

MEMENTO PRÁCTICO
FRANCIS LEFEBVRE

Procedimientos
Tributarios

2012-2013

Actualizado a 1 de octubre de 2011

MEMENTO PRÁCTICO PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS

es una obra colectiva,
realizada bajo la coordinación de
Ediciones Francis Lefebvre

Autores

BERNARDO GÓMEZ, Carmen (Inspectora de Hacienda del Estado)
BOSCH CHOLBI, José Luis (Profesor Titular. Universidad de Valencia)
CORTAJARENA MANCHADO, Andoni (Abogado del Estado)
DE CASSO CASTILLO, Elena (Inspectora de Hacienda del Estado excedente)
FORTUNY ZAFORTEZA, Mariano (Inspector de Hacienda del Estado)
GÓMARA HERNÁNDEZ, José Luis (Abogado del Estado, Director de la Asesoría Jurídica de la Universidad Complutense de Madrid)
JUAN LOZANO, Ana María (Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Valencia)
LAQUIDÁIN HERGUETA, Antonio (Abogado. Inspector de Hacienda del Estado excedente)
LÓPEZ LUBIAN, Juan Ignacio (Inspector de Hacienda del Estado)
RODRÍGUEZ VILLAR, Cristina (Inspectora de Hacienda del Estado)
RUIZ TOLEDANO, José Ignacio (Inspector de Hacienda del Estado)
SALA GALVÁN, Gemma (Profesora Titular. Universidad de Valencia)
SALVO TAMBO, Ignacio (Abogado del Estado)
VÁZQUEZ-GUILLEN, Antonio (Abogado del Estado excedente. Abogado en Allen & Overy)
VILLAR EZCURRA, Marta (Catedrática de Derecho Financiero y Tributario. Universidad San Pablo-CEU. Madrid)

Colaboraron en ediciones anteriores:

MARTÍN QUERALT, Juan (Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Valencia. Abogado)
TELLO BELLOSILLO, Javier (Abogado. Inspector de Hacienda excedente)
VELÁZQUEZ CUETO, Francisco A. (Inspector de Hacienda del Estado)

© EDICIONES FRANCIS LEFEBVRE, S. A.

Santiago de Compostela, 100. 28035 Madrid. Teléfono: 91 210 80 00. Fax: 91 210 80 01

www.efl.es

Precio: 125,84 € (4% IVA incluido)

ISBN: 978-84-15056-30-0

ISSN: 1698-5702

Depósito legal: M-39756-2011

Impreso en España por Printing'94

Puerto Rico, 3. 28016 Madrid

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. Dirijase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

Plan general

	<u>Número marginal</u>
PARTE 1ª. DISPOSICIONES GENERALES DEL ORDENAMIENTO TRIBUTARIO	5
Capítulo 1. Principios generales	10
Capítulo 2. Normas tributarias	200
Capítulo 3. Medidas antielusión	430
PARTE 2ª. LOS TRIBUTOS. RELACIÓN JURÍDICO TRIBUTARIA	800
Capítulo 4. La relación jurídico-tributaria	801
Capítulo 5. Los obligados tributarios	1200
Capítulo 6. Elementos de cuantificación de la obligación tributaria principal y de la obligación de realizar pagos a cuenta	1800
PARTE 3ª. NORMAS COMUNES DE APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS	2000
Capítulo 7. Principios generales	2010
Capítulo 8. Normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios	2300
PARTE 4ª. GESTIÓN	3350
Capítulo 9. La gestión tributaria	3355
Capítulo 10. Procedimientos de gestión tributaria	3700
PARTE 5ª. LA INSPECCIÓN DE LOS TRIBUTOS	4300
Capítulo 11. Organización de la Inspección	4350
Capítulo 12. Obligados tributarios frente a la Inspección	4500
Capítulo 13. Actuaciones inspectoras	4600
Capítulo 14. Procedimiento inspector	4900
Capítulo 15. Disposiciones especiales del procedimiento inspector	5200

	Número marginal
PARTE 6ª. RECAUDACIÓN	
Capítulo 16. Recaudación: Aspectos generales	5405
Capítulo 17. Órganos de recaudación	5500
Capítulo 18. Obligados tributarios al pago	5600
Capítulo 19. Extinción de la deuda tributaria	5900
Capítulo 20. Procedimiento de recaudación	6100
PARTE 7ª. INFRACCIONES Y SANCIONES	
Capítulo 21. Infracciones y sanciones tributarias	6501
Capítulo 22. Delitos contra la Hacienda Pública	7300
PARTE 8ª. RECURSOS Y RECLAMACIONES	
Capítulo 23. Revisión en vía administrativa	7705
Capítulo 24. Procedimientos especiales de revisión	7750
Capítulo 25. Recurso de reposición	8450
Capítulo 26. Procedimiento económico-administrativo	8650
Capítulo 27. Ejecución de resoluciones	9700
ANEXOS	
TABLA ALFABÉTICA	

Principales abreviaturas

AEAT	Agencia Estatal de la Administración Tributaria
AIB	Adquisiciones Intracomunitarias de Bienes
AN	Audiencia Nacional
AT	Audiencia Territorial
AP	Audiencia Provincial
BOE	Boletín oficial del Estado
BOP	Boletín oficial de la Provincia
CC	Código Civil (RD 24-7-1889)
CCAA	Comunidades Autónomas
CCom	Código de Comercio (RD 22-8-1885)
CDI	Convenio de doble imposición
Cest	Consejo de Estado
Circ	Circular
Const	Constitución española de 27 de diciembre de 1978
CP	Código Penal (LO 10/1995)
CV	Consulta vinculante
D	Decreto
DGAEMAT	Dirección General de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria
DGIFT	Dirección General de Inspección Financiera Tributaria
DGRN	Dirección General de Registros y Notariado
DGT	Dirección General de Tributos
DGGC	Delegación General de Grandes Contribuyentes
DGTPF	Dirección General del Tesoro y Política Financiera
Dir	Directiva
Dict	Dictamen
DL	Decreto Ley
DLeg	Decreto Legislativo
Dpto	Departamento
DUA	Documento Único Aduanero
EDJ	El Derecho Jurisprudencia
IAE	Impuesto sobre Actividades Económicas (RDLeg 2/2004 art.78 a 91)
IBI	Impuesto sobre Bienes Inmuebles (RDLeg 2/2004 art.60 a 77)
ICIO	Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (RDLeg 2/2004 art.100 a 103)
IGAE	Intervención General de la Administración del Estado
IGIC	Impuesto General Indirecto Canario (L 20/1991)
IIEE	Impuestos Especiales (L 38/1992)
IIVTNU	Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (RDLeg 2/2004 art.104 a 110)
IMT	Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte
Inf	Informe
Instr	Instrucción
IP	Impuesto sobre el Patrimonio (L 19/1991)
IRNR	Impuesto sobre la Renta de No Residentes (RDLeg 5/2004)
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (L 35/2006)
IS	Impuesto sobre Sociedades (RDLeg 4/2004)
ISD	Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (L 29/1987)
ITPyAJD	Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (RDLeg 1/1993)
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido (L 37/1992)
IVTM	Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica (RDLeg 2/2004 art.92 a 99)
L	Ley
LBRL	Ley reguladora de las Bases del Régimen Local (L 7/1985)
LEC	Ley de Enjuiciamiento Civil (L 1/2000)
LECr	Ley de Enjuiciamiento Criminal (RD 14-9-1882)

