

MEMENTO PRÁCTICO PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS

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

Autores

BERNARDO GÓMEZ, Carmen (Inspectora de Hacienda del Estado)
FORTUNY ZAFORTEZA, Mariano (Inspector de Hacienda del Estado)
GÓMARA HERNÁNDEZ, José Luis (Abogado del Estado)
JUAN LOZANO, Ana María (Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Valencia)
LÓPEZ LUBIAN, Juan Ignacio (Inspector de Hacienda del Estado)
MONTERO DOMÍNGUEZ, Antonio (Inspector de Hacienda del Estado)
RUIZ GONZÁLEZ, Luis Javier (Inspector de Seguros del Estado, Vocal del TEAR de Madrid)
RUIZ TOLEDANO, José Ignacio (Inspector de Hacienda del Estado)
SALVO TAMBO, Ignacio (Abogado del Estado)
SOTELO TASIS, Clara (Inspectora de Hacienda del Estado)

Colaboraron en ediciones anteriores

CORTAJARENA MANCHADO, Andoni (Abogado del Estado)
DE CASSO CASTILLO, Elena (Inspectora de Hacienda del Estado excedente)
LAQUIDÁIN HERGUETA, Antonio (Abogado. Inspector de Hacienda del Estado excedente)
RODRÍGUEZ VILLAR, Cristina (Inspectora de Hacienda del Estado)
TELLO BELLOSILLO, Javier (Abogado. Inspector de Hacienda excedente)
VÁZQUEZ-GUILLEN, Antonio (Abogado del Estado excedente. Abogado en Allen & Overy)
VELÁZQUEZ CUETO, Francisco A. (Inspector de Hacienda del Estado)
VILLAR EZCURRA, Marta (Catedrática de Derecho Financiero y Tributario. Universidad San Pablo-CEU. Madrid)

© FRANCIS LEFEBVRE
LEFEBVRE-EL DERECHO, S.A.
C/ Monasterios de Suso y Yuso, 34. 28049 Madrid
www.efl.es
Precio: 140,40 € (IVA incluido)

ISBN: 978-84-17985-36-3
Depósito legal: M-40063-2019

Impreso en España por Printing '94
C/ Orense, nº 4 - 2º. 28020 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. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

MEMENTO **PRÁCTICO**
FRANCIS LEFEBVRE

Procedimientos Tributarios

2020-2021

Fecha de edición: 20 de diciembre de 2019



Plan general

	Número marginal
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. Relación jurídico-tributaria.....	801
Capítulo 5. Obligados tributarios.....	1200
Capítulo 6. Cuantificación de las obligaciones tributarias. Deuda tributaria	1880
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. 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
PARTE 6ª. RECAUDACIÓN	
5400	
Capítulo 16. Aspectos generales de la recaudación	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	
6500	
Capítulo 21. Infracciones y sanciones tributarias	6501
Capítulo 22. Incumplimiento del límite de pagos en efectivo	7150
Capítulo 23. Delitos contra la Hacienda Pública	7300

	Número marginal
PARTE 8ª. RECURSOS Y RECLAMACIONES	
Capítulo 24. Revisión en vía administrativa	7705
Capítulo 25. Procedimientos especiales de revisión	7750
Capítulo 26. Recurso de reposición	8450
Capítulo 27. Procedimiento económico-administrativo	8650
Capítulo 28. Recurso contencioso-administrativo	9650
Capítulo 29. Ejecución de resoluciones	9700
PARTE 9ª. RECUPERACIÓN DE AYUDAS DE ESTADO	
Capítulo 30. Recuperación de ayudas de Estado	9750
PARTE 10ª. PROCEDIMIENTOS AMISTOSOS	
Capítulo 31. Procedimientos amistosos	9830
ANEXOS	
9905	
TABLA ALFABÉTICA	

Abreviaturas

AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria
AN	Audiencia Nacional
AP	Audiencia Provincial
BOE	Boletín oficial del Estado
BOP	Boletín oficial de la Provincia
CC	Código Civil (RD 24-7-1889)
CCAA	Comunidades Autónomas
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
DCGC	Delegación Central de Grandes Contribuyentes
DGAEAT	Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria
DGIFT	Dirección General de Inspección Financiera Tributaria
DGRN	Dirección General de Registros y Notariado
DGT	Dirección General de Tributos
Dict	Dictamen
Dir	Directiva
DL	Decreto Ley
DLeg	Decreto Legislativo
Dpto	Departamento
EDJ	El Derecho Jurisprudencia
IGAE	Intervención General de la Administración del Estado
Inf	Informe
Instr	Instrucción
IP	Impuesto sobre el Patrimonio
IRNR	Impuesto sobre la Renta de no Residentes
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IS	Impuesto sobre Sociedades
ISD	Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
ITP y AJD	Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
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	Ley General Tributaria (L 58/2003)
LGT/1963	Ley General Tributaria (L 230/1963)
LHL	Ley Reguladora de las Haciendas Locales (RDLeg 2/2004)
LIP	Ley del Impuesto sobre el Patrimonio (L 19/1991)
LIRNR	Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (RDLeg 5/2004)
LIRPF	Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (L 35/2006)
LIS	Ley del Impuesto sobre Sociedades (L 27/2014)
LISD	Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (L 29/1987)
LITP	Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (RDLeg 1/1993)

