

Aspectos generales de los ingresos públicos

Alejandro García Heredia

PID_00181497



Los textos e imágenes publicados en esta obra están sujetos –excepto que se indique lo contrario– a una licencia de Reconocimiento-NoComercial-SinObraDerivada (BY-NC-ND) v.3.0 España de Creative Commons. Podéis copiarlos, distribuirlos y transmitirlos públicamente siempre que citéis el autor y la fuente (FUOC. Fundació para la Universitat Oberta de Catalunya), no hagáis de ellos un uso comercial y ni obra derivada. La licencia completa se puede consultar en <http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/3.0/es/legalcode.es>

Índice

Introducción	5
Objetivos	6
1. Concepto y clases de ingresos públicos	7
2. Los tributos	10
2.1. Concepto	10
2.2. Clases	12
3. Las prestaciones patrimoniales de carácter público	15
3.1. Concepto y contenido	15
3.2. Algunos supuestos controvertidos	18
4. Principios constitucionales del sistema tributario	24
4.1. Principio de generalidad	24
4.2. Principio de capacidad económica	26
4.3. Principio de igualdad	28
4.4. Principios de progresividad y no confiscatoriedad	30
4.5. Principio de justicia	31
4.6. Principio de reserva de ley	31
5. Clasificación de los ingresos de las Administraciones públicas	35
5.1. Hacienda estatal	35
5.2. Comunidades autónomas	36
5.3. Haciendas locales	40
5.4. Hacienda de la Unión Europea	48
Ejercicios de autoevaluación	51
Solucionario	53

Introducción

En el concepto de ingresos públicos, tienen cabida varios recursos financieros que integran el presupuesto de los entes públicos. Una clasificación de estos recursos, atendiendo a su naturaleza jurídica, nos permite distinguir entre ingresos tributarios, crediticios, patrimoniales y monopolísticos.

Este primer módulo pretende ofrecer unas nociones introductorias y generales de carácter conceptual. Se analiza el concepto de ingresos públicos y sus distintas clasificaciones. En particular, se presta especial atención al concepto de tributo y se adelantan ya sus distintas categorías, cuyo estudio se realizará con detalle en el capítulo siguiente. Dentro de esas nociones generales, se aborda también el concepto de prestaciones patrimoniales de carácter público y los problemas que plantean las exacciones parafiscales en el actual orden constitucional. Además, con la finalidad de comprender el instituto jurídico de los tributos, se expone el contenido esencial de los principios constitucionales que rigen su establecimiento y configuración.

El primer módulo se cierra con una relación de las diferentes clases de ingresos en función del ente público que los percibe, así distingue entre ingresos de la Hacienda estatal, autonómica, local y de la Unión Europea. De este modo, se enumeran y se comentan los diferentes recursos financieros de las entidades territoriales en las que se divide el Estado español, con la finalidad de mostrar los diferentes ingresos públicos (de naturaleza pública y privada) y señalar su carácter tributario, crediticio o patrimonial.

Objetivos

1. Diferenciar las distintas clases de ingresos públicos en función de su naturaleza jurídica.
2. Comprender el concepto de tributo y sus diferentes categorías.
3. Delimitar el concepto de prestaciones patrimoniales de carácter público.
4. Entender la aplicación de los principios constitucionales del sistema tributario.
5. Identificar los recursos financieros que integran los presupuestos de las distintas Administraciones públicas (Estado, comunidades autónomas y entidades locales).

1. Concepto y clases de ingresos públicos

En la actividad financiera del Estado y demás entes públicos se pueden distinguir dos vertientes que resultan complementarias: ingresos y gastos públicos. La actividad financiera entendida de este modo implica la recaudación de ingresos para la posterior ordenación del gasto público. La actividad financiera se configura como una actividad instrumental, encaminada a la obtención de recursos (ingresos públicos) para cubrir las necesidades derivadas del gasto público (como infraestructuras, enseñanza, sanidad o medio ambiente).

Los **ingresos públicos** se pueden definir como toda cantidad de dinero obtenida por el Estado y demás entes públicos con la finalidad de financiar los gastos públicos. El concepto de ingreso público es muy amplio y abarca una gran variedad de ingresos de diferente naturaleza.

El carácter instrumental de la actividad financiera se debe matizar en algunas ocasiones. Dentro de esta amplia definición de ingresos públicos, debemos puntualizar que no todos los ingresos públicos tienen como finalidad primordial financiar un gasto público. Es el caso de las multas y sanciones administrativas, cuya finalidad consiste en reprimir determinadas conductas y disuadir posibles comportamientos antijurídicos, si bien su recaudación se destina a necesidades públicas. También existen determinados tributos que tienen una finalidad extrafiscal. Esto significa que su finalidad no es meramente recaudatoria, sino también disuadir o incentivar determinadas actividades. Sin embargo, al tratarse de ingresos públicos, con independencia de los efectos que su imposición produzca en los ciudadanos, su recaudación debe asignarse a la realización de las necesidades públicas encomendadas al Estado y a otros entes públicos.

No debemos confundir la categoría general de ingresos públicos con aquella que distingue entre ingresos de derecho público e ingresos de derecho privado¹. Ambos ingresos son públicos, la distinción se realiza en función de la naturaleza jurídica de las normas que regulan su obtención. Así, habrá ingresos públicos regulados por normas de derecho público e ingresos públicos regulados por normas de derecho privado. En el primer caso, la Administración actúa en un plano vertical, dispone de los poderes y potestades propias de un ente público, mientras que, en los segundos, actúa en un plano horizontal, esto es, entre iguales, como un sujeto privado.

⁽¹⁾Artículo 5.2 de la LGP.

Ejemplo

Son ingresos de derecho público los tributos o las multas y sanciones, cuya recaudación se regula por normas de derecho público y la Administración dispone de amplias facultades y prerrogativas (ved el artículo 9 LGP). Son ingresos de derecho privado los ingresos patrimoniales, esto es, aquellos que la Administración obtiene mediante la explotación de bienes de su patrimonio, por ejemplo, las rentas derivadas del alquiler o venta de un bien inmueble propiedad del Estado (ved el artículo 19 LGP). En materia de Haciendas locales, se sigue también esta distinción entre ingresos públicos de derecho público y de derecho privado. Entre los ingresos de derecho privado se incluyen los rendimientos o productos derivados del patrimonio de las entidades locales (salvo bienes de dominio público), así como las adquisiciones a título de herencia, legado o donación². Estos ingresos se regulan por normas y procedimientos de derecho privado.

⁽²⁾Artículo 3 de la LHL.