LGP	Ley General Presupuestaria (L 47/2003)
LGT/1963	Ley General Tributaria (L 230/1963)
LGT	Ley General Tributaria (L 58/2003)
LHL	Ley Reguladora de las Haciendas Locales (RDLeg 2/2004)
LIVA	Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (L 37/1992)
LJCA	Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (L 29/1998)
LO	Ley Orgánica
LOFAGE	Ley de organización y funcionamiento de la Administración General del Estado (L 6/1997)
LOPJ	Ley Orgánica del Poder Judicial (L 6/1985)
LPGE	Ley de Presupuestos Generales del Estado
LRJPAC	Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (L 30/1992)
LSC	Ley de Sociedades de Capital (RDLeg 1/2010)
MEH	Ministerio de Economía y Hacienda
NF	Norma Foral
NIE	Número de identificación extranjero
NIF	Número de identificación fiscal
OF	Orden Foral
OM	Orden ministerial
ONIFV	Oficina Nacional de Investigación del Fraude
PGE	Presupuestos Generales del Estado
RD	Real Decreto
RDLeg	Real Decreto Legislativo
REACP	Régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca
Rec	Recurso
Rgto Fac	Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación (RD 1496/2003)
Resol	Resolución
RGGI	Reglamento General de Gestión e Inspección (RD 1065/2007)
RGR	Reglamento General de Recaudación (RD 939/2005)
RGRV	Reglamento General de Revisión en vía administrativa (RD 520/2005)
RIRNR	Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (RD 1776/2004)
RIRPF	Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (RD 439/2007)
RIS	Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RD 1777/2004)
RISD	Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (RD 1704/1999)
RITP	Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales (RD 828/1995)
RIVA	Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (RD 1624/1992)
RRM	Reglamento del Registro Mercantil (RD 1784/1996)
RSAN	Reglamento sancionador (RD 2063/2004)
SA	Sociedad Anónima
SRL	Sociedad de Responsabilidad Limitada
TCJ	Tribunal de Conflictos de Jurisdicción
TCO	Tribunal Constitucional
TEAC	Tribunal Económico Administrativo Central
TEAF	Tribunal Económico Administrativo Foral
TEAL	Tribunal Económico Administrativo Local
TEAR	Tribunal Económico Administrativo Regional
TJUE	Tribunal de Justicia de la Unión Europea (anteriormente TJCE)
TS	Tribunal Supremo
TSJ	Tribunal Superior de Justicia
UE	Unión Europea

PARTE PRIMERA**Disposiciones
generales del
ordenamiento
tributario****SUMARIO**

Capítulo 1. Principios generales	10
Capítulo 2. Normas tributarias	200
Capítulo 3. Medidas antielusión	430

5

Con la denominación «Disposiciones generales del ordenamiento tributario» la LGT recoge, en el Título I (LGT art.1 a 16), una serie de preceptos dedicados a principios generales, fuentes normativas, aplicación, interpretación, calificación e integración de las normas tributarias, incorporando la calificación de las obligaciones tributarias y revisando la regulación del fraude de ley que se sustituye por la figura del conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

CAPÍTULO 1

Principios generales

10

SUMARIO	
A. Objeto y ámbito de aplicación de la LGT	15
Carácter general de la LGT	15
Especialidades de los regímenes de Concierto y Convenio	20
B. Principios tributarios	30
1. Principios de ordenación de los tributos	35
Capacidad económica	40
Justicia	47
Generalidad	50
Igualdad	53
Progresividad	63
No confiscatoriedad	65
Equitativa distribución de la carga tributaria	67
2. Principios de aplicación de los tributos	75
Proporcionalidad	77
Eficacia	80
Limitación de costes indirectos	85
Respeto de los derechos y garantías	87
3. Carácter reglado de los actos tributarios	95
C. Tributos	108
Concepto	108
Fines	116
Clases	118
Potestad tributaria	128
D. Administración tributaria	150
Administración tributaria estatal	152
Administración tributaria de las CCAA y entidades locales	158
Colaboración entre administraciones tributarias	160

A. Objeto y ámbito de aplicación de la LGT

(LGT art.1)

15

Carácter general de la LGT (LGT art.1) La LGT establece los principios y las normas jurídicas generales del sistema tributario. Al tratarse de una Ley general, su contenido resulta aplicable a todas las **Administraciones tributarias** (Estado, Comunidades Autónomas y Entes Locales; ver nº 150 s.), con el alcance que se deriva del texto constitucional (Const art.149.1.1ª, 8ª, 14ª y 18ª) sin perjuicio de lo dispuesto en el régimen especial de Convenio con la Comunidad Foral de Navarra y de Concierto con los Territorios Históricos del País Vasco (nº 20).

El texto constitucional consagra la **competencia exclusiva del Estado** sobre determinadas materias, y constituye el fundamento competencial a cuyo amparo se promulga la LGT, en tanto en cuanto ésta:

- regula las condiciones básicas que garantizan la igualdad en el cumplimiento del deber constitucional de contribuir;
- se refiere a la aplicación y eficacia de las normas jurídicas y a la determinación de las fuentes del Derecho tributario;
- establece los conceptos, principios y normas básicas del sistema tributario en el marco de la Hacienda general;
- adapta a las especialidades del ámbito tributario la regulación del procedimiento administrativo común, garantizando a los contribuyentes un tratamiento similar ante todas las Administraciones tributarias.

