN DE ESTE ACTO (ART. 120 LGT)

Ya hemos dicho repetidamente que la autoliquidación es el modo predominante de aplicación de los tributos y, en todo caso, el utilizado en las más importantes figuras del sistema tributario estatal (IRPF, Impuesto sobre Sociedades, IVA), de cuya regulación están extractadas las principales disposiciones que la LGT contiene respecto de los procedimientos que pueden abrirse a partir de la presentación de la autoliquidación. La LGT no habla del procedimiento de autoliquidación, sino sólo de los derivados de ella. Por nuestra parte, entendemos que puede hablarse de un procedimiento de autoliquidación. Pero en todo caso, mejor que entrar en discusiones que, en gran medida son terminológicas (y, por ende, aburridas), nos contentamos con afirmar que antes de pasar al estudio singular de los indicados procedimientos abiertos a partir de la autoliquidación, conviene exponer las notas que caracterizan a la autoliquidación o declaración-liquidación, como sería preferible llamarla.

El artículo 120.1 LGT define las autoliquidaciones en los siguientes términos:

«Las autoliquidaciones son declaraciones en las que los obligados tributarios, además de comunicar a la Administración los datos necesarios para la liquidación del tributo y otros de contenido informativo, realizan por sí mismos las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para determinar e ingresar el importe de la deuda tributaria o, en su caso, determinar la cantidad que resulte a devolver o a compensar».

La autoliquidación es, en definitiva, una declaración-liquidación: el sujeto no sólo pone en conocimiento de la Administración los hechos necesarios para determinar la deuda tributaria y su cuantía, sino que, en el mismo acto, en el mismo formulario, incluye el resultado de las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para calcular el importe de la deuda, que es el punto final de la autoliquidación.

El resultado de la autoliquidación podrá ser una cuota positiva (a ingresar) o negativa (a devolver), o bien, una cantidad a compensar. Es decir, el mismo que resulta del acto de liquidación, que hemos estudiado en el Capítulo anterior, al cual nos remitimos en este momento.

En cualquier caso, lo que hay que retener como elementos que caracterizan a la autoliquidación son las siguientes notas:

Primera: que en los procedimientos con autoliquidación se confunden, de entrada, la gestión y la recaudación, pues la deuda se ingresa junto con la declaración-liquidación. Por eso, las autoliquidaciones se pueden presentar en las entidades colaboradoras de la recaudación, es decir, en bancos y cajas de ahorro.

Segunda: que en los procedimientos iniciados con autoliquidación no existe, en principio, acto administrativo de liquidación. Su lugar lo ocupa el acto de declaración-liquidación del obligado tributario. Podría caracterizarse a este acto como reconocimiento de deuda. Pero advirtiendo inmediatamente que no se trata del reconocimiento de deuda de que habla la doctrina civil, pues no estamos, en nuestro caso, ante un acto voluntario, sino debido, en cumplimiento de un deber legal. Por eso, es admisible que el sujeto pida su rectificación si considera que las normas que ha aplicado no son las que corresponderían, sin que eso signifique ir contra sus propios actos. En todo caso, el acto administrativo de liquidación no aparece como un momento necesario del procedimiento: sólo se producirá si, como consecuencia de la actividad de control de la Administración, se abre un procedimiento específico de los que veremos a continuación de este apartado. Esto es así desde que se estableció claramente que las autoliquidaciones, aun no siendo actos administrativos, son susceptibles de apremio, en el caso de que no se ingrese la deuda. En la regulación legal (no así en la reglamentaria) anterior a la reforma de 1995 las autoliquidaciones no eran apremiables directamente: su conversión en acto de liquidación era necesaria para proceder a la ejecución, en coherencia con las reglas generales del procedimiento administrativo, que contemplan el apremio como un procedimiento de ejecución de actos administrativos. La reforma citada introdujo una significativa excepción en las referidas reglas generales. De manera que tenemos un acto no administrativo, sino del particular u obligado tributario, pero con características muy singulares.