Los ingresos públicos se pueden clasificar en función de varios criterios, uno de ellos es el que tiene en cuenta la naturaleza jurídica de los ingresos. De acuerdo con este criterio, podemos distinguir las siguientes categorías de **ingresos públicos**:

- tributos
- precios públicos
- ingresos crediticios
- ingresos patrimoniales
- ingresos monopolísticos

Esta es la clasificación que tomaremos como referencia para desarrollar el contenido de la materia ingresos públicos. En una primera aproximación, podemos apuntar las notas fundamentales de estos ingresos. Los **tributos** son ingresos de derecho público coactivos y se clasifican en impuestos, tasas y contribuciones especiales. Los **precios públicos** son también ingresos de derecho público, pero no son tributos porque no concurre la nota de la coactividad. En ocasiones, se plantean problemas para distinguir los precios públicos de las tasas, puesto que ambos ingresos derivan de la prestación de servicios o desempeño de actividades en régimen de derecho público, aunque con importantes diferencias que luego analizaremos. Los **ingresos crediticios** son ingresos de derecho público que derivan de la deuda pública, en la que el Estado y otros entes públicos actúan como prestamistas. Los **ingresos patrimoniales** proceden de la explotación y enajenación del patrimonio de los entes públicos y están regulados, por lo general, por normas de derecho privado. Los **ingresos monopolísticos** son los que derivan de la explotación de un monopolio de derecho, como podrían ser los derivados de los monopolios de tabacos o loterías, que aún subsisten en España en algunos sectores concretos.

Por otro lado, también son ingresos públicos las multas y sanciones, pero su naturaleza y finalidad es diferente de las anteriores. En estos casos, la finalidad primordial es reprimir conductas contrarias al derecho a través de un régimen de infracciones y sanciones. Es cierto que a través de las mismas se obtendrá un ingreso público, pero su establecimiento no se realiza con la finalidad de financiar el gasto público, sino con la de castigar conductas contrarias al derecho y disuadir a los posibles infractores.

Existen también otras clasificaciones de ingresos públicos. Por ejemplo, las establecidas en función de su carácter ordinario y extraordinario o de la previsión presupuestaria. La primera distingue entre aquellos ingresos que obtienen el Estado y demás entes públicos de modo regular o habitual (tributos) y los que obtienen de manera excepcional (tradicionalmente la deuda pública; en la actualidad, en cambio, la deuda es un ingreso recurrente). La segunda clasificación distingue entre ingresos presupuestarios, esto es, aquellos que están previstos en los presupuestos, y extrapresupuestarios, que serían los que no figuran en los mismos. Los ingresos extrapresupuestarios suelen ser excepcionales, a título de ejemplo podemos citar las exacciones parafiscales que más adelante vamos a comentar.

De todos los ingresos públicos, los que representan una mayor importancia son los tributos y, dentro de estos, los impuestos.

Los tributos representan la mayor parte del presupuesto de los entes públicos, guardan una evidente y estrecha relación con el gasto público y se configuran en el ordenamiento jurídico como una categoría autónoma y propia dentro de los ingresos públicos. Debido a su importancia, la rama del derecho que estudia su regulación se denomina derecho financiero y tributario para resaltar la trascendencia que tiene el instituto jurídico del tributo dentro del ámbito de los ingresos públicos.

2. Los tributos

2.1. Concepto

Los tributos son los ingresos de derecho público por antonomasia. La LGT clasifica los tributos en tasas, contribuciones especiales e impuestos.

El artículo 2.1 de la LGT define los tributos como “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, con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos”.

Lectura recomendada

Artículo 2 de la LGT.

De acuerdo con esta definición, las características de los tributos serían las siguientes:

1) Ingresos públicos. Los tributos son ingresos públicos y, dentro de estos, son ingresos de derecho público por oposición a los ingresos de derecho privado. La Administración actúa haciendo uso de las prerrogativas y facultades propias de un ente público y de acuerdo con los procedimientos administrativos correspondientes. En cambio, en los ingresos de derecho privado, tales como los ingresos patrimoniales, la Administración actúa como un sujeto privado conforme a normas y procedimientos del derecho privado.

2) Prestaciones pecuniarias. Los tributos consisten en el pago de prestaciones pecuniarias. Debemos puntualizar que tales prestaciones pueden ser dinerarias o en especie, pero siempre con un valor económico, esto es, pecuniario. Se admite, por lo tanto, el pago de determinados tributos en especie, siempre que una ley así lo disponga expresamente.

El artículo 60 de la LGT contempla la posibilidad de efectuar el pago en especie previa autorización de una ley. En este sentido, se ha permitido el pago de deudas tributarias mediante la entrega de obras de arte que formen parte del Patrimonio Histórico Español.

Los bienes del Patrimonio Histórico Español que pueden utilizarse para el pago de deudas tributarias son aquellos inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural o incluidos en el Inventario General. Las deudas tributarias que se pueden pagar son aquellas correspondientes al impuesto sobre sucesiones, al impuesto sobre el patrimonio o al IRPF. El contribuyente debe solicitar por escrito la valoración del bien a la Junta de Calificación, Valoración y Exportación de Bienes del Patrimonio Español. La tasación del bien efectuada por la referida Junta tiene una vigencia de dos años y no vincula al contribuyente, que podrá pagar en metálico la deuda tributaria (ved el artículo 65 del Real Decreto 111/1986, de 10 de enero).

Lectura recomendada

Artículo 73 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español.

Lectura recomendada

J. Pedreira Menéndez (2002). “La extinción de las deudas tributarias mediante la dación en pago”. *Revista de Contabilidad y Tributación* (núms. 233-234).

3) Exigidas por una Administración pública. Los tributos son ingresos coactivos. La coactividad implica que los tributos se imponen unilateralmente por parte de los poderes públicos, sin consentimiento expreso del obligado, y que en su recaudación se establece un procedimiento de apremio para el cobro forzoso de las deudas en el caso de no pagar en periodo voluntario. El titular del derecho de crédito es la Administración en el sentido amplio del término. Esto no significa que sea la Administración la que obtenga directamente del contribuyente el ingreso, pues en ocasiones la ley articula otros obligados tributarios para realizar la detracción del importe, como sería el caso de los retenedores.

4) Realización del supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir. El supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir es el hecho imponible. El artículo 20 de la LGT define el hecho imponible como “el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal”. Y la obligación tributaria principal consiste en el pago de la cuota tributaria (artículo 19 de la LGT). La realización del hecho imponible determina, por lo tanto, el devengo del tributo. Las dos últimas características de los tributos se presentan unidas en la definición que estamos analizando: los tributos son exigidos por una Administración pública como consecuencia de la realización del hecho imponible.

