

MEMENTO PRÁCTICO
FRANCIS LEFEBVRE

Procedimientos
Tributarios

2009-2010

Actualizado a octubre 2008

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 E.U. 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; Consultora externa en Broseta Abogados, Estudio Jurídico y Tributario)
LAQUIDÁIN HERGUETA, Antonio (Abogado. Inspector de Hacienda del Estado excedente)
LÓPEZ LUBIAN, Juan Ignacio (Inspector de Hacienda del Estado)
MARTÍN QUERALT, Juan (Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Valencia. Abogado)
RODRÍGUEZ VILLAR, Cristina (Inspectora de Hacienda del Estado)
RUIZ TOLEDANO, José Ignacio (Inspector de Hacienda del Estado)
SALA GALVAN, Gemma (Profesora Titular E.U. Universidad de Valencia)
SALVO TAMBO, Ignacio (Abogado del Estado)
TELLO BELLOSILLO, Javier (Abogado. Inspector de Hacienda excedente)
VÁZQUEZ-GUILLÉN, Antonio (Abogado del Estado excedente. Abogado en Allen & Overy)
VELÁZQUEZ CUETO, Francisco A. (Inspector de Hacienda del Estado), colaboró en ediciones anteriores a la presente
VILLAR EZCURRA, Marta (Catedrática de Derecho Financiero y Tributario. Universidad San Pablo-CEU. Madrid)

© 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: 119,08 € (4% IVA incluido)

ISBN: 978-84-96535-89-3

ISSN: 1698-5702

Depósito legal: M-48096-2008

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

	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. 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	5400
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	6500
Capítulo 21. Infracciones y sanciones tributarias.....	6501
Capítulo 22. Delitos contra la Hacienda Pública	7300
PARTE 8ª. RECURSOS Y RECLAMACIONES	7700
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	9900
TABLA ALFABÉTICA	

Principales abreviaturas

AEAT	Agencia Estatal de la Administración Tributaria
AIB	Adquisiciones Intracomunitarias de Bienes
AJ	Actualidad jurídica
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
CE	Comunidad Europea
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
DGAET	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
DGTFP	Dirección General del Tesoro y Política Financiera
Dir	Directiva
Dict	Dictamen
DL	Decreto Ley
DLeg	Decreto Legislativo
Dpto	Departamento
DUA	Documento Único Aduanero
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)
IGIC	Impuesto General Indirecto Canario (L 20/1991)
IIIE	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)
Inf	Informe
Instr	Instrucción
IP	Impuesto sobre el Patrimonio de las Personas Físicas (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)
JT	Jurisprudencia Tributaria (Aranzadi)
L	Ley
LBRL	Ley reguladora de las Bases del Régimen Local (L 7/1985)
LCAP	Ley Contratos Administraciones Públicas (RDLeg 2/2000)
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)
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)
LSA	Ley de Sociedades Anónimas (RDLeg 1564/1949)
LSRL	Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada (L 2/1995)
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 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)
RJ	Repertorio de jurisprudencia Aranzadi
RJCA	Repertorio de jurisprudencia de lo contencioso administrativo- Aranzadi
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
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

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 2008.

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 infrautilización 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; LITP 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, RJ 1107).

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, RJ 5771). 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