PRECISIONES Parte de la doctrina entiende que, de todos los títulos competenciales que atribuyen competencia exclusiva al Estado, el verdaderamente fundamental respecto a la LGT es el que se refiere a la **Hacienda**

general (Const art.148.1.14º). Respecto a la justificación de los demás títulos competenciales citados, cabe remitirse al Informe de la Comisión de Expertos para la reforma de la LGT (julio 2001).

JURISPRUDENCIA 1) El sistema tributario debe estar presidido por un conjunto de principios generales comunes capaz de garantizar la homogeneidad básica que permita configurar el régimen jurídico de la ordenación de los tributos como un verdadero sistema y asegure la **unidad** del mismo, que es exigencia indeclinable de la igualdad de los españoles (TCo 116/1994).

2) El Estado es competente para regular no sólo sus propios tributos, sino también el **marco general** de todo el sistema tributario y la delimitación de las competencias financieras de las CCAA respecto de las del propio Estado (TCo 192/2000).

3) La fijación por un precepto autonómico de un **tipo de interés de demora** distinto al tipo del RDLeg 1091/1988 art.36.2 (actualmente L 47/2003 art.17.2) y de la LEC, además de vulnerar la competencia estatal constitucionalmente prevista (Const art.149.1.18º), por tratarse de una declaración normativa que excede del marco reservado a las CCAA, también es contraria al principio de igualdad (Const art.14) (TCo 81/2003).

18

Contenidos comunes A falta de enumeración expresa de los preceptos de la LGT de carácter común para todas las Haciendas, cabe señalar que el Informe de la **Comisión de Expertos** para la reforma de la LGT (julio 2001) se refería a los siguientes contenidos:

a) **Terminología** y conceptos utilizados por la LGT.

b) **Regulación sustantiva básica** de aplicación obligatoria:

- aplicación, interpretación y calificación de las normas tributarias;
- prescripción y caducidad: supuestos, plazos y causas de interrupción de la prescripción y supuestos de caducidad;
- obligaciones accesorias: determinación del interés de demora, recargos por declaración extemporánea y recargos del período ejecutivo;
- derecho a la tasación pericial contradictoria;
- supuestos en los que procede la estimación indirecta;
- suspensión automática con presentación de garantías y reembolso del coste de éstas;
- suspensión de la enajenación de los bienes embargados hasta que el acto de liquidación de la deuda ejecutada sea firme, salvo excepciones;
- derivación formal y alcance de la responsabilidad.

c) Aplicación de los **tributos** y **revisión en vía administrativa**. Sólo tendrían carácter común los preceptos básicos que recojan garantías del ciudadano en las fases de iniciación, instrucción y resolución, como los plazos máximos de duración y los efectos de su incumplimiento, el derecho a no aportar dos veces el mismo documento o el derecho a solicitar que las actuaciones tengan carácter general.

d) La **reserva de ley tributaria** (ver nº 235 s.), si bien al tratarse de una norma que se deriva de la Constitución resulta dudoso que deba declararse expresamente como básica.

e) Los aspectos básicos del régimen de **infracciones y sanciones** tributarias, incluida la suspensión automática sin aportación de garantías.

PRECISIONES 1) El propio Informe proponía como fórmula más adecuada la incorporación de una disposición adicional específica que precisase qué preceptos resultaban de **aplicación común** a todas las Haciendas. Dicha recomendación no se ha incorporado a la LGT.

2) La falta de enumeración concreta de los preceptos que resultan aplicables a todas las Administraciones tributarias ha sido objeto de alguna **crítica doctrinal**, al representar una formulación teórica y de carácter general que puede plantear complejos problemas prácticos.

Parte de la regulación de la **aplicación de los tributos** (nº 2000 s.) parece pensada teniendo en cuenta la actual organización de la AEAT. En cuanto a la revisión en vía administrativa (nº 7705 s.), la regulación de los **procedimientos especiales de revisión** tiene un alcance general, pero la del recurso de reposición y las reclamaciones económico-administrativas se refiere claramente al Estado.

20

Especialidades de los regímenes de Concierto y Convenio (LGT art.1.2) La aplicación de la LGT se encuentra limitada por lo dispuesto en el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de **Navarra** (L 25/2003) y el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del **País Vasco** (L 12/2002), en cumplimiento del precepto constitucional que ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales (Const disp.adic.1ª).

Tanto el Convenio como el Concierto establecen una cláusula de adecuación de la legislación tributaria de las Comunidades Autónomas de Navarra y el País Vasco a la LGT en cuanto a **terminología y conceptos**, sin perjuicio de las peculiaridades establecidas en los mismos (L 12/2002 art.2.dos y 3.a; L 25/2003 art.7.a).

B. Principios tributarios

(Const art.31.1; LGT art.3)

30

El sistema tributario español se inspira en diversos principios ordenadores, directamente derivados de la Constitución y reiterados en la LGT. Asimismo, la aplicación del sistema tributario debe ajustarse a principios específicos recogidos en la LGT, ya que la justicia del sistema no depende sólo de la configuración de los tributos, sino también de cómo se aplican por la Administración tributaria.

Se diferencia entre los principios de:

- **ordenación** de los tributos (nº 35 s.): son los que informan la normativa reguladora de los tributos;
- **aplicación** de los tributos (nº 75 s.): son los que deben inspirar la aplicación por la Administración tributaria de dicha normativa.

La LGT regula de forma expresa **otros principios**, como el carácter reglado de los actos tributarios (nº 95), la reserva de ley tributaria (nº 235 s.) o los principios de la potestad sancionadora (nº 6505 s.).

PRECISIONES 1) En el ámbito tributario también resultan aplicables otros principios derivados de la **Constitución** (p.e. la sujeción de las Administraciones tributarias a los principios recogidos en el texto constitucional –Const art.9.1 y 103–) o de las **normas administrativas generales**, ya sean estatales o autonómicas. Para un estudio detallado de estos principios cabe remitirse al nº 109 s. Memento Administrativo 2011.

2) Parte de la doctrina considera que esta distinción **no** debe entenderse en un **sentido rígido**, porque también los principios de ordenación deben surtir efectos en la aplicación de los tributos. Para realizar esta afirmación se fundamentan en jurisprudencia constitucional (TCo 49/1982; 52/1982; 2/1983).

3) La LGT no utiliza la terminología «**principios generales**» empleada por otras normas, quizás porque puede inducir a confusión con los principios generales del Derecho (CC art.1.1 y 1.4). Las denominaciones más habituales en la doctrina tributaria son las de principios tributarios o principios de justicia material de los tributos. La LGT reserva la expresión «principios generales», siguiendo el antecedente de la LGT/1963, como denominación del Capítulo I (LGT art.1 a 6) que incluye una serie de normas o disposiciones generales.