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 (LO 6/1985)
LPAC	Ley del Procedimiento Común de las Administraciones Públicas (L 39/2015)
LPGE	Ley de Presupuestos Generales del Estado
LRSJP	Ley del Régimen Jurídico del Sector Público (L 40/2015)
LSC	Ley de Sociedades de Capital (RDLeg 1/2010)
MH	Ministerio de Hacienda
OM	Orden ministerial
ONIF	Oficina Nacional de Investigación del Fraude
PGE	Presupuestos Generales del Estado
RD	Real Decreto
RDLeg	Real Decreto Legislativo
Rec	Recurso
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)
Rgto Fac	Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación (RD 1619/2012)
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 634/2015)
RISD	Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (RD 1629/1991)
RITP	Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (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)
TCJ	Tribunal de Conflictos de Jurisdicción
TCo	Tribunal Constitucional
TEAC	Tribunal Económico Administrativo Central
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**

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 (entre los que se incluye la asistencia mutua entre los Estados miembros de la Unión Europea o en el marco de los convenios internacionales), fuentes normativas, aplicación, interpretación, calificación e integración de las normas tributarias, incorporando la calificación de las obligaciones tributarias y la figura del conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

CAPÍTULO 1

Principios generales

A. Objeto y ámbito de aplicación de la LGT	15	10
B. Principios tributarios	30	
1. Principios de ordenación de los tributos	35	
2. Principios de aplicación de los tributos	75	
3. Carácter reglado de los actos tributarios	95	
4. Principios generales del derecho de la Unión Europea	97	
C. Tributos	100	
D. Administración tributaria	150	

A. Objeto y ámbito de aplicación de la LGT

Carácter general de la LGT	16	15
Especialidades de los regímenes de Concierto y Convenio	20	
Asistencia mutua	25	

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, 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 (Const art.149.1.1ª, 8ª, 14ª y 18ª), y constituye el fundamento competencial a cuyo amparo se promulga la LGT, en tanto en cuanto esta:

- 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 1) 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.148.1.14ª). 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).

2) 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).

3) El Estado es competente para regular no solo 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), coordinando su sistema tributario con el de las CCAA (TCo 26/2015).

4) La fijación por un **precepto autonómico de un tipo de interés de demora** distinto al tipo de la normativa general presupuestaria (actualmente LGP art.17.2) y de la LEC, además de vulnerar la competencia estatal constitucionalmente prevista (Const art.149.1.18ª), por tratarse de una declaración normativa que excede del marco reservado a las CCAA, también es contraria al principio constitucional de igualdad (TCo 81/2003).

5) El Tribunal Constitucional anula la **regulación foral del IRPF en Guipúzcoa**, que configura un método de estimación directa «impropia» de la base imponible, obligando al contribuyente a ingresar o devolver la cuota resultante, en el caso de producirse una diferencia entre el rendimiento real de la actividad y el rendimiento derivado de la estimación objetiva, ya que vulnera las reglas de armonización que impone la Ley del Concierto vasco, que obliga a los territorios forales a adecuar su normativa a la LGT, en tanto desfigura el concepto de estimación objetiva que esta contiene (TCo 203/2016).

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 de su coste;
 - 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**. Solo 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, aunque también tiene en cuenta las modificaciones realizadas en determinados Estatutos de Autonomía respecto a la revisión en algunas CCAA de régimen común.

3) La Constitución y el resto del ordenamiento configuran un marco común tributario, en el que la **LGT** tiene una **función reguladora** de todas las Administraciones tributarias, al establecer los principios y normas jurídicas generales del sistema tributario español. La LGT constituye la norma procedimental común en materia tributaria (TS 26-1-12, EDJ 25433).

20 Especialidades de los regímenes de Concierto y Convenio (LGT art.1.1) 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 28/1990) 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 28/1990 art.7.a).

Precisiones 1) En relación con los **tributos propios** de la Comunidad Foral de Navarra, ver nº 134.

2) La **recuperación de ayudas declaradas ilegales** por la Comisión Europea corresponde al Reino de España, pero debe realizarse mediante los procedimientos del derecho nacional -en el caso concreto del Territorio Histórico de Álava- y es necesario el trámite de audiencia (TS 13-5-13, EDJ 100557).

25 Asistencia mutua (LGT art.1.2) La LGT establece los **principios y las normas jurídicas** generales que regulan las actuaciones de la Administración tributaria por aplicación en España de la normativa sobre asistencia mutua entre los Estados de la UE o en el marco de los convenios para evitar la doble imposición o de otros convenios internacionales.