Sin embargo, no debemos confundir los conceptos de exigibilidad y devengo que se distinguen en el artículo 21 de la LGT. El devengo es el momento en el que se realiza el hecho imponible y surge la obligación de pagar la cuota tributaria. El devengo es, como norma general, la fecha que se toma como referencia para determinar las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria (por ejemplo, el 31 de diciembre en el IRPF para determinar las circunstancias personales y familiares del contribuyente, como la edad, el número de hijos o la minusvalía). La exigibilidad es el momento en el que se debe pagar el tributo y puede o no coincidir con la fecha del devengo (por ejemplo, en el IPRE, el devengo es el 31 de diciembre, mientras que el impuesto no se paga hasta el año siguiente).

5) Fin primordial: sostenimiento del gasto público. La finalidad esencial de los tributos es contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Esta relación de causalidad entre ingresos y gastos es una de las características que diferencia a los tributos de otros ingresos públicos, como las multas y sanciones. La finalidad de estas se centra, principalmente, en reprimir determinadas conductas contrarias al derecho aunque, al tratarse de un ingreso público, se destinan también al sostenimiento de los gastos públicos.

Los tributos, además de ser medios necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, pueden tener también otras finalidades³: servir como instrumento de política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución.

⁽³⁾Artículo 2.1 *in fine* de la LGT.

La LGT considera que los tributos pueden tener también una finalidad extrafiscal y servir a otros fines de alcance muy amplio y genérico, tales como:

- a) la política económica general y
- b) la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución.

En consecuencia, los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para la realización del gasto público, pueden servir a otros fines de interés general. Estos otros fines de interés general pueden identificarse con los principios rectores de la política social y económica que figuran en la Constitución (artículos 39 y siguientes): medio ambiente, salud, transporte, energía, trabajo o cultura, entre otros.

Un ejemplo de tributos con una finalidad extrafiscal lo encontramos en los denominados impuestos especiales, es el caso de los impuestos sobre el alcohol, el tabaco, los hidrocarburos o la matriculación de vehículos. Estos impuestos responden a razones sanitarias y medioambientales. Sin embargo, su finalidad principal sigue siendo la obtención de los recursos necesarios que permitan al Estado sufragar los gastos públicos que ocasionan determinados consumos. Pensemos en el gasto sanitario que ocasiona el alcohol, el tabaco o los accidentes de tráfico, así como el gasto en infraestructuras y medio ambiente generado por la utilización de combustibles. La propia exposición de motivos de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales señala esta doble finalidad (fiscal y extrafiscal) para justificar la compatibilidad de estos impuestos con el IVA. En este sentido, se hace alusión a los costes sociales que genera el consumo de determinados bienes y a la finalidad que cumplen estos impuestos en cuanto instrumentos de políticas sanitarias, energéticas, de transporte o medioambientales. Los denominados impuestos medioambientales, que existen en algunas comunidades autónomas, también serían un ejemplo de tributos con una finalidad extrafiscal.

Lectura recomendada

Exposición de motivos de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales.

2.2. Clases

Sin perjuicio de que más adelante vamos a analizar con detalle las distintas categorías tributarias, podemos ahora apuntar las notas principales y algunos ejemplos de cada una de ellas:

1) **Impuestos.** Los impuestos son los tributos exigidos sin contraprestación, cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente. Los impuestos se pueden clasificar en impuestos directos e indirectos. Los primeros gravan una manifestación directa de la capacidad económica, como es la renta o el patrimonio. Los segundos gravan una manifestación indirecta de la capacidad económica, como es el consumo.

Son impuestos directos, entre otros, el impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF), el impuesto sobre sociedades (IS) o el impuesto sobre la renta de los no residentes (IRNR). Son impuestos indirectos el impuesto sobre el valor añadido (IVA) o los impuestos especiales (IIEE).

Debemos matizar dos aspectos de la definición de impuestos que figuran en la LGT. En primer lugar, el hecho de que los impuestos sean exigidos sin contraprestación. El pago de un impuesto no da lugar a la prestación de un servicio por parte de la Administración de forma directa o inmediata. Sin embargo, el pago de impuestos contribuye al sostenimiento de los gastos públicos y con

cargo a los mismos se financian infraestructuras, sanidad y educación, entre otros. La no contraprestación de los impuestos se debe interpretar por oposición a lo que sucede en otros tributos (tasas y contribuciones especiales), en los que el pago de los mismos origina una actividad administrativa directa.

En segundo lugar, la capacidad económica debe estar presente en todos los tributos y no solamente en los impuestos. El hecho de que la LGT solo mencione la capacidad económica en la definición de impuestos y no lo haga en el caso de las tasas o las contribuciones especiales no significa que estos últimos tributos puedan establecerse al margen del principio de capacidad económica. La mención expresa de este principio en la definición de impuestos se debe a que, precisamente, en esta clase de tributos es donde el principio de capacidad económica se manifiesta con mayor intensidad y, muy especialmente, en el caso de los impuestos sobre la renta o el patrimonio.

Ejemplo

El Sr. Pérez, propietario de un bar, ha tenido que ingresar en Hacienda un tributo por los ingresos que ha generado su negocio y otro por la propiedad del bien inmueble en el que se instala el mismo. ¿De qué tipo de tributos se trata?

Se trata de impuestos, se exigen sin contraprestación y gravan la capacidad económica del contribuyente. En este caso, gravan la renta (por los ingresos obtenidos) y el patrimonio (por la propiedad del bien). El pago de los mismos no desencadena una actividad administrativa inmediata en favor del contribuyente.

2) **Tasas.** Las tasas son tributos cuyo hecho imponible puede consistir en alguno de los siguientes supuestos:

- Utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público.

Ejemplos

Tasa para la entrada y salida de vehículos (vado), tasa por la instalación en la vía pública de la terraza de una cafetería o de un puesto de helados.

- Prestación de servicios por parte de la Administración siempre que se cumplan cualquiera de estos dos requisitos: a) que el servicio no sea de solicitud voluntaria para el obligado o b) que los servicios no los preste el sector privado. Es suficiente con que se cumpla uno de estos dos requisitos para calificar el pago del servicio como tasa.

Ejemplos

1. Tasa por licencia de obras. En este caso, el servicio no es de solicitud voluntaria, sino obligatoria, puesto que para realizar una obra la normativa exige estar en posesión de la preceptiva licencia.
2. Tasa por renovación del DNI. También en este caso es un servicio obligatorio, la normativa obliga a tener la documentación en vigor. Además, en estos supuestos, también se cumple el otro requisito (que el servicio no lo preste el sector privado), si bien cumpliendo solo uno de ellos el pago ya sería una tasa.
3. Una instalación deportiva situada en un municipio en el que no hubiera instalaciones deportivas privadas. Aunque se trate de un servicio de solicitud voluntaria, desde el momento en el que no lo presta el sector privado el sector público actuaría en régimen de monopolio de hecho. En este caso, el pago por el uso de tales instalaciones sería una tasa.