1. Principios de ordenación de los tributos

(Const art.31.1; LGT art.3.1)

35

El **texto constitucional** establece que todos deben contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo, inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio. Estos principios son de obligado cumplimiento para los poderes públicos porque su eficacia deriva directamente del texto constitucional.

La **LGT** reitera la regulación constitucional con una redacción algo diferente. Así, se considera que la ordenación del **sistema tributario** se basa en la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos (nº 40 s.) y en los principios de justicia (nº 47), generalidad (nº 50), igualdad (nº 53 s.), progresividad (nº 63), equitativa distribución de la carga tributaria (nº 67) y no confiscatoriedad (nº 65).

La LGT no hace referencia en este precepto al **principio de legalidad**, o justicia formal (ver nº 235 s.) (Const art.31.3 y 133), quizás por entender que deben recogerse sólo los principios de justicia material.

PRECISIONES 1) La norma constitucional no recoge el principio de **equitativa distribución** de la carga tributaria, por tratarse de un principio específicamente tributario.

2) Un sector de opinión se muestra crítico con la regulación realizada por la LGT, por tratarse de una **repetición de normas constitucionales** en una ley ordinaria de manera que, si se mantiene idéntica redacción no aporta nada, y si varía se corre el peligro de limitar la interpretación del precepto constitucional, para lo que no está facultado el legislador ordinario. Doctrinalmente se critican las **variaciones de redacción** que se producen respecto al texto constitucional (Const art.31.3). Así, se pierde la distinción entre los principios referidos a una situación jurídica concreta y los que se aplican al sistema tributario en su conjunto o se individualiza el principio de justicia que en la Constitución se aplica al sistema tributario como consecuencia de los demás principios.

Otras opiniones son menos negativas. Algún autor llama la atención sobre la posibilidad de invocar estos principios ante la **jurisdicción contencioso-administrativa** por tratarse principios tributarios establecidos por

37

leyes ordinarias. Sin embargo, esta opinión es negada por otros autores. En todo caso, la pretensión de la LGT es básicamente didáctica y consecuencia de su carácter codificador, por lo que no resulta tan criticable su reiteración legal.

3) Ninguno de estos principios puede servir de fundamento a un **recurso de amparo**, aunque sí en los recursos y cuestiones de **Inconstitucionalidad** (Const art.53.2).

JURISPRUDENCIA **1)** Desde hace años se rechaza que pueda acudirse al **recurso de amparo** por la vulneración de los principios de la Const art.31, incluso cuando se invoca desde el punto de vista formal una vulneración del principio de igualdad (Const art.14), siempre que en el fondo se trate de una vulneración del art.31.1 del mismo texto legal. La **igualdad** que se proclama en este último precepto va íntimamente enlazada al concepto de capacidad económica y al principio de progresividad, por lo que no puede ser reconducida, sin más, a los términos de la Const art.14. El amparo está reservado para la tutela de los derechos consagrados en Const art.14 a 29 y 30.2 (TCo Auto 230/1984; Auto 392/1985; 53/1993; 54/1993).

2) Todos los principios constitucionales citados son aspectos parciales del principio de **justicia tributaria**. Por ello, su análisis individualizado debe tener en cuenta la interrelación con los restantes principios (TCO 209/1988).

40

Capacidad económica (Const art.31.1; LGT art.3.1) Como criterio de medición de la carga tributaria supone una exigencia lógica que obliga a buscar la **riqueza** allí donde se encuentra, de manera que la contribución al sostenimiento de los gastos públicos se corresponda con dicho principio. En relación con el mismo conviene tener en cuenta que:

- no se trata del único criterio de justicia de los tributos y no puede desligarse de los objetivos de **igualdad y progresividad** (TCO 27/1981);
- se aplica a los **diversos ordenamientos** tributarios, incluidos los de las CCAA y las corporaciones locales (TCO 37/1981) y no se refiere a cada tributo en particular, sino, con mayor o menor intensidad, a todos los que conforman el ordenamiento tributario (TCO 45/1989).

PRECISIONES **1)** Tradicionalmente el principio de capacidad económica (capacidad contributiva en la terminología de los autores tributarios) se consideraba el principio básico para la consecución de la **justicia tributaria** y se basaba en el beneficio, es decir la correlación entre los tributos y los beneficios que obtienen los contribuyentes de la actuación pública. Esta posición ha quedado superada, en cuanto no puede ser el criterio exclusivo de justicia, ya que deben tenerse en cuenta la exigencia de **solidaridad entre los ciudadanos** y los fines extrafiscales de los tributos.

2) En la actualidad ha pasado a configurarse como **interdicción de la arbitrariedad**, cuando las decisiones del legislador son arbitrarias. Algún sector de opinión trata de hacer efectivo el principio considerando que se trata de un derecho fundamental del contribuyente a tributar según su capacidad económica, aunque puede ceder cuando ello es necesario para la consecución de otros objetivos.

42

JURISPRUDENCIA **1)** El TCO hace ceder el principio de capacidad económica ante otras consideraciones en las escasas ocasiones en que se pronuncia. No se trata de un axioma del que pueden extraerse, por simple deducción, consecuencias positivas, precisas y concretas, sino que cumple tres **funciones**: fundamento a la imposición, límite al legislador en el ejercicio del poder tributario y programa y orientación a dicho legislador (TCO 221/1992).

Así no se opone a dicho principio la exoneración de incrementos de patrimonio invertidos en la adquisición de una nueva vivienda habitual (TCO 27/1981), no está obligado el legislador a introducir un mecanismo que garantice de forma automática la corrección de los efectos producidos por la inflación en el IIVTNU (TCO 221/1992) y es posible un impuesto de carácter extrafiscal que grave la infrutilización de las explotaciones agrarias, aumentando el gravamen según disminuya la producción (TCO 37/1987; 186/1993).

2) El principio no agota su eficacia en la creación normativa, sino que ha de proyectarse en la **vertiente aplicativa**, p.e., como criterio necesario para asegurar que la sanción provoca un sacrificio similar en los diferentes sujetos, al modularse su importe a la capacidad económica particular de cada uno (TCO 76/1990).

3) En las **transmisiones onerosas** por actos inter vivos de bienes y derechos se declaró inconstitucional el tratamiento fiscal de las diferencias de valor resultantes de la **comprobación administrativa** (L 8/1989 disp.adic.4ª; LTP art.14.7), por dar lugar a situaciones incompatibles con la plena vigencia de un sistema tributario justo y, más concretamente, con el principio de capacidad económica, ya que la formulación de la disposición no permite al ciudadano predecir con el suficiente grado de certeza la conducta en que consiste la infracción (TCO 194/2000).