Se entiende por asistencia mutua el conjunto de acciones de asistencia, colaboración, cooperación y otras de naturaleza análoga que el Estado español preste, reciba o desarrolle con la UE, otras entidades internacionales o supranacionales y otros Estados de acuerdo con la citada normativa sobre asistencia mutua o de los citados convenios.

La asistencia mutua podrá comprender la realización de actuaciones ante obligados tributarios; asimismo, la asistencia mutua participa de la naturaleza jurídica de las **relaciones internacionales** de la Const art.149.1.3ª.

En materia de recaudación, ver nº 5450 s.

Precisiones En la UE las **autoridades fiscales** del Estado de tributación tienen la facultad de solicitar a autoridades de otros Estados miembros en el marco de la asistencia mutua cualquier información que resulte necesaria para la determinación correcta del impuesto de un contribuyente (TJUE 10-2-11 asuntos C-436/08 y C-437/08; 9-10-14 asunto C-326/12).

B. Principios tributarios

(Const art.31.1; LGT art.3)

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 solo 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.).

También hay que tener en cuenta los principios generales del Derecho de la UE (nº 97 s.)

Precisiones **1)** En el ámbito tributario también resultan aplicables otros principios derivados de la **Constitución** (por ejemplo, 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 70 s. Memento Administrativo 2020.

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**» como denominación del Capítulo I (LGT art.1 a 6) que incluye una serie de normas o disposiciones generales.

4) La incorporación de España a la UE supuso la **asunción de la normativa** de la misma, en cuanto ordenamiento jurídico propio, aplicable en España debido a la primacía y el efecto directo del derecho de la UE en el derecho interno (nº 218). La ejecución normativa y administrativa del mismo se encomienda básicamente a las autoridades nacionales y ello implica la recepción de los principios generales del Derecho de la UE y los mismos cada vez influyen más en la práctica.

1. Principios de ordenación de los tributos

(Const art.31.1; LGT art.3.1)

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.), quizás por entender que deben recogerse solo los principios de justicia material.

30

35

37

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. 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 de principios tributarios establecidos por 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).

4) A la fecha del cierre de este Memento se encuentra en tramitación el **Anteproyecto** de Ley de medidas de **prevención y lucha contra el fraude fiscal**, de transposición de la Dir (UE) 2016/1164, por la que se establecen las normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, la Dir (UE) 2017/1852, relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales en la Unión Europea, y de modificación de diversas normas tributarias. Documento sometido a trámite de información pública a fecha 23-10-2018 (nº 9910). En materia de principios de ordenación de sistema tributario, se presenta la siguiente **novedad**: se prohíbe el establecimiento de cualquier instrumento extraordinario de regularización fiscal que pueda suponer una minoración de la deuda tributaria devengada de acuerdo con la normativa vigente (LGT art.3.1 redacc Anteproyecto fraude art.10.Uno).

38

5) 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 mencionado art.31.1. 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).

6) Los principios constitucionales de igualdad, capacidad económica y progresividad, 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).

7) La anterior regulación del IRPF (L 40/1998) no vulneraba los principios constitucionales de capacidad económica, igualdad y progresividad, salvo por lo que se refería dentro del mínimo personal y familiar a la expresión «conviva con el contribuyente», si bien no se declara su nulidad porque al no poder sustituirse por otra expresión, la norma provocaría un **derecho automático** a la reducción que no se correspondería con su finalidad (TCo 19/2012). Esta sentencia tiene un enorme interés no solo porque el IRPF es uno de los pilares estructurales del sistema tributario, sino porque aclara la relevancia o no desde el punto de vista de los principios constitucionales tributarios de determinados elementos de la regulación del IRPF.

8) La **amnistía fiscal** aprobada por el RDL 12/2012, que permitía a los contribuyentes del IRPF e IS regularizar su situación al 10% sin ningún tipo de recargo, ni sanción, afecta sustancialmente al deber general de todos los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su riqueza y mediante un sistema tributario justo en unos términos que resultan prohibidos por la Const art.86.1 (TCo 73/2017).

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).

42

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 es necesario para la consecución de otros objetivos.

3) 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), ni 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 infrautilización de las explotaciones agrarias, aumentando el gravamen según disminuya la producción (TCo 37/1987; 186/1993).

4) El principio no agota su eficacia en la creación normativa, sino que ha de proyectarse en la **veriente aplicativa**, por ejemplo, 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).

5) 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**, 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 permitía al ciudadano predecir con el suficiente grado de certeza la conducta en que consiste la infracción (TCo 194/2000).

6) 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).