Ejemplo

El Ayuntamiento X ha exigido al Sr. Pérez, propietario de un bar, una contraprestación por la tramitación de la licencia de apertura de su negocio y otra contraprestación por la instalación de sillas y mesas en la acera pública. ¿Qué tipo de contraprestaciones son?

En ambos casos son tasas. El pago por la licencia de apertura es una tasa por la prestación de servicios por parte de la Administración. Se trata de servicios que no son de solicitud o recepción voluntaria por el interesado. Por su parte, el pago por la instalación de mesas y sillas es una tasa por la ocupación del dominio público.

3) Contribuciones especiales. Son tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el obligado tributario de un beneficio o aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la ejecución de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos.

La pavimentación de aceras, la construcción de un parque o el alumbrado público podrían ser financiados mediante contribuciones especiales. Son ejemplos de obras públicas que pueden beneficiar a los propietarios de los inmuebles situados en la zona en la que se ejecuten las obras y en consecuencia provocar un aumento en el valor de sus bienes.

Ejemplo

El Ayuntamiento X ha exigido, a los propietarios de las viviendas situadas en la calle Contribución, el pago de un tributo por la ejecución de una zona ajardinada y de recreo. Esta obra se construirá justo en frente de sus casas, donde antes había un descampado. ¿De qué tipo de tributo se trata?

Se trata de una contribución especial como consecuencia de la ejecución de una obra pública (un parque). Dicha obra conlleva un aumento de valor de las viviendas situadas en la calle Contribución. Esto justifica que parte de la obra se financie mediante el pago de contribuciones especiales que deben abonar los propietarios de las viviendas.

3. Las prestaciones patrimoniales de carácter público

3.1. Concepto y contenido

El artículo 31.3 de la Constitución señala que “solo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley”. La Constitución establece así una reserva de ley en materia de **prestaciones personales y patrimoniales de carácter público**.

Un ejemplo de prestación personal de carácter público lo encontramos en la prestación del servicio militar. Más curioso resulta el caso de la denominada prestación personal y de transporte⁴ que prevé la LHL para municipios inferiores a 5.000 habitantes. La LHL autoriza a los pequeños municipios a imponer esta prestación para la ejecución de obras de la competencia municipal o que hayan sido cedidas por otras entidades públicas. La LHL prevé la posibilidad de redimir la prestación mediante un pago en metálico, por lo que también podría considerarse una prestación patrimonial, incluso, un impuesto.

⁽⁴⁾Artículos 128 a 130 de la LHL.

Estas prestaciones consisten en la obligación de los vecinos de colaborar materialmente en la ejecución de dichas obras, ya sea de forma personal o poniendo a disposición de la obra los medios de transporte afectos a explotaciones empresariales radicadas en el municipio. Ambas prestaciones, personal y de transporte, son compatibles entre sí. La LHL señala que los ayuntamientos tendrán en cuenta que los periodos de la prestación no coincidan con la época de mayor actividad laboral y limita el número de días en los que pueden exigirse. También se establecen supuestos de sujeción y exención. A la prestación personal están sujetos los residentes en el municipio, pero exentos los menores de edad y mayores de cincuenta años, los disminuidos físicos, psíquicos o sensoriales, los reclusos y los mozos que estén realizando el servicio militar (sic). El pago en metálico que puede redimir la prestación es del doble del salario mínimo interprofesional para la prestación personal y del triple para la prestación de transporte.

Sin embargo, no está claro el contenido de la categoría de prestación patrimonial de carácter público. Esto ha dado lugar a varios planteamientos que podemos sintetizar del modo siguiente.

Una teoría considera que no es posible identificar prestaciones patrimoniales de carácter público y tributos, dado que no tiene sentido que la Constitución se refiera a ambos conceptos si tienen el mismo contenido. Este planteamiento se apoya en varias sentencias del Tribunal Constitucional, en las que se pone de manifiesto que las prestaciones patrimoniales de carácter público son ingresos de derecho público sobre los que existe una reserva de ley y está presente la nota de la coactividad y la finalidad de financiar el gasto público. Los tributos, al formar parte de la categoría de las prestaciones patrimoniales de carácter público, participan también de estas características. La nota particular de los tributos, que los distinguiría de otras prestaciones patrimoniales de carácter público, sería el principio de capacidad económica.

Otro planteamiento sostiene que las prestaciones patrimoniales de carácter público y los tributos son los mismo. Este planteamiento también se fundamenta en varias sentencias del Tribunal Constitucional, en las que parece que ambos términos se utilizan de forma sinónima, y en el hecho de que no existen indicios en el proceso constituyente para considerar que la Constitución pretendía referirse a otras prestaciones patrimoniales de carácter público distintas de los tributos. Con ello, se pretende que las prestaciones patri-

Lectura recomendada

C. Lozano Serrano (1998). “Las prestaciones patrimoniales públicas en la financiación del gasto público”. *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero* (núm. 97).

moniales queden también sujetas a los principios constitucionales de justicia tributaria del artículo 31.1 de la Constitución (especialmente, capacidad económica), de modo que este precepto constitucional no quede limitado, en exclusiva, a las categorías tributarias previstas en la LGT. También se pretende de este modo extender los límites de la utilización del decreto ley en materia tributaria al ámbito de las prestaciones patrimoniales de carácter público, sobre todo para contrarrestar los efectos de la STC 182/1997 en la que se admitió la utilización del decreto ley para crear prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias (prestación por incapacidad laboral transitoria que los empresarios deben abonar a sus trabajadores).

Lectura recomendada

Ved, entre otras, las SSTC 185/1995, de 14 de diciembre; 121/2005, de 10 de mayo; 233/1999, de 13 de diciembre, y 106/2000, de 4 de mayo.

Con independencia de las diferentes posturas mantenidas al respecto, es necesario resaltar que las prestaciones patrimoniales de carácter público son prestaciones coactivas y están sometidas al principio de reserva de ley. Esto significa que, con carácter general, los elementos esenciales de las mismas (como el hecho imponible, los sujetos pasivos, la base imponible o las cuotas) solamente pueden establecerse mediante ley. El problema reside en determinar el alcance y contenido de la coactividad pues, de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, este es un requisito indispensable para estar en presencia de una prestación patrimonial de carácter público.