Tercera: que en el acto de declaración-liquidación se contienen no solamente hechos, sino también aplicación de normas. No es que esto no pueda suceder también en las declaraciones normales, pero aquí adquieren una particular significación, porque la aplicación llega hasta el señalamiento de la cuota.

Cuarta: que de la declaración-liquidación pueden derivarse, como ya hemos dicho, procedimientos tributarios con acto administrativo de liquidación. Así sucederá en los casos en que el control de las autoliquidaciones manifieste la necesidad de abrir estos procedimientos. Así sucederá también en los supuestos en que el propio sujeto solicite la rectificación de su autoliquidación. Esta misma función cumplirán los normales procedimientos de devolución de las cuotas negativas, pues el propio acto de reconocimiento de la cantidad a devolver tiene los efectos de una liquidación.

Una vez caracterizada la autoliquidación o declaración-liquidación, pasamos a analizar los diferentes procedimientos que pueden abrirse a partir de este acto. Se trata de los siguientes:

- Procedimiento de verificación de datos.
- Procedimiento de comprobación limitada.

- Procedimiento de devolución derivada de las normas de cada tributo.
- Procedimiento de rectificación de la propia autoliquidación.
- Procedimiento para el reconocimiento de beneficios fiscales.

5. PROCEDIMIENTO DE VERIFICACIÓN DE DATOS (ARTS. 131-133 LGT)

Una vez recibida la autoliquidación, los órganos de gestión procederán a su examen, generalmente mediante el tratamiento informático. Por eso, desde hace algunos años, se viene estimulando e imponiendo la utilización de aplicaciones informáticas y la presentación telemática (como es el caso de «Renta Web» en el IRPF). El tratamiento informático de que hablamos permitirá detectar los errores en la aplicación de normas, o si se prefiere, la desviación respecto de los criterios que la Administración considera correctos. Además, permitirá también el «cruce» de los datos de la declaración con los que obran en poder de la Administración, suministrados por el propio sujeto pasivo o por terceros (como en el caso de retenciones). De esta primera «criba» surgirán aquellas declaraciones-liquidaciones que la Administración considera que deben ser sometidas a un procedimiento de verificación de datos. Los supuestos que, según el artículo 131 LGT, darán lugar a la apertura de procedimientos de esta clase son los siguientes:

- a) Cuando la declaración o autoliquidación del obligado tributario adolezca de defectos formales o incurra en errores aritméticos.
- b) Cuando los datos declarados no coincidan con los contenidos en otras declaraciones presentadas por el mismo obligado o con los que obren en poder de la Administración tributaria.
- c) Cuando se aprecie una aplicación indebida de la normativa que resulte patente de la propia declaración o autoliquidación presentada o de los justificantes aportados con la misma.
- d) Cuando se requiera la aclaración o justificación de algún dato relativo a la declaración o autoliquidación presentada, siempre que no se refiera al desarrollo de actividades económicas».

EJEMPLO 1

Irene Martín se ha aplicado la deducción por inversión en habitual en el IRPF, incluyendo no sólo las cuotas del préstamo hipotecario (que conoce la AEAT y que aparecen en los datos fiscales que ésta suministra), sino también los gastos de notaría, registro y seguros de los que la AEAT no tiene constancia. Al tramitar la autoliquidación, la AEAT detecta la discordancia y abre un procedimiento de verificación de datos en el que pide a la Sra. Martín que

presente la escritura de compraventa de la vivienda, de concesión de préstamo hipotecario, así como todas las facturas que justifiquen la inversión en su vivienda habitual.

Si, en cambio, la Sra. Martín estuviera obligada a declarar, pero no hubiera presentado su autoliquidación del IRPF, la AEAT no podría abrir un procedimiento de verificación sino de comprobación limitada o inspección. Igualmente, en caso de que la Sra. Martín realizara una actividad económica (por ejemplo, es Abogada) y quisiera comprobar los rendimientos (ingresos y gastos) resultantes de esta actividad.