7) Se declaró nula la elevación del tipo de **retención** aplicable a profesionales por ir más lejos que la capacidad económica del contribuyente, en la medida en que incidía sobre ingresos íntegros y en la escala del IRPF existían tipos inferiores al tipo de retención de los profesionales, pudiendo producir efectos confiscatorios (TS 10-7-99, EDJ 15044). Lo mismo ocurrió respecto al tipo de retención e ingreso a cuenta de arrendamientos y subarrendamientos de inmuebles urbanos, ya que si bien presumiblemente estaba por debajo del tipo mínimo del IRPF, debería tenerse en cuenta que la norma preveía la reducción de la base imponible en el mínimo personal y familiar y la retención se aplicaba sobre rendimientos brutos integrados por conceptos no constitutivos de renta estrictamente considerada (TS 18-3-00, EDJ 6162).

Sin embargo, utilizando **distinta argumentación**, se ha considerado que no se demuestra que vaya contra el principio de capacidad económica el tipo de retención de **arrendamientos** o subarrendamientos urbanos porque en un número significativo de casos se rebase la cuota final y diese lugar, por sí solo, a devoluciones (TS 14-9-01, EDJ 47465). Tampoco respecto al tipo de retención de **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).

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

9) El Tribunal Constitucional se ha referido a la **capacidad económica en el IIVTNU**, que no es en general inconstitucional, sino solo en determinados supuestos contrarios a la capacidad económica. Según la sentencia TCo 59/2017 son **inconstitucionales y nulos** ciertos artículos de la LHL referidos a la base imponible en transmisiones de terrenos y sistema de autoliquidaciones del IIVTNU en la medida en que no han previsto excluir las situaciones inexpresivas de capacidad económica por **inexistencia de incrementos de valor** (LHL art.107.1, 107.2.a) y 110.4). En el mismo sentido, TCo 26/2017 (normativa foral de Guipúzcoa), TCo 37/2017 (normativa foral de Álava) y TCo 72/2017 (normativa foral de Navarra). Esta última reitera que son contrarios a los principios de capacidad económica y prohibición de confiscatoriedad el sometimiento al IIVTNU de situaciones en las que no existen incrementos de valor.

La inconstitucionalidad del IIVTNU declarada por el TCo 59/2017 permite seguir gravando el **aumento de valor**. La **inconstitucionalidad parcial** de la LHL art.107.1 y 107.2.a) supone que los citados artículos resultan aplicables en todos los supuestos en los que el obligado tributario no logre acreditar, por cualquiera de los medios admisibles en Derecho, la inexistencia de incremento de valor de los terrenos, es decir una capacidad económica susceptible de ser gravada. La **inconstitucionalidad total** de la LHL art.110.4 posibilita que los obligados tributarios puedan probar, desde la citada sentencia la inexistencia de un aumento del valor del terreno ante la Administración municipal o, en su caso, ante el órgano judicial (TS 9-7-18, EDJ 513434; 18-7-18, EDJ 529857 entre otras muchas).

44

45

10) El sujeto pasivo del IIVTNU debe **probar la inexistencia de incremento** de valor real del terreno transmitido, en ocasiones en que se someten a tributación situaciones inexpressivas de capacidad económica o, lo que es igual, manifestaciones de capacidad económica inexistentes, virtuales o ficticias, en flagrante contradicción con el contenido del principio de capacidad económica (TS 12-2-19, EDJ 508655).

11) Se ha declarado inconstitucional la LHL art.107.4 cuando la cuota resultante a pagar es mayor al incremento realmente obtenido por el contribuyente. En el IIVTNU si la aplicación de la regla de cálculo de la LHL art.107.4 (porcentaje anual aplicable al valor catastral del terreno al momento del devengo) provoca un **incremento de valor superior al efectivamente obtenido** por el sujeto pasivo, la cuota tributaria resultante, en la parte que excede del beneficio realmente obtenido, se corresponde con el gravamen ilícito de una renta inexistente en contra del principio de capacidad económica y de la prohibición de confiscatoriedad que deben operar, en todo caso, respectivamente, como instrumento legitimador del gravamen y como límite del mismo (TCo 126/2019).

46

12) 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, EDJ 97221).

13) 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 un porcentaje de los ingresos brutos procedentes de la facturación anual del municipio resulta revelador de la capacidad económica (TS 22-1-09, EDJ 32212; 26-3-09, EDJ 56386; 7-5-09, EDJ 128165).

Respecto al principio de capacidad económica en las tasas ver TS 31-1-19 en el nº 123.

14) La **tasa fiscal sobre el juego** no vulnera el principio de capacidad económica ni tiene carácter confiscatorio (AN 30-3-09, EDJ 53040).

15) No vulnera el principio de capacidad económica el régimen de **compensación de las disminuciones patrimoniales** en el que solo pueden compensarse con incrementos de patrimonio irregulares y no con los regulares, previsto en la anterior regulación del IRPF -L 18/1991 disp.trans.2ª- (TS 10-9-09, EDJ 283224).

16) Respecto a la vulneración del principio de capacidad económica en el **ISD**, ver nº 60, punto 15; en el IRPF, ver TCo 19/2012 en el nº 38.