En la STC 185/1995 se indican los criterios que se deben tener en cuenta para determinar cuándo una prestación patrimonial de carácter público resulta coactivamente impuesta. De acuerdo con la referida sentencia, podemos señalar lo siguiente:

- a) Que el supuesto de hecho que da lugar a la obligación (o a la constitución de la obligación) no haya sido realizado de forma libre y espontánea. En otras palabras, cuando la realización del supuesto de hecho resulte de una obligación impuesta al particular por el ente público (la obtención de una licencia para ejecutar una obra).
- b) Que la obligación sea real y efectiva. Esto significa que también son coactivas aquellas prestaciones que deriven del consumo de bienes o servicios que sean objetivamente indispensables para poder satisfacer las necesidades básicas de la vida personal o social de los particulares, de acuerdo con las circunstancias sociales de cada momento y lugar. La sentencia considera que un ejemplo de ello se encuentra en los servicios públicos postales, al considerarse servicios irrenunciables o imprescindibles. Se trata, en cualquier caso, de una circunstancia muy relativa, cuya apreciación debe realizarse para cada caso concreto según tiempo y lugar.
- c) Que los servicios se presten por los entes públicos en régimen de monopolio de hecho o de derecho.

Cuando estemos en presencia de cualquiera de ellos es posible considerar que la prestación resulta coactivamente impuesta y que, por lo tanto, su establecimiento solo podrá realizarse con arreglo a la ley (artículo 31.3 CE). El Tribunal Constitucional ha señalado que tales criterios no tienen una vocación omnicompreensiva, sino que han sido formulados al hilo del caso concreto que se resolvió en la mencionada sentencia.

La reserva de ley que establece la Constitución para las prestaciones patrimoniales de carácter público adquiere una gran relevancia en el contexto de las denominadas exacciones parafiscales. Estamos aquí ante una categoría de contornos imprecisos, sui generis, procedente de épocas pretéritas y que debería eliminarse del sistema tributario actual debido a los problemas de constitucionalidad que plantea, fundamentalmente, por vulneración del principio de reserva de ley.

Lectura recomendada

A. J. Martín Jiménez (2000). "Notas sobre el concepto constitucional de tributo en la jurisprudencia reciente del TC". *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero* (núm. 106).

No existe en nuestro ordenamiento vigente una definición de exacciones parafiscales, pero la definición en otras normas derogadas puede ayudarnos a entender su significado.

La Ley de Tasas y Exacciones Parafiscales de 26 de diciembre de 1958 definía las exacciones parafiscales como “los derechos, cánones, honorarios y demás percepciones exigibles por la Administración del Estado y por los organismos del mismo que no figuren en los Presupuestos Generales de aquel ni le sean aplicables, en todo o en parte, las normas que regulan los impuestos de la Hacienda Pública, que se impongan para cubrir necesidades económicas, sanitarias, profesionales o de otro orden”.

Ante un ingreso coactivo que parece reunir las notas características de los tributos, pero que no es posible encajarlo en ninguna de las tres categorías (impuestos, tasas y contribuciones especiales), es frecuente acudir al concepto de exacción parafiscal. Los rasgos fundamentales de esta clase de ingresos podrían ser los siguientes: coactividad, afectación del ingreso a una necesidad concreta y carácter extrapresupuestario.

La LGT se refiere expresamente a esta categoría en la disposición adicional primera, en la que se afirma que “las exacciones parafiscales participan de la naturaleza de los tributos rigiéndose por esta Ley en defecto de normativa específica”. De aquí se deduce que las exacciones parafiscales no son tributos, pero su naturaleza se asimila bastante a la de los tributos. La disposición adicional primera somete a las exacciones parafiscales al régimen de la LGT en defecto de normativa específica, lo que demuestra el paralelismo existente entre las denominadas exacciones parafiscales y los tributos.

No sucede lo mismo con las cotizaciones a las Seguridad Social, que se excluyen del ámbito de aplicación de la LGT (ved la disposición adicional segunda de la LGT). No obstante, los pagos a la Seguridad Social se podrían calificar como tributos y, dentro de estos, como impuestos. Se trata, en esencia, de un ingreso coactivo, pagado a un ente público, con la finalidad de sostener el gasto público y, en este caso, afecto a un gasto concreto.

El problema principal reside en que muchas exacciones parafiscales se establecen y se regulan mediante normas reglamentarias, lo que vulnera el principio de reserva de ley en esta materia y atenta contra el orden constitucional. **Las denominadas exacciones parafiscales son, en realidad, prestaciones patrimoniales de carácter público que, de acuerdo con la Constitución (artículo 31.3), solo pueden establecerse mediante ley.**

Las exacciones parafiscales establecidas al margen de la ley no tienen cabida en el actual orden constitucional. Además, su carácter extrapresupuestario atentaría también contra el principio de universalidad que en esta materia establece el artículo 134.2 de la Constitución, en el que se dispone que los presupuestos generales del Estado “incluirán la totalidad de los gastos e ingresos del sector público estatal”. Por otro lado, la LGT tampoco deja margen a las exacciones parafiscales. Es cierto que reconoce su existencia en la disposición adicional primera, pero de la misma se deriva la necesidad de reconducir ta-

les exacciones al concepto de tributo y asimilarlas a alguna de sus categorías. Dada la amplia definición legal de tributo e, igualmente, la amplia definición de cada una de sus categorías, sería posible en muchos casos recalificar una exacción parafiscal como tasa o impuesto.

3.2. Algunos supuestos controvertidos

Desde la entrada en vigor de la Constitución, son varias las exacciones parafiscales que se han eliminado o que se han reconvertido en tributos. Sin embargo, aún persisten algunas de ellas y se introducen otras nuevas que ponen en peligro los principios constitucionales en materia tributaria.

Algunos ejemplos de exacciones parafiscales los encontramos en el derecho a la compensación de determinadas empresas afectadas por la moratoria nuclear. Se trata de un recargo que las compañías eléctricas deben repercutir a los consumidores para ingresar posteriormente dicho importe en un organismo público. Con estas cantidades, el Estado pretende compensar las pérdidas sufridas por varias empresas como consecuencia de la denominada moratoria nuclear.

La Ley 40/1994 de Ordenación del Sistema Eléctrico Nacional fue derogada por la Ley 54/1997, de 27 de diciembre, del Sector Eléctrico, salvo la disposición adicional octava, que ha mantenido su vigencia. En esta disposición, se estableció el recargo eléctrico. Debido a la paralización definitiva de los proyectos de construcción de las centrales nucleares de Lemóniz, Valdecaballeros y la unidad II de Trillo y a la extinción de las autorizaciones concedidas, se creó vía recargo un derecho de compensación a favor de las empresas que habían invertido en tales proyectos. La compensación debe ser plenamente satisfecha en un plazo máximo de veinticinco años contados desde el 20 de enero de 1995. Todos los años se determina el importe necesario para satisfacer la compensación y la cantidad pendiente hasta alcanzar la misma.

Lectura recomendada

Real Decreto 2202/1995, de 28 de diciembre, por el que se desarrolla la disposición adicional octava de la Ley 40/1994.

Otro supuesto de exacción parafiscal podría ser la financiación del servicio universal de las telecomunicaciones. Los gastos en los que incurran los operadores que presten tales servicios se financian con un mecanismo de compensación y las cantidades recaudadas se depositan en un organismo público (fondo nacional del servicio universal). El desarrollo de este recargo de compensación se realiza a través de una norma reglamentaria en la que se fijan los elementos esenciales del mismo.