Como puede verse, estamos, en principio, ante una comprobación puramente formal, no inquisitiva. Este procedimiento de verificación de datos debe utilizarse solo para los supuestos tasados previstos en la LGT. Si la Administración necesitara o quisiera realizar una investigación más profunda, debería acudir a otros procedimientos como el de comprobación limitada o de inspección. El TS tiene establecido que la utilización inadecuada del procedimiento de verificación de datos constituye un supuesto de nulidad de pleno derecho [art. 217.1.e) LGT], en lugar de la regla general de anulabilidad, con la importante consecuencia de que los actos nulos de pleno derecho no interrumpen el plazo de prescripción para determinar la deuda tributaria, de modo que si tras la anulación la Administración intenta una nueva comprobación usando el procedimiento adecuado, puede que ya no sea posible por haber prescrito la obligación tributaria (STS 02-07-2018, rec. n.º 696/2017; y STS 28-11-2019, rec. n.º 2532/2017).

El plazo de duración máxima del procedimiento será el general de seis meses. Las fases de su desarrollo, que se encuentran reguladas en los artículos 132 y 133 LGT, serán las siguientes:

a) *Iniciación*. El procedimiento se inicia mediante requerimiento al sujeto para que aclare las discrepancias observadas. En los casos en que la Administración esté en condiciones de llegar al cálculo correcto sin necesidad de ulterior colaboración del sujeto pasivo, el procedimiento podrá abrirse directamente con la propuesta de liquidación. Es el supuesto que se conoce en la práctica como «liquidaciones paralelas», porque se suelen presentar a doble columna, en la primera la declaración del sujeto pasivo y, al lado, en una segunda columna, la rectificación que se propone, con un asterisco identificando las cifras erróneas y notas al pie que señalan los preceptos mal aplicados.

La comunicación de inicio debe incluir, aunque sea de modo implícito, el alcance de las actuaciones. El RGI (art. 155.2) precisa que ese alcance podrá ser ampliado o reducido posteriormente, aunque antes de la apertura, en su caso, de la propuesta de liquidación. La ampliación o reducción deberá ser motivada.

b) *Comparecencia del obligado y actuaciones de comprobación.* El procedimiento proseguirá con la comparecencia del obligado, o respuesta al requerimiento, para cumplimentar las aclaraciones o presentar los datos que le hayan sido pedidos, en definitiva, para manifestar su posición respecto de la manifestada por la Administración en el requerimiento que ha dado inicio al procedimiento. En los casos en que éste contenga ya la propuesta de liquidación («paralelas»), la comparecencia se podrá hacer ya mediante el escrito de alegaciones. Si la discrepancia surge respecto de datos que tiene en su poder la Administración por haber sido suministrados por terceros (por ejemplo, los datos sobre retenciones), la Administración deberá proceder a su contrastación, requiriendo, en su caso, al indicado tercero para que los ratifique con aportación de la prueba correspondiente. Este requerimiento al tercero suspenderá el cómputo del plazo para resolver (art. 132.2, en relación con el 108.4, invocado en el mismo).

c) *Propuesta de liquidación.* Con la motivación suficiente. Será el paso siguiente, salvo en el caso de que ya se hubiera incluido en el requerimiento inicial.

d) *Alegaciones.* El RGI (art. 155.3) señala un plazo diez días.

e) *Liquidación.* La forma normal de terminar el procedimiento será la del acto de liquidación provisional, que deberá ser en todo caso motivada con una referencia sucinta a los hechos y fundamentos de derecho que se hayan tenido en cuenta en la misma. Hay ocasiones en las que, habiéndose abierto el procedimiento con la notificación de la propuesta de liquidación en forma de «paralela», esta misma forma se mantiene para la liquidación. Esta práctica puede dar lugar a indefensión por falta de motivación suficiente, defecto que podrá ser alegado en la impugnación de la liquidación y determinar su anulación con retroacción de actuaciones, a no ser que el propio comportamiento del interesado evidencie que no ha existido tal indefensión (como sería el caso de que en el trámite de alegaciones previas a la liquidación o en las presentadas en el curso de la impugnación pusiera de manifiesto estar al tanto de los motivos de la regularización).