4) La **tasa por emisión de informes de auditoría** de cuentas no vulnera la capacidad económica, ya que la riqueza que pretende gravar es la que se manifiesta en los honorarios percibidos por la emisión de los informes (TS 23-1-06, EDJ 29245).

44

5) Se declaró nula la elevación al 20% del tipo de **retención** aplicable a **profesionales** por ir más lejos que la capacidad económica del contribuyente, en la medida en que incide sobre ingresos íntegros y en la escala del IRPF existían tipos inferiores al 20%, pudiendo producir efectos confiscatorios (TS 10-7-99, EDJ 15044). Lo mismo puede decirse del tipo del 18% en retenciones e ingresos a cuenta de arrendamiento y subarrendamiento de **Inmuebles urbanos**, al estar presumiblemente por debajo del tipo mínimo del IRPF teniendo en cuenta que la norma prevé la reducción de la base imponible en el mínimo personal y familiar y la retención se aplica

sobre rendimientos brutos integrados por conceptos no constitutivos de renta estrictamente considerada (TS 18-3-00, EDJ 6162).

6) No se demuestra que vaya contra el principio de capacidad económica el tipo del 15% en las **retenciones de arrendamientos** o subarrendamientos urbanos, a causa de que en un número significativo de casos rebasa la cuota final y dé lugar, por sí solo, a devoluciones (TS 14-9-01, EDJ 47465). Tampoco respecto al tipo del 18% en las retenciones a **profesionales**, ya que aunque era posible que en algunos casos los profesionales obtuviesen unos rendimientos netos a los que correspondiese un tipo tributario que diese lugar a devoluciones, no podía presumirse que alcanzase a la mayor parte o un porcentaje significativo de los profesionales sometidos a dichas retenciones (TS 14-9-01, EDJ 47466).

7) Se considera que vulnera los principios de igualdad y capacidad económica la norma del IRPF que declara exentas las prestaciones por **incapacidad permanente absoluta** reconocidas por la Seguridad Social y no si tal incapacidad corresponde a los funcionarios de las Administraciones públicas (TCo 134/1996).

8) El Impuesto sobre instalación de **máquinas en establecimientos de hostelería** debidamente autorizados establecido por la CA de Madrid, no vulnera el principio de igualdad por el hecho de exigirse al propietario del establecimiento hostelero en el que se instala la máquina y no al propietario de la máquina recreativa, ya que el principio de igualdad debe vincularse al de capacidad económica y no existe la misma capacidad en un sujeto y en otro (TSJ Madrid 23-4-04, Rec 989/01).

9) La tasa por **aprovechamientos especiales en el suelo, subsuelo o vuelo** en vía pública no afecta al principio de capacidad económica, ni al principio de no confiscatoriedad, ya que la cuantía fijada en el 1,5% de los ingresos brutos procedentes de la facturación anual del municipio resulta revelador de la capacidad económica, ni hay doble imposición respecto al IAE y es compatible con el Derecho Comunitario pues se trata de un tasa y no de un impuesto sobre el volumen de negocios (TS 22-1-09, EDJ 32212; 26-3-09, EDJ 56386 y 7-5-09, EDJ 28165).

10) La **tasa fiscal sobre el juego** no vulnera el principio de capacidad económica, no tiene carácter confiscatorio y tampoco vulnera el derecho comunitario (AN 30-3-09, EDJ 53040).

11) No vulnera el principio de capacidad económica el régimen previsto para la **compensación de las disminuciones patrimoniales** en la L 18/1991 disp.trans.2ª, aunque sólo puedan compensarse con incrementos de patrimonio irregulares y no con los regulares (TS 10-9-09, EDJ 283224).

12) Respecto al **ISD**, ver nº 60, precisión 15.

Justicia (Const art.31.1; LGT art.3.1) A pesar de la redacción de la LGT, no se trata de un **principio independiente**, sino del resultado de aplicar los restantes principios para lograr un sistema tributario justo, en los términos expresados en la Constitución (TCo 209/1988). Por tanto engloba los restantes principios de la Const art.31.1 (nº 35).

47

JURISPRUDENCIA **1)** Contribuyente que solicitó el valor de una **vivienda de protección oficial** a la Consejería correspondiente. Aunque posteriormente se modificó la normativa permitiéndose la fijación libre del **precio** para este tipo de viviendas, el contribuyente compró la vivienda por el precio al que se había valorado. La Administración realizó una liquidación tras realizar una comprobación de valores de la vivienda. Existen razones de justicia e igualdad para no aplicar la normativa, porque no puede exigirse al contribuyente una puesta al día en sus conocimientos como resulta exigible a la Administración, que debió advertir del cambio de legislación del que tenía conocimiento como consecuencia de los trámites de información pública (TS 18-7-98, EDJ 20899).

2) En relación con las diferencias de valor resultantes de la **comprobación administrativa**, ver nº 42.

Generalidad (Const art.31.1; LGT art.3.1) Todos los ciudadanos que obtienen rentas deben **contribuir** a través de los tributos al sostenimiento de los **gastos públicos**, de acuerdo con su capacidad económica (nº 40 s.).

50

Este principio exige que el legislador delimite todos los presupuestos de hecho que indican capacidad económica y su **finalidad** es evitar que existan discriminaciones o privilegios a favor de determinadas personas.

JURISPRUDENCIA **1)** Se trata de un principio **integrador e interpretativo** de las normas jurídicas, que fundamenta las obligaciones y deberes tributarios (TCo 110/1984).

2) Las **exenciones o bonificaciones** no suponen una quiebra de este principio, siempre que se fundamenten en otras razones de justicia tributaria (p.e., el principio de capacidad económica para el mínimo exento) o obedezcan a razones de política extrafiscal, es decir cuando se utilicen las exenciones como estímulo o incentivo a la política económica o medioambiental (TCo 37/1987). En todo caso, hay que analizar caso por caso, excluyendo los supuestos en que se conceden exenciones a favor de determinada persona o personas sin causa justificada.

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 **finés de interés general** que la justifiquen (p.e., por motivos de política económica o social, para atender al mínimo de subsistencia, por razones de técnica tributaria, etc.), quedando, en caso contrario, proscrita desde el punto de vista constitucional (TCo 10/2005).