El servicio universal de las telecomunicaciones consiste en un conjunto de servicios que establece la Ley 32/2003⁵, de 3 de noviembre, General de Telecomunicaciones (tales como conexión a la red telefónica pública, puesta a disposición de los abonados de las guías telefónica, determinados servicios para garantizar el acceso de los discapacitados al servicio de teléfono público o la aplicación de tarifas especiales en determinados casos).

⁵Artículos 22 a 24 de la Ley 32/2003.

También podemos citar como ejemplo de exacción parafiscal alguno de los mecanismos de financiación que utiliza la Corporación de Radio y Televisión Española (RTVE). Este sería el caso de las aportaciones que deben efectuar los

operadores de telecomunicaciones para financiar a la Corporación RTVE. Son aportaciones coactivas, no previstas en los PGE, recaudadas por un ente público (la Comisión del Mercado de las Telecomunicaciones) y afectadas a un fin particular (la financiación de la Corporación RTVE).

Las aportaciones efectuadas a la Corporación RTVE se crean mediante la Ley 8/2009, de 28 de agosto, y se justifican en el beneficio que representa para los operadores de telecomunicaciones la ampliación de los servicios de banda ancha y la supresión de la publicidad en RTVE. En particular, se trata de dos aportaciones: una del 0,9%, que deben realizar los operadores de ámbito superior a una comunidad autónoma, sobre los ingresos brutos de explotación, y otra del 3% sobre los ingresos de retransmisión en abierto de las televisiones comerciales y del 1,5% sobre las emisiones de las televisiones de pago.

Lectura recomendada

C. Blasco Delgado; T. Mata Sierra. “Análisis de los nuevos mecanismos de financiación del servicio público estatal de televisión: de su compatibilidad con el derecho de la competencia a su difícil encaje en el derecho tributario vigente”. *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero* (núm. 148, págs. 947-991).

El ámbito de la parafiscalidad no se agota en los ejemplos que hemos puesto. En la práctica, encontramos varios ingresos públicos coactivos, con la finalidad de financiar un gasto público, cuya naturaleza tributaria es también discutible. Así, podemos citar ingresos como el denominado *recurso cameral permanente* que se debe abonar a las cámaras de comercio, los *aranceles de funcionarios públicos* o las *cuotas pagadas a los colegios profesionales*.

El denominado recurso cameral permanente se regula en la Ley 3/1993, de 22 de marzo, Básica de las Cámaras Oficiales de Comercio, Industria y Navegación. En el artículo 12 de la ley se establece su cuantía y en el artículo 13, los obligados al pago y el devengo del mismo. El recurso cameral permanente está constituido por tres exacciones: una del 2% sobre las cuotas tributarias del IAE, otra del 2% sobre los rendimientos de actividades económicas del IRPF y una tercera sobre la cuota líquida del IS con distintos porcentajes en función de la cuota de dicho impuesto. El recurso cameral se configura así como una fuente de ingresos de las cámaras para la financiación de sus respectivas actividades. En definitiva, es un ingreso afecto a un gasto concreto. La propia exposición de motivos de la ley lo califica como una exacción parafiscal, al tiempo que señala que su régimen jurídico se asimila al de los tributos en lo referente a su gestión, recaudación, recursos y responsabilidades (vid. STC 107/1996 sobre el recurso cameral).

Se debe destacar la importante modificación efectuada en esta materia por el Real Decreto Ley 13/2010, de 3 de diciembre, de actuaciones en el ámbito fiscal, laboral y liberalizadoras para fomentar la inversión y la creación de empleo. Esta norma elimina la obligatoriedad que existía de pertenecer a las cámaras y en consecuencia la obligatoriedad para todas las empresas de pagar el recurso cameral. Según el preámbulo de la norma, la finalidad es eliminar las cargas económicas que recaen sobre las empresas e incentivar el cumplimiento de las funciones de las cámaras. Con esta reforma, solo están obligados a pagar el recurso cameral aquellas personas que hayan decidido libremente pertenecer a una cámara oficial de comercio, industria y navegación. Esto impide seguir considerando al recurso cameral como un ingreso coactivo. En relación con los efectos temporales de esta reforma (problemas de de derecho transitorio), la DGT se ha pronunciado el Informe de 7 de marzo de 2011 sobre el Real Decreto Ley 13/2010, de 3 de diciembre, referente a los aspectos que modifican la Ley Básica de las Cámaras Oficiales de Comercio.

En cuanto a los aranceles de los funcionarios públicos, estos se regulan en la disposición adicional tercera de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos. Los aranceles se establecen para cubrir los gastos de funcionamiento y conservación de las oficinas en las que trabajan los funcionarios, así como para su retribución profesional. Se configura de este modo como un ingreso afectado a la cobertura de estos gastos en particular. En esta disposición adicional, tan solo se apuntan algunas notas características de los aranceles, como puede ser su afectación, pero no se incide en la regulación de sus elementos esenciales. Así, el apartado cinco de la citada disposición indica que “los Aranceles se aprobarán por el Gobierno mediante Real Decreto [...]”.

Por otro lado, también puede resultar discutible la naturaleza jurídica de las cuotas satisfechas a los colegios profesionales por sus colegiados. El artículo 6 de la Ley 2/1974, de 13

de febrero, sobre Colegios Profesionales establece que los colegios profesionales se rigen por sus estatutos y serán estos los que deban regular la fijación de las cuotas. Se trata de cuestiones que habría que analizar con detalle a la luz del principio de reserva de ley que establece el artículo 31.3 de la Constitución y de su interpretación por el Tribunal Constitucional.

Lectura recomendada

A. Cayón Galiardo (1991). "El recurso permanente de las Cámaras de Comercio". *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero* (núm. 70).

Lectura recomendada

(2011). "Informe de 7 de marzo de 2011 de la DGT". *Revista de Contabilidad y Tributación CEF* (núm. 338, págs. 7-9).

Ejemplo

El Sr. Gutiérrez ha finalizado sus estudios de Derecho y se ha colegiado en el Colegio de Abogados del municipio X para poder ejercer la abogacía. Para darse de alta ha tenido que pagar 500 euros y, además, todos los meses debe abonar 30 euros en concepto de cuota de ejercicio. Dichos importes vienen establecidos en los estatutos del Colegio de Abogados. ¿Qué naturaleza jurídica tienen estas contraprestaciones?

Son prestaciones patrimoniales de carácter público del artículo 31.3 de la Constitución. Son coactivas porque para el ejercicio de la abogacía la colegiación es obligatoria. Se podrían plantear los problemas antes señalados en relación con el principio de reserva de ley, puesto que la cuota se fija en los estatutos del colegio.