17) En el controvertido tema de las **tasas judiciales**, el TC considera que el establecimiento de las cuantías para la interposición de recursos en el orden jurisdiccional contencioso-administrativo, en su aplicación a las personas físicas, debe adecuarse a la capacidad económica que estas puedan poseer (TCo 92/2017).

47

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).

Precisiones **1)** Un contribuyente 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.

3) En la anterior regulación del IRPF (L 40/1998) el **mínimo de subsistencia** no sometido a tributación es fruto de la justicia que como exigencia del sistema tributario impone la Const art.31 (TCo 19/2012).

50

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.).

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.

Precisiones **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 (por ejemplo, el principio de capacidad económica para el mínimo exento) u obedezcan a razones de política extrafiscal, por ejemplo 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 (por ejemplo, por motivos de política económica o social, para atender al mínimo de subsistencia, por razones de técnica tributaria, etc.), quedando, en caso contrario, proscrita desde el punto de vista constitucional (TCo 10/2005).

3) No es posible dejar de pagar parte del IRPF (el porcentaje destinado a los gastos de fuerzas armadas y defensa nacional) por motivos de **objección de conciencia** pacifista, por ser contrario a los principios constitucionales, entre ellos el de generalidad (TSJ C.Valenciana 22-1-13, EDJ 57922).

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. 53

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).

Solo 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).

Precisiones 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).

4) La supresión de ciertos recargos por ingreso extemporáneo y el establecimiento de una exención en el ISD en el Territorio Histórico de Araba, 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) Vulnera el principio de igualdad 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 (L 42/1994 disp.adic.8ª). 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 estos últimos las ayudas, supone colocar a estos en una situación de desventaja insuperable que degenera en discriminatoria (TCo 96/2002).

6) No vulnera el principio de igualdad la regulación del tratamiento de los **rendimientos del trabajo** en relación con los del **capital mobiliario**, ni la tributación individual en relación con la conjunta en el IRPF -L 18/1991- (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).

57

58

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 solo 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. Así, se consideró que 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 porque 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 producía ninguna vulneración del principio de igualdad, al identificar la base imponible en la **constitución de sociedades** que limitaban de alguna manera la responsabilidad de los socios, con el importe nominal en que quede fijado el capital social, mientras que para el resto de sociedades se fijaba atendiendo al valor real de los bienes puestos en común. 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 estos 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 Madrid 22-2-10, EDJ 65936; 13-4-10, EDJ 138168; TSJ Valladolid 28-2-11, EDJ 65226).

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).

61

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 (Const 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).

19) En relación con la vulneración del **principio de igualdad** por la anterior regulación del IRPF (L 40/1998), ver TCo 19/2012 en el punto 3 del nº 38.

20) El **Impuesto sobre afección medioambiental** de la Comunidad Autónoma de Castilla y León referido a la energía eólica no vulnera el principio de igualdad. Se configura como un impuesto medioambiental cuya finalidad es someter a gravamen determinadas actividades que ocasionan un importante daño al medio ambiente en el territorio de la Comunidad, pues no se acredita que otras instalaciones productoras de energías iguales o similares que también contaminan el medioambiente lo hagan con la misma importancia que la energía eólica, dado que provoca una incidencia importante en el paisaje (TS 25-11-15, EDJ 225352; 8-3-16, EDJ 20780).

21) El **Impuesto sobre Grandes Establecimientos Comerciales** de Asturias, que sujeta a tributación el funcionamiento de grandes establecimientos comerciales por razón de sus dimensiones y exonera establecimientos en función de su superficie de venta, no vulnera los principios de igualdad y capacidad contributiva (TS 28-6-19, EDJ 648275).

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 solo los 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

Precisiones 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 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 una normativa que establece en AJD un **tipo de gravamen proporcional** a los documentos notariales, en lugar de uno progresivo -L C.Valenciana 10/2001 art.40- (TCo 7/2010).

4) En relación con la vulneración del **principio de progresividad** por la anterior regulación del IRPF (L 40/1998), ver TCo 19/2012 en el punto 3 del nº 38.

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 1) 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.

2) 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). No solo debe tenerse en cuenta la dificultad técnica que supone determinar, en abstracto, si del régimen legal de un tributo pueden derivarse efectos confiscatorios, sobre todo cuando la interpretación que haya de darse a este principio de no confiscación en materia fiscal dista de ser una cuestión doctrinalmente pacífica (TCo 14/1998), sino que en los casos en los que el Tribunal Constitucional ha debido analizarlo siempre ha exigido a quien lo denuncia la aportación de los correspondientes **datos o argumentos** que lo sustenten (TCo auto 69/2018).

3) 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 infrautilizadas (TCo 37/1987).

4) 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).

Sin embargo se entiende que sería confiscatorio si una persona con patrimonio y sin renta se viera obligado a la **enajenación** de parte de sus bienes para hacer frente al pago del impuesto (TEAC 19-1-01). En el mismo sentido, TEAC 21-2-89.