Cabe también la resolución expresa, en la que se estime que no procede practicar liquidación. En realidad, este acto equivale en sus efectos a la práctica de una liquidación provisional: mediante ella se da este *status* a la autoliquidación. También puede terminar el procedimiento mediante la subsanación, aclaración o justificación de la discrepancia o suministro del dato requerido, a satisfacción de la Administración. En este caso, ni siquiera sería necesario llegar a la propuesta de liquidación. Con todo, estimamos que debe existir acto expreso.

f) *Otras formas de terminación.* Otra forma de terminación del procedimiento es la que se presenta cuando, a la vista de lo actuado, la Administración decide

que es necesario profundizar en las averiguaciones y, a tal fin, abre un procedimiento de comprobación limitada o de inspección.

Finalmente, el procedimiento puede terminar por *caducidad*, si se sobrepasa el plazo general de seis meses desde la iniciación. En este caso, la Administración podrá volver a iniciar el procedimiento dentro del plazo de prescripción. Aparte de eso, ya sabemos que la caducidad produce los efectos que se establecen en el artículo 104.5 y que hemos estudiado en el Capítulo anterior (apartado 8).

6. EL PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN LIMITADA. CARACTERIZACIÓN GENERAL (ART. 136 LGT)

El segundo de los procedimientos de rectificación de la actuación del sujeto u obligado tributario en relación con su declaración o autoliquidación es el de comprobación limitada, que, adelantando lo que se va a exponer, podemos caracterizar como una «mini-inspección». La comprobación limitada se producirá en aquellos casos en que se considere necesario ir más allá de la simple verificación formal, pasando a indagaciones de carácter inquisitivo. Este procedimiento se encuentra regulado en los artículos 136 a 140 de la LGT. Vamos a exponer esta regulación en diferentes apartados.

La LGT no establece expresamente en qué supuestos se podrá recurrir a la comprobación limitada. Se refiere solamente a la comprobación de «los hechos, actos, situaciones, elementos, actividades, explotaciones y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria» (lo cual no es un elemento claramente diferenciador de la verificación de datos) y, sobre todo, a los medios admitidos para esta comprobación. El RGI (art. 163) tampoco aclara demasiado, pues, al citar los supuestos que, «entre otros», podrán dar lugar al inicio de la comprobación limitada, se limita a mencionar los de errores en la declaración o discrepancias con los elementos de que dispone la Administración, aquellos en que se considere conveniente comprobar todos o algún elemento de la obligación y, por último, aquellos otros en que la Administración disponga de datos sobre un sujeto que no ha presentado autoliquidación o declaración. Si se exceptúa el último supuesto, no existe diferencia con los que la LGT enumera a propósito de la verificación de datos. Los supuestos en que procede la comprobación limitada los podemos obtener por exclusión a partir de los enumerados al delimitar la verificación de datos. Así, tendremos, en primer lugar, los casos en que el sujeto no ha presentado declaración o autoliquidación. En segundo lugar, los supuestos en los que es necesaria alguna indagación o incluso simple aclaración relacionada con el ejercicio de actividades económicas. Son probablemente los que tenían en mente los redactores de la LGT. Pero a ellos deben añadirse otros. Como serían los correspondientes a las comprobaciones de autoliquidaciones producidas en relación a otros tributos y en las que fuera necesario desarrollar actuaciones de mayor intensidad que la simple verificación de datos y operacio-

nes: sería el caso, por ejemplo, de las comprobaciones de autoliquidaciones presentadas a efectos del ITPAJD cuando sea necesario proceder a realizar comprobación de valores.

EJEMPLO 2

Julio Rodríguez es camarero y trabaja por temporadas en diversos bares y restaurantes a lo largo del año. Percibe el salario mínimo, por lo que el Sr. Rodríguez creía que no superaba el límite que le obliga a presentar la autoliquidación del IRPF. Sin embargo, al tener varios pagadores, ese límite se reduce y estaba obligado a ello. Para liquidar el IRPF, la AEAT no puede utilizar el procedimiento de verificación de datos, sino que tendría que abrir un procedimiento de comprobación limitada (o de inspección).