La consideración de estos ingresos como tributos puede plantear algún problema de acuerdo con el concepto previsto en la LGT, en particular, en lo relativo a que sean exigidos por una Administración pública. Todo ello dependerá del concepto más amplio o estricto que se adopte de este término, ya que estas entidades, aunque desarrollan una función pública, no son propiamente Administraciones públicas, sino corporaciones de derecho público o fedatarios públicos. En cualquier caso, sí es posible considerar que tales ingresos son prestaciones patrimoniales de carácter público del artículo 31.3 CE y, en consecuencia, su establecimiento se debería realizar mediante ley.

No obstante, también podemos afirmar que dicho principio de reserva de ley no se aplica con la misma intensidad en estas prestaciones que en otras (impuestos). Esta idea debemos situarla en la línea de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, en cuya virtud se ha admitido una flexibilidad del principio de reserva de ley para alguna de las categorías tributarias, en particular para las tasas (ved la STC 233/1999). Por lo tanto, si dentro del concepto legal de tributo (entendido como impuesto, tasa y contribución especial del artículo 2 LGT) el Tribunal Constitucional ha reconocido una cierta relajación del principio de reserva de ley en el ámbito de las tasas, dicha relajación podría también extenderse a otras prestaciones patrimoniales coactivas distintas del tributo (cuotas pagadas a los colegios profesionales).

El problema principal es que estos ingresos no son recaudados por una Administración pública en sentido estricto. Para dejar constancia de los problemas que plantea el concepto de tributo en este ámbito, y sin ánimo exhaustivo, aún se pueden citar más ejemplos. La STC 182/1997 abordó el tema de las prestaciones por incapacidad laboral transitoria de los trabajadores a cargo de los empresarios. Se trataba de analizar la naturaleza de los pagos que los empresarios están obligados a realizar a sus trabajadores en casos de incapacidad laboral transitoria de estos. El Tribunal rechazó que tales pagos tuvieran naturaleza tributaria, pero admitió que podían encajar en la categoría más amplia de prestaciones patrimoniales de carácter público del artículo 31.3 CE.

El Tribunal Constitucional ha admitido así la posibilidad de que tales prestaciones no consistan necesariamente en un pago a ente público sino a otros ciudadanos (trabajadores). Este pago recibiría la calificación de prestación patrimonial de carácter público cuando es el resultado de desplazar a los particulares (empresarios) la carga económica que correspondería soportar al Estado en cumplimiento de las funciones públicas que la Constitución le encomienda. La prestación patrimonial no es un ingreso público stricto sensu, ya que no se realiza a un ente público sino que se articula entre empresario y trabajador. En cambio, con ello se consigue una reducción del gasto público que correspondería soportar al Estado. La coactividad, en cuanto característica fundamental de la prestación patrimonial de carácter público, sí está presente en este supuesto, ya que se trata de una obligación impuesta a los ciudadanos por el poder público.

Con ello se pone de manifiesto que, para estar en presencia de una prestación patrimonial de carácter público, no es un requisito indispensable que el pago se realice a un ente público. El carácter público de la prestación se presenta, en este caso, como una reducción del gasto público y como una traslación a los ciudadanos de la carga que debería soportar el Estado.

Esta amplitud del concepto de prestación patrimonial de carácter público ha llevado en la actualidad a cuestionar la naturaleza jurídica de nuevas figuras, como es el caso de la denominada compensación equitativa por copia privada, conocida popularmente como canon digital. Se trata de un pago que deben realizar los fabricantes o importadores de determinados productos digitales (CD, DVD o MP3) que se distribuyen en el mercado español. Los vendedores minoristas son responsables solidarios del pago y los consumidores soportan el coste del mismo mediante repercusión. El pago no se realiza a un ente público, sino a las entidades de gestión de derechos de autor (Sociedad General de Autores y Editores, la SGAE). La finalidad del pago es compensar/indemnizar a los autores de las obras por la pérdida de ingresos que les supondrá el hecho de que los consumidores las utilicen para realizar copias de uso privado. El canon digital se regula mediante ley, pero para determinar alguno de sus elementos esenciales se remite a una orden ministerial.

Lectura recomendada

STC 182/1997, de 28 de octubre.

Lectura recomendada

R. Falcón y Tella (2006). "El llamado canon por derechos de autor (Copyright Levy) o compensación equitativa por copia privada (II)". *Quincena Fiscal Aranzadi* (núm. 17).

La regulación del canon digital se efectúa en el artículo 25 del Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Propiedad Intelectual (modificado por la Ley 23/2006, de 7 de julio). En cambio, la cuantía o importe de la compensación se establece en la Orden Ministerial de 18 de junio de 2008 (Orden PRE/1743/2008, de 18 de junio, por la que se establece la relación de equipos, aparatos y soportes materiales sujetos al pago de la compensación equitativa por copia privada, las cantidades aplicables a cada uno de ellos y la distribución entre las diferentes modalidades de reproducción).

Si consideramos que el denominado canon digital es un tributo o una prestación patrimonial de carácter público, se podrían plantear dudas acerca de su constitucionalidad por no respetar el artículo 31.3 CE. Por el contrario, si sostenemos que se trata de una mera indemnización o pago privado, no se plantearía dicho problema. A favor del primer argumento encontramos la nota de la coactividad (es una prestación impuesta por los poderes públicos), sin embargo, se podría plantear algún interrogante dado que el ingreso no se realiza a un ente público sino a las entidades de gestión de derechos de autor.

Dicho inconveniente se podría salvar acudiendo al concepto amplio de prestación patrimonial de carácter público que ha mantenido el Tribunal Constitucional en el caso de la prestación por incapacidad laboral transitoria (STC 182/1997). El Tribunal considera que existe una prestación del artículo 31.3 incluso cuando el pago no se realiza a un ente público. Si bien es cierto que, en tal caso, existía una finalidad de financiar el gasto público y la traslación de dicha carga a los empresarios. Sin embargo, en el caso del canon digital, el Estado no tiene ninguna obligación de compensar a los autores por sus menores ingresos. No se trata de financiar un gasto público que correspondería realizar al Estado, salvo que entendamos que existe una finalidad pública de protección del patrimonio cultural. En fin, como se puede observar, se trata de un tema discutible en el que podemos encontrar argumentos en ambos sentidos.