Finalmente, no puede apreciarse la confiscatoriedad del **IP** por la mera aseveración del contribuyente que **no se prueba** (TSJ Baleares 24-7-02, EDJ 129892).

5) El **ISD** no tiene carácter confiscatorio (TSJ Madrid 22-2-10, EDJ 65936; 13-4-10, EDJ 138168; TSJ Valladolid 28-2-11, EDJ 65226).

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.

67

2. Principios de aplicación de los tributos

(LGT art.3.2)

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).

75

Estos principios son los **criterios de aplicación del sistema tributario** que deben cumplir las Administraciones tributarias. Tienen el valor de manifestar que la **justicia del sistema tributario** no depende solo 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 (TS 26-6-14, EDJ 106485).

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.

Precisiones El principio general es que las **comprobaciones e investigaciones de Inspección** deben ser completas y definitivas, en base a la seguridad jurídica y económica del contribuyente y a que incida lo imprescindible en su esfera privada, razones inmanentes a los principios de la LGT art.3.2. La comprobación e investigación parciales deben contemplarse como una excepción (TS 23-4-09, EDJ 134739; 4-12-13, EDJ 257886).

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 por ejemplo 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 solo la referencia subjetiva, sino el medio material requerido.

3) 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).

4) 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).

5) La importancia del principio de proporcionalidad se ha destacado por el TS en el ámbito de los **requerimientos de información**, no solo al valorar si debe producirse el requerimiento, sino en que se motive adecuadamente el contenido y alcance del requerimiento (TS 30-4-15, EDJ 65147).

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 29/1981) y ha de subordinarse al principio de legalidad (TCo 22/1984).

82 **Precisiones** 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 L 30/1992 (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 estos sean lo suficiente expresivos para que el administrado pueda conocer el alcance del acto que se le notifica (TS 11-12-90, EDJ 11291).

2) Las posiciones que conducen a interpretar que la **Administración está obligada a acertar** siempre, de modo que si se equivoca pierde la posibilidad de liquidar, carecen de sustento normativo y se oponen al principio de eficacia administrativa (Const art.103.1) y a lograr un sistema tributario justo en que se contribuye al sostenimiento de los gastos públicos según la capacidad económica (Const art.31.1) siempre que la seguridad jurídica quede salvaguardada (TS 29-9-14, EDJ 174284; 29-6-15, EDJ 117022).

Limitación de costes indirectos (LGT art.3.2) El cumplimiento de las obligaciones formales (nº 881 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 (LGT art.34.1.h);
- la exclusión de aportación de certificados sobre la situación tributaria que la Administración actuante pueda conocer por medios informáticos o telemáticos (LGT art.95.2);
- 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 (LGT art.99.1).

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 1119 s.).

87

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.

Otros principios no reflejados LGT Cada vez es más frecuente que se haga referencia a la aplicación de otros principios, aplicables a la actuación administrativa, que no están expresamente regulados en la LGT, como el principio de los actos propios o el de confianza legítima, así como a la seguridad jurídica, sobre todo teniendo en cuenta los principios generales del Derecho de la UE (nº 97 s.).

90

Precisiones 1) La **doctrina científica**, en ocasiones, se ha referido a la aplicación de los mismos en el ámbito tributario, lo que ha influido en los recursos administrativos y judiciales y finalmente la **jurisprudencia** al revisar la aplicación de los tributos por la Administración tributaria ha expresado en algunos casos que la misma debe ajustarse a estos principios. En muchos casos se trata simplemente de principios que se derivan de otros reflejados expresamente, como el principio de seguridad jurídica.

92

2) El principio de **seguridad jurídica** protege la situación de quien, habiendo deducido el importe del IVA de una repercusión indebida, se ve sometido a una actuación inspectora de regularización que da lugar a una duplicidad impositiva, mediante la exigencia del impuesto indebidamente deducido sin devolución simultánea del importe de la repercusión indebida. A la misma conclusión se llega con la invocación de los principios de neutralidad del impuesto y de proscripción del enriquecimiento injusto. Se aplica tanto si la regularización inspectora comporta una liquidación a ingresar, como si supone una disminución del importe a devolver al no admitir compensación con IVA soportado (TS 6-11-14, EDJ 197507).

3) El Impuesto estatal sobre depósitos en las entidades de crédito no afecta a la **seguridad jurídica**, ni irretroactividad de las leyes, ni a los principios de estabilidad presupuestaria y de lealtad institucional (TCO 102/2015).