53

Igualdad (Const art.31.1; LGT art.3.1) El reparto de la **carga tributaria** ha de realizarse por igual entre todos los contribuyentes, siempre que se encuentren en iguales circunstancias.

El principio de igualdad recogido en el **texto constitucional** (Const art.14), es susceptible del **recurso de amparo** constitucional, en el doble sentido de igualdad ante la ley (derecho a someterse a disposiciones legales idénticas; es un mandato al legislador) e igualdad en la ley (derecho a que los órganos encargados del cumplimiento de la norma utilicen similares criterios en la aplicación de la ley; es un mandato a la Administración encargada de aplicarla) (TCo 49/1982; 52/1982; 2/1983).

El principio de igualdad tributaria se refiere a la igualdad como principio inspirador del sistema tributario, por lo que deben rechazarse los **recursos de amparo** en que, invocando formalmente el principio de igualdad, lo que se denuncia es la vulneración de los principios de capacidad económica, justicia, igualdad tributaria y de progresividad (TCo 53/1993; 54/1994).

Sólo se vulnera dicho principio cuando la desigualdad introduce una diferencia entre situaciones que pueden considerarse iguales y carece de una justificación objetiva y razonable (TCo 76/1990).

JURISPRUDENCIA 1) Las **desigualdades de hecho** o fácticas, que son las que no derivan de criterios jurídicos discriminatorios, sino de otras circunstancias objetivas y razonables, pueden ir en contra del texto constitucional (Const art.9.2), pero no es competencia del TCo determinar en un recurso de amparo las medidas concretas que los poderes públicos deben adoptar para promover la igualdad real y efectiva. En la revisión de **valores catastrales** de forma sucesiva y por zonas, no se produce una desigualdad, ya que la diferencia de aplicación en el tiempo de la norma no es discriminatoria ni carece de justificación razonable (TCo 8/1986).

2) El principio de igualdad no significa uniformidad de todos los ciudadanos, ni puede predicarse de una manera absoluta. La **desigualdad** fundada en elementos objetivos no es inconstitucional, a diferencia de lo que ocurre con la desigualdad de índole subjetiva (TCo 159/1997; 55/1998). Tampoco puede anular la **autonomía financiera** de las CCAA ni de las Corporaciones locales (TCo 150/1990).

3) La eventual desigualdad por la elevación de la cuota fija de la **tasa fiscal del juego** que grava la máquinas recreativas de tipo «B» es susceptible de ser corregida por el recurso o cuestión de inconstitucionalidad, pero no es susceptible de ser corregida por el cauce del recurso de amparo que se refiere a la desigualdad subjetiva (Const art.14) (TCo 200/1999).

58

4) La supresión de ciertos recargos por ingreso extemporáneo y el establecimiento de una exención en el ISD en el Territorio Histórico de Álava, no vulneraron ningún orden general común a todos los tributos, ni establecieron un privilegio ilegal para los ciudadanos con **domicilio fiscal en el País Vasco**, ni tampoco desconocieron principio de igualdad tributaria alguno (TS 30-10-99, EDJ 36427).

5) La regulación de la concesión de incentivos fiscales y subvenciones a los **residentes** en el resto de la UE que no lo sean en territorio español en la L 42/1994 disp.adic.8ª, se declaró inconstitucional por vulnerar el principio de igualdad. Aunque la cualidad o condición de no residente puede justificar un trato dispar, en el caso concreto carecía de justificación alguna, desde el punto de vista tributario, pues la diferencia entre residentes en España a los que se aplica la **normativa foral** y a los que se aplica la **normativa común**, negando a éstos últimos las ayudas, supone colocar a éstos en una situación de desventaja insuperable que degenera en discriminatoria (TCo 96/2002).

6) La regulación del tratamiento de los **rendimientos del trabajo** en relación con los del **capital mobiliario** ó de la tributación individual y conjunta en el IRPF se declaró constitucional (TCo 214/1994).

7) La no admisión en el IRPF de la reducción de la base imponible regular respecto de las cantidades satisfechas en concepto de **anualidad por alimentos** a los hijos no vulnera el principio de igualdad, en cuanto se equipara su situación con la de los padres que deben satisfacer por imperativo constitucional y legal los gastos de manutención y educación de los hijos sin que exista una decisión judicial que lo imponga (TCo 1/2001). No son homogéneos los términos de comparación a efectos de entender vulnerado el principio de igualdad cuando en caso de separación se compara el tratamiento fiscal de la obligación de pago de alimentos a los hijos por decisión judicial, que no es deducible en el IRPF del pagador, respecto a la **pensión compensatoria** al cónyuge, que sí es deducible (TCo 57/2005).

8) El hecho de que en un matrimonio con dos hijos cada cónyuge no pueda constituir una **unidad familiar** con uno de los hijos no vulnera el principio de igualdad, ya que sólo puede apreciarse discriminación si del análisis de la regulación del IRPF se concluyera que la ley establece un régimen tributario más gravoso en su conjunto para los contribuyentes casados respecto a quienes no lo están (TCo 47/2001).

9) El hecho de que las **personas no casadas** no puedan constituir con sus hijos la unidad familiar, como pueden hacer los **separados** legalmente, no vulnera el principio de igualdad (TCo 212/2001).

10) Para que la desigualdad sea admisible constitucionalmente y no se vulnere el principio de igualdad no basta que el fin perseguido sea legítimo y razonable, pues resulta indispensable que el distinto trato se mantenga dentro de los límites de la proporcionalidad, evitando resultados especialmente gravosos. Por ello no era constitucional el precepto que establecía que no tenían la consideración de deducibles para determinar la base imponible del IRPF de empresarios o profesionales los pagos que se hacían a un miembro de la unidad familiar, pues aunque tenía la finalidad de evitar el fraude fiscal no resultaba admisible en cuanto venía a suponer que los **contratos entre miembros de la unidad familiar** carecen de contenido real (TCo 255/2004).

60

11) La actualización de las **tarifas de riego** no vulnera el principio de igualdad, a pesar de la desproporción que supone (TS 13-2-99, EDJ 2215).

12) En el **ITP y AJD** no se produce ninguna vulneración del principio de igualdad al identificarse la base imponible de las **ampliaciones del capital** con el importe nominal en que quede fijado el capital social. Aunque la constitución de la sociedad es el hecho imponible tanto en las sociedades personalistas como en las capitalistas, la función del capital social es completamente diferente en unas y otras (TS 23-10-00, EDJ 40730).