Ester Jiménez trabaja como fotógrafa freelance para varias agencias de comunicación. En su autoliquidación del IRPF se deduce una serie de gastos que considera necesarios para su actividad (de material fotográfico, de transporte, de alojamiento, etc.). Si la AEAT quisiera que la Sra. Jiménez acreditara la realidad, la naturaleza y la cuantía de tales gastos, mediante la presentación de facturas, tendría que abrir un procedimiento de comprobación limitada (o de inspección), por tratarse de una actividad económica.

En cualquier caso, lo que define al procedimiento de comprobación limitada son los medios o actuaciones a que se puede recurrir en el mismo. La relación de estos medios incluye los siguientes (art. 136.2 LGT): i) examen de los datos consignados en la autoliquidación y de los justificantes presentados o que se requieran; ii) examen de los datos y antecedentes en poder de la Administración; iii) examen de los libros registro exigidos por la normativa tributaria, con excepción de la contabilidad mercantil, así como de las facturas y restantes soportes documentales; iv) requerimientos a terceros para que aporten la información que están obligados a suministrar con carácter general o para que la ratifiquen con los correspondientes justificantes.

El elemento diferencial se encuentra, como hemos dicho, en la posibilidad de examinar los documentos y registros fiscales y, por otro lado, en la posibilidad de requerir información a terceros. Estos dos elementos, y de modo especial el primero, dan idea de que este procedimiento será el empleado para la comprobación de empresarios y profesionales. Aunque la comprobación limitada también se utilizará para otros obligados, especialmente en el caso de falta de presentación de la declaración o autoliquidación.

Los libros registro que podrán ser examinados en este procedimiento son los exigidos por la normativa tributaria a empresarios y profesionales (libros de ingresos y gastos y de bienes de inversión, en IRPF, libros de facturas emitidas y de facturas recibidas en IVA). El examen de los libros comporta, como es

natural, el de las facturas y justificantes de las anotaciones. En cuanto a la contabilidad mercantil, la Ley 13/2023 modifica el art. 136.2 LGT para ampliar un poco más las competencias de los órganos de gestión. Así, permite que en el seno de este procedimiento se pueda constatar la coincidencia entre lo que figura en los libros contables y la información que obra en poder de la Administración. Esto ya se permitía desde la reforma llevada a cabo por la Ley 34/2015, pero solo cuando la contabilidad se aportaba voluntariamente por el obligado tributario. Ahora se establece con carácter general, por lo que los órganos de gestión pueden exigir su presentación a estos efectos. Por otro lado, se mantiene la precisión de que este examen no impedirá ni limitará la ulterior comprobación de las operaciones a las que se refiere en un procedimiento de inspección, es decir, que no produce el efecto preclusivo al que alude el artículo 140.1 (véase apartado 14 de este Capítulo).

Por lo que hace a la información y a la documentación que se puede requerir a terceros, más allá de la simple ratificación de que hemos hablado en la verificación de datos, existe también un importante límite: no se podrá requerir información sobre movimientos bancarios, aunque sí que se podrá solicitar la justificación documental de operaciones financieras (art. 136.3).

7. DESARROLLO DEL PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN LIMITADA (ARTS. 137-139 LGT)

La comprobación limitada, a la que hemos caracterizado como una «mini-inspección», se desarrollará de acuerdo con unos trámites que la LGT describe apretadamente en los artículos 137 (Iniciación), 138 (Tramitación) y 139 (Terminación). El desarrollo de estos preceptos se encuentra en los artículos 163-165 RGI.

La LGT no deja claro cuáles serán los órganos competentes para desarrollar y resolver este procedimiento. Al enumerar las funciones de los órganos de inspección (véase el próximo Capítulo), se mencionan entre ellas las de realizar actuaciones de comprobación limitada. Pero eso no significa que la comprobación limitada no pueda ser efectuada por los órganos de gestión. En todo caso, aún en los casos en que la comprobación limitada sea realizada por la inspección, el procedimiento se tramitará de acuerdo con lo dispuesto en los artículos antes citados.