4) Debe regir el principio de **confianza legítima** por el cual queda exonerado de toda consecuencia desfavorable para sus derechos e intereses legítimos, el ciudadano que actúa o se abstiene de actuar, siguiendo una indicación errónea de la Administración. La Administración no puede beneficiarse de sus propios actos contrarios a Derecho o, aun sin serlo en rigor, no puede incurrir en la incoherencia de remitir al administrado a un momento futuro y previamente indefinido (el de resolución de la cuestión pendiente sobre derechos de importación e IVA a la importación) y después sancionar con la prescripción la conducta del administrado que no ha hecho otra cosa que avenirse a esa indicación, por errónea que fuera, pues aunque a este le era posible no someterse a ella (esto es, no esperar a que se despejara la cuestión jurídica determinante), no puede ser sancionado -aquí con la prescripción extintiva- por haberse limitado a observar la conducta que le indicó la propia Inspección (TS 26-11-14, EDJ 216394).

5) No se vulnera la **protección de la confianza legítima** cuando el cambio de criterio de la Administración tributaria no resulta arbitrario. Así, cuando en la **deducción actividades exportadoras** del IS se debe a criterios interpretativos del TEAC y AN (TS 7-4-14, EDJ 65192; 23-6-14, EDJ 106479).

6) No es posible contestar de forma general si el principio de **protección de la confianza legítima** imposibilita a una Administración, que no ha exigido a los contribuyentes un tributo en relación con una determinada clase de operaciones por considerar que no estaba sujeta a exacción, reclamarles el pago del mismo, por cambiar de criterio, en relación con **periodos tributarios** en los que no ha prescrito su derecho, pues depende de las concretas circunstancias de cada caso.

La Administración tributaria no puede exigir el tributo en relación con una determinada clase de operaciones (o, en general, de hechos imponible), respecto de períodos anteriores no prescritos, cuando puedan identificarse actos o signos externos de esa misma Administración lo suficientemente concluyentes como para entender que el tributo en cuestión no debía ser exigido a tenor de la normativa vigente o de la jurisprudencia aplicable.

La circunstancia de que la Administración competente no haya regularizado la situación del contribuyente con anterioridad no determina necesariamente que exista un acto tácito de reconocimiento del derecho del sujeto pasivo del tributo.

La jurisprudencia del TS sobre el principio de confianza legítima señala que:

- no puede amparar creencias subjetivas de los administrados;
- no puede descansar en meras expectativas de invariabilidad de circunstancias fácticas o jurídicas;
- no puede aplicarse con eficacia anulatoria sin actos o signos externos lo suficientemente concluyentes como para generar una razonable convicción en el ciudadano de que existe una voluntad inequívoca de la Administración en el sentido correspondiente (TS 13-6-18, EDJ 508834).

7) El criterio del TEAC estableciendo que en las entidades de la LGT art.35, para la aplicación de la **reducción por mantenimiento o creación de empleo** del IRPF, los requisitos y límites deben cumplirse o cuantificarse en sede de la entidad, y no con relación a cada partícipe o cotitular, en sentido diferente a consultas vinculantes de la DGT, no puede emplearse por la AEAT para regularizar ejercicios previos al cambio de criterio del TEAC, porque vulnera el principio de **protección de la confianza legítima** (AN 17-4-19, EDJ 585382).

93

8) El **acto propio** en sede tributaria para que despliegue de futuro toda su fuerza vinculante en situaciones iguales, precisa que sea consecuencia de la actividad en plenitud, real o potencial, de la actividad inspectora. La determinación de unos datos, elementos o hechos, esto es, de un determinado presupuesto fáctico con carácter definitivo, debe conllevar su fuerza vinculante respecto de situaciones de futuro en las que se conciten esos mismos presupuestos fácticos. La Administración delimitó un determinado hecho que le sirvió de soporte para la liquidación practicada, al actuar de dicha forma delimitando una concreta realidad no puede prescindir de la misma por haber quedado vinculada por su actuación anterior, por lo que el importe real de una misma operación es un dato objetivo que no depende de la perspectiva desde la que se contemple, desde la del vendedor o desde la del comprador, y una vez delimitado despliega toda la fuerza vinculante que le otorga la propia actuación administrativa (TS 15-1-15, EDJ 2122). En el mismo sentido, de la vinculación de futuro de la Administración por sus propios actos en el ámbito tributario, TS 4-11-13, EDJ 220108.

No resulta admisible en base a la **doctrina de los actos propios** que, una vez comprobado en un ejercicio tributario en el que se aplica un beneficio fiscal por la reinversión de ganancias extraordinarias obtenidas mediante la transmisión de determinados bienes, después en ejercicios sucesivos se niegue la ventaja a las generadas por la enajenación de bienes de la misma naturaleza y ubicación negando la condición de inmovilizado material que la propia Administración asumió al comprobar previamente (TS 8-6-15, EDJ 99917).

9) No es aplicable la **doctrina de los actos propios** en un caso referido al IVA por un contrato de arrendamiento que se consideró simulado por tratarse de actuaciones inspectoras de carácter parcial que no tuvieron en cuenta todos los datos (TS 12-11-14, EDJ 204341) u otro caso en que la Administración no se pronunció en la liquidación de forma expresa o tácita sobre las operaciones que darían lugar a la declaración de fraude de ley, que no es una aislada compraventa, sino un conjunto negocial realizado con sociedades vinculadas (TS 22-6-16, EDJ 93277).