13) No se produce una desigualdad por el tratamiento igual de **situaciones desiguales**, lo que sería una discriminación por indiferenciación, en un caso referido al IAE y la ponencia de valores entre **propietarios** de fincas urbanas en general y a aquellos otros propietarios cuyas fincas están sujetas a **arrendamientos** sujetos al régimen de protección oficial, porque el principio de igualdad impide tratar desigualmente a los iguales, pero no excluye la posibilidad de que se trate igualmente a los desiguales (TS 22-12-00, EDJ 56208).

14) La comparación a efectos del principio de igualdad debe hacerse con quienes están en la **misma situación**. Aunque en los casos de amnistía, condonación o regularización bonificada se produce siempre un trato de desfavor de quienes cumplieran sus obligaciones tributarias frente a los infractores que cumplieran con retraso, la **regularización voluntaria** con pago de intereses, antes de la entrada en vigor de L 18/1991 disp.adic.14ª, recibe un trato equiparable para todos los que estuvieran en la misma situación. Es con éstos con quien ha de hacerse la comparación a efectos del principio de igualdad, y no con los que regularizaron conforme a dicha norma después de su vigencia (TS 31-3-00, EDJ 6165; 23-2-01, EDJ 26757).

15) El **ISD** no vulnera el principio de igualdad por razón del territorio, ni el principio de capacidad económica, ni tiene alcance confiscatorio, ni vulnera el principio de seguridad jurídica (TSJ C. Valenciana 22-2-10, Rec 1610/06; TSJ Madrid 13-4-10, Rec 901/08 y TSJ Valladolid 28-2-11, Rec 400/06).

16) A efectos de evaluar la **igualdad** en relación con la ubicación de los ciudadanos frente al poder tributario ha de tomarse en consideración su posición global y no un punto aislado de un impuesto específico (TS 19-7-10, EDJ 153130).

17) No vulnera el principio de igualdad que la Administración pueda o no hacer una comprobación de valores respecto a otro contribuyente aunque coincida parcialmente el **mismo objeto tributario**; si el contribuyente no estaba conforme debió recurrir en plazo, lo que no se produjo en el caso concreto (TSJ Castilla-La Mancha 9-2-11, EDJ 37941).

18) Se vulnera el **principio de igualdad en la aplicación de la Ley** (CE art.14) cuando el órgano jurisdiccional dicta dos sentencias contradictorias en dos supuestos idénticos de comprobación de valores, cuya única diferencia es que se refieren a dos recurrentes distintos, existiendo coincidencia de la motivación de ambas y sin que en la segunda se haga ninguna mención al cambio de criterio respecto a la primera (TCo 13/2011).

Progresividad (Const art.31.1; LGT art.3.1) La contribución de cada contribuyente al reparto de la **carga tributaria** aumenta de forma más que proporcional a medida que aumenta su riqueza. No todos los tributos deben ser progresivos, sino sólo aquellos que sean necesarios para conseguir la progresividad del **sistema en su conjunto**. Tampoco basta examinar las tarifas o tipos, respecto a un tributo concreto, aunque sea el aspecto más visible, sino que debe tenerse en cuenta toda la estructura del tributo.

63

JURISPRUDENCIA **1)** Este principio, así como su opuesto (la regresividad), debe apreciarse en **términos globales** y no en relación a un precepto aislado (TCo 37/1987).

2) La progresividad debe evaluarse conjuntamente con los restantes principios constitucionales (Const art.31.1) y, en especial, con el **principio de igualdad** (nº 53 s.), al que aquél sirve de concreción. La efectiva igualdad supone que la carga tributaria se reparte de forma más que proporcional, según la capacidad económica, teniendo en cuenta las circunstancias del caso concreto. En todo caso, la compatibilidad de los principios de igualdad y progresividad debe determinarse, en cada caso, en función de la base imponible y no en razón del sujeto (TCo 45/1989).

3) No atenta contra el principio de progresividad el art.40 de la L 10/2001 que establece en AJD un **tipo de gravamen proporcional** (en lugar de uno progresivo) a los documentos notariales (TCo 7/2010).

No confiscatoriedad (Const art.31.1; LGT art.3.1) La contribución de cada contribuyente al reparto de la carga tributaria no puede suponer privar de una parte sustancial de la **riqueza del contribuyente**.

65

PRECISIONES Un sector de opinión (Palao Taboada y F. Pérez Royo) duda sobre el valor jurídico de este principio, pues confundiría el plano de la regulación de la **contribución a los gastos públicos** y el de la regulación del **derecho de propiedad**, de forma que si se configurase un tributo de manera que anulase el derecho de propiedad sería inconstitucional por contravenir el principio de capacidad económica y sin necesidad de acudir al principio de no confiscatoriedad.

JURISPRUDENCIA **1)** El sistema tributario tendría efecto confiscatorio cuando mediante la aplicación de las diversas figuras vigentes, se llegara a privar al sujeto pasivo de sus **rentas y propiedades** (TCo 150/1990).

2) El TS ha tenido en cuenta este principio de no confiscatoriedad en relación con la anulación de determinados **tipos de retención** en el IRPF (ver nº 44). El TCo excluyó que se violara este principio al pronunciarse sobre el impuesto andaluz de tierras infrutilizadas (TCo 37/1987).

3) En el ámbito del **IP**, se niega que tenga alcance confiscatorio el límite máximo (el 80%) para la **reducción de la cuota** a aplicar cuando dicha cuota, así como la correspondiente al IRPF, sobrepasan el límite conjunto del 70% –actualmente, 60%– (AN 8-6-00, EDJ 25203; TSJ Madrid 29-4-10, EDJ 106269).

El TEAC entiende que sería confiscatorio si una persona con patrimonio y sin renta tuviera que **enajenar parte** de sus bienes para hacer frente al pago del impuesto (TEAC 19-1-01). En el mismo sentido, TEAC 21-2-89.

Por otro lado, no puede apreciarse la confiscatoriedad del IP por la mera aseveración del contribuyente que **no se prueba** (TSJ Baleares 24-7-02, Rec 428/00).

4) El **ISD** no tiene carácter confiscatorio (ver nº 60, precisión 15).

67 **Equitativa distribución de la carga tributaria** (LGT art.3.1) Al configurar los tributos el legislador debe establecer un reparto equitativo entre los ciudadanos, lo que se encuentra relacionado con los **demás principios** de ordenación de los tributos.

2. Principios de aplicación de los tributos

(LGT art.3.2)

75 La aplicación del sistema tributario debe basarse en los principios de proporcionalidad (nº 77), eficacia (nº 80 s.) y limitación de los costes indirectos del cumplimiento de las obligaciones formales (nº 85) y ha de asegurar el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios (nº 87).