En cuanto a las circunstancias de lugar y tiempo, hay que señalar que, las actuaciones se llevarán a cabo en las oficinas de la Administración. Sólo se realizarán en los locales de la actividad cuando se trate de realizar comprobaciones censales o relativas a la aplicación de medios objetivos de tributación. Es decir, en los casos en que se trate de medir parámetros conectados al lugar de desarrollo de la actividad, como sucede en el caso de la estimación objetiva por módulos (véase art. 136.4). También cuando se examine la contabilidad mer-

cantil, con las limitaciones que señalamos anteriormente, ya que este examen se realiza, en principio, en el domicilio o en las oficinas del obligado tributario. Para estas actuaciones fuera de las dependencias de la Administración, se atribuyen a los funcionarios que las lleven a cabo las mismas facultades que a los órganos de inspección (arts. 136.4, 142.2 y 142.4 LGT). No obstante, los obligados tributarios pueden consentir que el examen de la contabilidad tenga lugar en las oficinas públicas y, en todo caso, los funcionarios pueden analizar en sus oficinas las copias de la contabilidad en cualquier soporte (art. 138.2 LGT).

El plazo para desarrollar el procedimiento hasta su finalización es el general de seis meses. Las fases de desarrollo serán las siguientes:

a) *Iniciación*. El procedimiento se iniciará de oficio, mediante comunicación en la cual deberá detallarse la naturaleza y alcance de las actuaciones a desarrollar, y se informará al obligado de sus derechos y obligaciones. La comunicación inicial podrá incluir la propuesta de liquidación cuando la Administración cuente en su poder con los datos necesarios para llevarla a cabo. Es decir, que también se dan aquí las «paralelas», aunque este tipo de práctica se producirá fundamentalmente en los casos en que el procedimiento se abra por falta de presentación de la declaración o autoliquidación.

La comunicación de inicio de actuaciones deberá expresar la naturaleza y alcance de las mismas, aunque puede ampliarse o reducirse este alcance de forma motivada antes de la apertura del plazo de alegaciones (art. 164.1 RGI) y no, por tanto, con carácter simultáneo (STS 03-05-2022, rec. n.º 5101/2020).

b) *Comparecencia del obligado*, en el día y hora señalados, para aportar los documentos y demás elementos solicitados. Seguida, en su caso, de las actuaciones que sea necesario desarrollar y a las que nos hemos referido en el apartado anterior al examinar los medios de comprobación a disposición de la Administración en este procedimiento (examen de datos y antecedentes, examen de datos, libros y documentos, requerimientos a terceros, mediciones...). Las actuaciones se documentarán en diligencias idénticas a las extendidas en el procedimiento de inspección.

c) *Propuesta de liquidación*, debidamente motivada, y apertura de plazo para alegaciones.

d) *Alegaciones*. El RGI señala un plazo de diez días (art. 163.3).

e) *Liquidación*. El acto de liquidación será la forma normal de terminación del procedimiento. En él deberán especificarse, además de los elementos de la deuda, las actuaciones desarrolladas para llegar a su fijación, con una relación de hechos y fundamentos de derecho que sustentan la resolución. Normalmente, si ésta es de confirmación de la propuesta, bastará con reproducir la motivación contenida en ésta, aunque deberá darse cuenta de por qué no se han

tenido en cuenta las alegaciones. Si la liquidación se aparta de la propuesta, deberá justificarse el cambio. La resolución podrá también pronunciarse en el sentido de que no procede rectificar la autoliquidación del obligado tributario. Resolución de comprobado y conforme, que también tiene *status* de liquidación: lo que se hace con ella es conferir este carácter a la autoliquidación. Nada habría que decir al respecto, excepto lo siguiente: este contenido de la liquidación dictada después de la comprobación limitada es sencillamente el que debe incluir *todo acto de liquidación*. También, como ya hemos visto, el dictado en un procedimiento iniciado mediante declaración cuando la Administración haya realizado actuaciones de comprobación o, por otras causas, haya rectificado los datos y calificaciones contenidos en la declaración. Y también el dictado a raíz de una verificación de datos. El que en este último caso la motivación pueda ser, en la práctica, más escueta no significa que la liquidación no deba identificar los «por qué» de la rectificación, con referencia a los datos de hecho y elementos de derecho.