3. Carácter reglado de los actos tributarios

(LGT art.6)

95

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 (por ejemplo, respecto a las actas con acuerdo).

Precisiones La potestad para la **resolución de solicitudes de aplazamiento** no es técnicamente discrecional, como se deriva de la LGT art.6, se trata de una potestad reglada, que la Administración ha de ejercer aplicando al caso concreto los conceptos jurídicos indeterminados contenidos en la norma (TS 13-10-15, EDJ 179573).

4. Principios generales del derecho de la Unión Europea

(Const art.9.1; LGT art.7.1)

97

En el ámbito tributario son igualmente aplicables los principios generales del derecho de la Unión, no solo por la sujeción de los ciudadanos y los poderes públicos al ordenamiento jurídico (Const art.9.1), sino porque las normas de la UE forman parte de las **fuentes del ordenamiento tributario**. Ver nº 218.

El TJUE acude con intensidad a dichos principios, que tienen un papel preponderante en el orden jerárquico y normativo. También los tribunales españoles y demás operadores jurídicos los citan y tienen en cuenta desde el punto de vista práctico.

Son normas no escritas que se deducen fundamentalmente por el TJUE de las normas escritas del Derecho de la UE y, sobre todo, de los Derechos internos de los Estados miembros. Algunos principios provienen de la normativa interna de los Estados miembros y otros derivan de las tradiciones jurídicas comunes a los Estados miembros. Son de aplicación en todos los sectores del ordenamiento jurídico europeo, aunque algunos son de aplicación específica en materias concretas.

Pueden citarse los **principios** de seguridad jurídica, protección de la confianza legítima, proporcionalidad, no discriminación, efectividad, equivalencia, cooperación, aplicación de oficio del Derecho de la UE, prohibición del abuso de derecho, coherencia del sistema tributario, neutralidad fiscal, respeto del derecho a la defensa o «non bis in idem».

Precisiones 1) La sentencia aplica los principios de **seguridad jurídica y protección de la confianza legítima** a fin de que el importador obtenga la condonación de la deuda aduanera cuando los avisos a los importadores que publica la Comisión Europea en el DOUE no son suficientemente claros y precisos. En el caso concreto el aviso no mencionaba todos los países a los que podía afectar el mismo (TJUE 15-12-16 asunto T-548/14). El TS también en algunos casos ha aplicado estos principios en el ámbito tributario español, ver nº 92.

2) Conforme al principio de seguridad jurídica, en los casos en los que concurran **buena fe y riesgo económico grave**, la retroactividad se puede excepcionalmente limitar (TJUE 13-12-18, asunto C-385/17). Para alguna opinión, en el ámbito tributario cabe también invocar el **derecho a la propiedad**, en la medida en que un cambio de criterio puede provocar alteraciones de los elementos de la obligación tributaria (base imponible o tipo de IVA, por ejemplo) que, siendo objetivamente imprevisibles, afectan al derecho de propiedad del perjudicado. Un criterio administrativo o jurisprudencial que modifique la conducta general y civilizada no puede ser retroactivo, lo que puede apoyarse en diferentes sentencias del TEDH (p.e. TEDH 20-9-11, asunto OAO Yukos Neftyanaya Kompaniya contra Rusia).

C. Tributos

Concepto	108	100
Fines	116	
Clases	118	
Potestad tributaria	128	

Concepto (LGT art.2.1) 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. **108**

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

a) Es un **ingreso público** consecuencia de una relación de Derecho público entre la Administración y el ciudadano. No abarca los ingresos obtenidos por la Administración como consecuencia de relaciones privadas con los ciudadanos.

b) Consiste en una **prestación pecuniaria**, lo que no impide que se admita el pago en especie (nº 5940 s.).

c) Es exigido por una **Administración Pública**, en base a la relación jurídica tributaria que se establece entre la misma y el obligado tributario.

d) Es consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la Ley vincula el deber de contribuir (**hecho imponible**), lo que se liga a su naturaleza coactiva (Const art.31.1) y a la exigencia de reserva de ley (nº 235 s.).

Su **fin** primordial es obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, aunque también pueden servir como instrumentos de política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución.

Precisiones 1) El concepto de tributo resulta esencial para delimitar el **ámbito de aplicación de la LGT**, pues se aplica a todos los tributos cualquiera que sea la denominación y el ente público que lo establezca o exija, y no se aplica a los ingresos públicos que no tienen naturaleza tributaria o que, teniéndola, se excluyan de su campo de aplicación. **110**

2) Las **exacciones parafiscales** son también tributos y se rigen por la LGT en defecto de normativa específica (LGT disp.adic.1ª).

Se trata de figuras que se crearon hace tiempo como fuente de financiación de determinados entes y organismos y que pretendían escapar de la regulación normal de los tributos.