Estos principios tienen el valor de manifestar que la **justicia del sistema tributario** no depende sólo de la configuración teórica de las normas, sino también de cómo se aplican en la práctica por la Administración tributaria a la que están dirigidos.

En general, se considera que **no** suponen una **garantía adicional** cuyo incumplimiento pueda ser alegado por el contribuyente, aunque dada su diversidad deben examinarse separadamente y alguno puede tener consecuencias prácticas.

77 **Proporcionalidad** (LGT art.3.2) Debe existir una adecuación entre el **medio** elegido y el **fin** que se persigue, de forma que la actuación de la Administración tributaria se realice por los medios menos gravosos para el ciudadano.

Desde el punto de vista teórico, para que una actuación o medida administrativa, en general, se ajuste al principio de proporcionalidad deben cumplirse los siguientes **requisitos**:

- debe ser el medio idóneo para conseguir el resultado perseguido;
- cuando pueda elegirse entre varios medios idóneos, debe utilizarse el menos gravoso o restrictivo para el contribuyente;
- el medio elegido no debe suponer una carga desproporcionada en relación al fin que se pretende conseguir.

Este principio se reitera de forma específica en **diversos preceptos** de la LGT, lo que supone que en los mismos tiene especial importancia. Así ocurre p.e. con las medidas cautelares en general (nº 6000 s.), las medidas cautelares en el procedimiento de inspección (nº 5050 s.) y los principios de la potestad sancionadora (nº 6505 s.).

Sin embargo, la Administración debe tener en cuenta este principio en todas las actuaciones y procedimientos, aunque no se mencione de forma expresa en cada uno de ellos.

PRECISIONES 1) En la práctica puede servir como elemento de **control** de la actuación administrativa por parte de los **Tribunales**, a diferencia de los demás principios de aplicación de los tributos.

2) Alguna opinión señala que junto a este principio debería recogerse el **principio de subsidiariedad**, por el cual la actuación administrativa ha de dirigirse frente a aquellos obligados tributarios que resulten menos afectados, teniendo en cuenta no sólo la referencia subjetiva, sino el medio material requerido.

JURISPRUDENCIA 1) Es un principio al que se han referido tanto el TCo como el TS de forma reiterada, aunque no existe una **garantía constitucional** a la proporcionalidad (TCo 65/1986). También se recoge expresamente en el ámbito tributario (TCo 76/1990).

2) Se respeta el principio de proporcionalidad en el requerimiento a una entidad crediticia de los **movimientos de cuenta corriente** así como del destino de los cheques librados con cargo a la misma para averiguar el verdadero titular de los fondos depositados (TCo 233/2005).

80 **Eficacia** (Const art.103; LGT art.3.2) Se trata de un principio general aplicable a toda la actuación de la Administración recogido en la norma constitucional. Es de difícil concreción, si bien puede entenderse como la consecución de los **objetivos** que tiene asignada dicha actuación de la mejor forma posible.

Como principio constitucional debe ser jurídicamente protegido, aunque es de rango inferior al principio de **igualdad** (TCo 24-7-81; 26-7-81) y ha de subordinarse al principio de **legalidad** (TCo 22/1984).

JURISPRUDENCIA **1)** La eficacia en la actuación administrativa puede suponer una mayor **celeridad** en los procedimientos. Así:

- justifica la regulación de los **procedimientos de urgencia** de la LRJPAC (TS 30-7-91, EDJ 8331), pero sin que pueda vulnerarse el procedimiento establecido legalmente;
- se excepciona el procedimiento de subasta y se acude al **concierto directo**, sin que se emitan los informes previstos legalmente en el procedimiento, aunque asistan al pleno quienes debían emitirlos, y sin que se cumplan los requisitos para la inclusión de asuntos en el orden del día (TS 28-10-92, EDJ 10555).

La utilización de **impresos** para agilizar la tramitación del procedimiento (que resulta necesaria en una Administración caracterizada por la producción de actos en masa y se fundamenta en el principio de eficacia) tampoco debe impedir que éstos sean lo suficiente expresivos para que el administrado pueda conocer el alcance del acto que se le notifica (TS 11-12-90).

2) La eficacia en la actuación administrativa supone que en los procedimientos en cuya tramitación se aprecien **defectos subsanables** es necesario realizar un requerimiento al solicitante para corregir los vicios observados (TS 28-3-89).

82

Limitación de costes indirectos (LGT art.3.2) El cumplimiento de las obligaciones formales (nº 954 s.) debe conllevar las **mínimas molestias** posibles para el ciudadano, tanto desde el punto de vista del tiempo y esfuerzo que suponen, como desde el punto de vista económico. Existen múltiples preceptos de la LGT que recogen formulaciones o **aplicaciones concretas** relacionadas con este principio. Así:

- el derecho a no aportar documentos que ya estén en poder de la Administración (nº 2367);
- la exclusión de aportación de certificados sobre la situación tributaria que la Administración actuante pueda conocer por medios informáticos o telemáticos;
- la exigencia de que la Administración tributaria facilite a los obligados el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones en los procedimientos administrativos en materia tributaria.

85

Respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios (LGT art.3.2) En la aplicación de los tributos la Administración tributaria debe respetar los derechos y garantías de los obligados tributarios (nº 1107 s.).

PRECISIONES Refleja el compromiso de la Administración con los derechos y garantías de los obligados tributarios si bien, más que el respeto, debería formularse como el **compromiso de la Administración** de facilitar el ejercicio de los derechos y el cumplimiento de las obligaciones.

87

3. Carácter reglado de los actos tributarios

(LGT art.6)

El ejercicio de la potestad reglamentaria y los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones tienen carácter reglado y son **impugnables** en vía administrativa y jurisdiccional en los términos establecidos en las leyes.

El carácter reglado no alcanza el ámbito de la **revisión en vía administrativa**, en el que puede existir un margen de discrecionalidad. El caso típico es la revocación (nº 7985 s.).

En el ámbito de la impugnabilidad pueden existir excepciones, siempre que estén previstas legalmente (p.e., respecto a las actas con acuerdo).

95

C. Tributos

(Const art.133; LGT art.2 –redacc L 2/2011– y 4)

Concepto (LGT art.2.1, disp.adic.1ª y 2ª) Los tributos son los ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir.

Los **elementos fundamentales** de este concepto son los siguientes:

108