También en este punto, el de la resolución que pone fin al procedimiento, el Reglamento ha introducido una precisión adicional: cuando la comprobación se haya extendido a varios ejercicios, a cada uno de ellos corresponderá una liquidación, pero en este caso, el procedimiento podrá terminar con «una única resolución» en la que se determinará la deuda a satisfacer «mediante la suma algebraica de las liquidaciones referidas a los distintos períodos impositivos o de liquidación comprobados» (art. 164.5 RGI).

f) *Otras formas de terminación*. El procedimiento puede terminar también por *caducidad*, si se supera el plazo máximo de seis meses, con los efectos recogidos en el artículo 104.5 LGT. En ese caso, podrá abrirse un nuevo procedimiento dentro del período de prescripción. También podrá terminar si la Administración estima que, a la vista de lo actuado, es procedente abrir un procedimiento de inspección propiamente dicho.

8. PROCEDIMIENTO DE DEVOLUCIÓN (DEVOLUCIONES DERIVADAS DE LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS DE CADA TRIBUTO) (ARTS. 124-127 LGT)

Las devoluciones de que vamos a hablar, según se hace constar en el paréntesis incluido en el rótulo de este apartado, son las derivadas del juego natural de las normas de cada tributo y a las que nos hemos referido con anterioridad, al caracterizar las autoliquidaciones. Entonces pusimos como ejemplo las del IRPF, Impuesto sobre Sociedades o IVA. Pueden existir supuestos de devoluciones de las que hablamos en otros tributos, como consecuencia de su propia regulación. Así sucede, por ejemplo, en los Impuestos Especiales en los casos de operaciones relacionadas con la exportación o bien en los de destino de los productos gravados a ciertos usos (por ejemplo, empleo de alcohol en la preparación de aromatizantes o en el rellenado de bombones). Aparte de estos

La presente obra contiene una exposición ordenada y sistemática del conjunto de instituciones y conceptos propios de la parte general del Derecho Financiero. Dentro de ella pueden distinguirse dos ramas, que se mantienen diferenciadas en la exposición. Por un lado, el Derecho Tributario, que comprende los principios y conceptos del régimen general de los tributos (categorías tributarias, teoría de la norma tributaria, elementos del tributo y procedimientos tributarios). Por otro, el Derecho Presupuestario, concepto en el que se resume el ordenamiento financiero del proceso de gasto público. Se inserta también un capítulo sobre la Deuda Pública. En cada ámbito, se toma como punto de partida el análisis de los principios constitucionales, desarrollando la exposición, a continuación, en torno a cuestiones comprendidas en los dos textos codificadores: Ley General Tributaria (LGT) y Ley General Presupuestaria (LGP), con los correspondientes desarrollos reglamentarios. Igualmente, se ha prestado atención a las aportaciones doctrinales y, sobre todo, a la Jurisprudencia, la del Tribunal Constitucional, en primer lugar, la del Tribunal Supremo y, en menor medida, la de Tribunales inferiores. La exposición se preocupa por conjugar un estilo accesible, de un lado, y el rigor y precisión en los conceptos, de otro, pensando siempre en quiénes son los destinatarios principales: estudiantes universitarios y profesionales del Derecho. En lo que se refiere a la presentación del texto, en cada capítulo los ejemplos que acompañan a la exposición de las diversas cuestiones se incluyen en recuadros que facilitan la consulta.

Esta presente edición incorpora los últimos cambios legislativos que han afectado al Derecho Financiero y Tributario, así como los pronunciamientos judiciales más recientes, tanto del Tribunal Constitucional, como de la jurisdicción contencioso-administrativa.

ISBN: 978-84-1085-243-3



III ARANZADI LA LEY