A modo de conclusión, tras haber examinado la amplitud con la que se configuran las prestaciones patrimoniales de carácter público, interesa destacar las siguientes ideas generales:

- Las prestaciones patrimoniales de carácter público constituyen una categoría más amplia que la definición legal de tributos (impuestos, tasas y contribuciones especiales).
- Las prestaciones patrimoniales de carácter público solo pueden establecerse con arreglo a la ley (artículo 31.3 CE).
- La característica fundamental de las prestaciones patrimoniales de carácter público es la coactividad, en los términos que ha señalado el Tribunal Constitucional (STC 185/1995).
- El concepto amplio de prestación patrimonial de carácter público no exige que el pago se realice a un ente público, sino que basta con que exista una finalidad pública. Determinados pagos realizados a sujetos privados pue-

Lectura recomendada

L. Piña Garrido (2010). "El canon digital español y el derecho comunitario [...]". *Crónica Tributaria: Boletín de Actualidad* (núm. 7).

den tener también la consideración de prestación patrimonial si cumplen con los requisitos de coactividad y finalidad pública (STC 182/1997).

- Uno de los principales problemas consiste en determinar en qué medida los principios constitucionales de justicia tributaria y reserva de ley (artículo 31, apartados 1 y 3 CE) se aplican a las prestaciones patrimoniales de carácter público.

4. Principios constitucionales del sistema tributario

Los principios constitucionales del sistema tributario se mencionan expresamente en el artículo 31 de la Constitución.

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

Dentro de este precepto podemos distinguir los principios aplicables a los tributos y aquellos que guardan una mayor relación con el gasto público, entendiéndose que ambos están relacionados debido a la conexión existente entre ingresos y gastos. Entre los principios aplicables al sistema tributario debemos señalar los principios de generalidad, capacidad económica, justicia, igualdad, progresividad y no confiscatoriedad. Por otro lado, el gasto público debe responder a los principios de asignación equitativa y de eficiencia y economía en la programación y ejecución del gasto. Además, debemos tener en cuenta el principio de reserva de ley que se establece en materia de prestaciones patrimoniales de carácter público.

4.1. Principio de generalidad

El principio de generalidad se manifiesta en el artículo 31.1 de la Constitución cuando se afirma que “todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos”. En sus orígenes, el principio de generalidad pretendía evitar la concesión de privilegios a determinados colectivos o clases sociales de forma arbitraria por los gobiernos totalitarios del Antiguo Régimen. En su versión actual, el principio de generalidad debe ser interpretado en el sentido de que todas las personas pueden estar sujetas al pago de tributos. Esto significa que pueden ser obligados tributarios toda clase de personas, ya tengan o no personalidad jurídica, sean o no nacionales y tanto si son residentes como no residentes.

El principio de generalidad abarca a personas físicas, jurídicas y entes sin personalidad jurídica (herencias yacentes o comunidades de bienes) y se relaciona con el principio de territorialidad al incluir, igualmente, a los no residentes que realizan hechos imposables en España.

Si analizamos la imposición sobre la renta en España, es fácil apreciar el principio de generalidad. Todas las personas que obtengan rentas en España pueden estar sujetas al pago de tributos. Así sucede en el IRPF y el impuesto sobre sociedades para personas físicas y jurídicas residentes que tributan por su renta mundial (tanto la obtenida en España como en el extranjero). El principio de generalidad también afecta a los no residentes

que tributan en España de acuerdo con un criterio de territorialidad. El impuesto sobre la renta de los no residentes sujeta al pago del mismo a las personas físicas y jurídicas y a otras entidades sin personalidad que, sin ser residentes fiscales en España, obtengan rentas en nuestro país.

Las notas características del principio de generalidad son la abstracción y la impersonalidad, opuestas a una sujeción *intuitu personae*⁶. Basándose en estas características, la jurisprudencia ha señalado que la generalidad no significa que todos los tributos tengan que afectar a todos los ciudadanos y que es compatible con la sujeción a un tributo de un determinado sector o grupo de personas. El principio de generalidad impide la concesión de privilegios a determinadas personas o grupos sin justificación, de forma discriminatoria.

⁶STS de 2 de junio de 1986.

El principio de generalidad se conecta con el principio de igualdad. No es posible que un determinado colectivo esté exento del pago de tributos y otro en idéntica situación no lo esté. En cambio, sí es conforme con dicho principio establecer una exención para todos aquellos que se encuentran en una misma situación. El principio de generalidad es, por lo tanto, compatible con el establecimiento de exenciones y otros beneficios fiscales siempre que se respete el principio de igualdad.

Ejemplo

La alumna García García se ha matriculado en el grado de Administración y Dirección de Empresas de la universidad pública X. La universidad le ha concedido una beca de estudios por un importe de 1.000 euros. Estas becas están exentas del pago de tributos. ¿Es conforme con el principio de generalidad que determinadas rentas estén exentas y otras no?

Sí, las exenciones son conformes con el principio de generalidad siempre que respeten también otros principios, como el de igualdad y no discriminación. Es conforme con el principio de generalidad que estén exentas del pago de un impuesto sobre la renta las becas para cursar estudios y que no disfruten de dicha exención los sueldos o salarios procedentes del trabajo. Esta exención se justifica también en la capacidad económica, puesto que las personas beneficiarias de una beca han demostrado un menor nivel de ingresos. En cambio, sería contrario al principio de generalidad (y también de igualdad) que solo estuvieran exentas las becas obtenidas por un determinado colectivo de personas en función de su raza o religión.

La compatibilidad entre el principio de generalidad y la concesión de beneficios fiscales se debe fundamentar en razones de política económica y social. El Tribunal Constitucional ha señalado que la exención es una quiebra del principio de generalidad, pero es constitucionalmente válida siempre que responda a fines de interés general que la justifiquen y queda proscrita en caso contrario.

Lectura recomendada

STC 10/2005 de 20 de enero.

Ejemplo

El establecimiento de un mínimo exento en el IRPF es conforme con el principio de generalidad porque afecta a todas las personas que se encuentren en dicha situación (mínimo personal y familiar). Su justificación se encuentra en razones de carácter económico y social, puesto que se pretende no gravar aquellas cantidades indispensables, destinadas al sustento de una persona y su familia. En cambio, resulta contraria al principio de generalidad una exención en el IAE a favor de las cajas de ahorros, por determinadas actividades, mientras que dicha exención no se contemple para otras entidades financieras. También resultaría contrario a los principios de generalidad e igualdad el establecimiento de exenciones a favor de una determinada confesión religiosa. Por ello, los beneficios fiscales establecidos inicialmente para la Santa Sede se han extendido también a las confesiones evangélica, israelí e islámica (ved el Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede sobre asuntos económicos, de 3 de enero de 1979 y las leyes por las que se aprueban los acuerdos de cooperación con otras confesiones, que son las leyes 24, 25 y 26 de 10 de noviembre de 1992).

Otros casos que podrían analizarse desde la perspectiva de los principios de generalidad e igualdad son los regímenes fiscales especiales establecidos para determinadas empresas. Como ejemplo, podemos citar el tratamiento tributario especial del que disfruta el Grupo Telefónica en el ámbito de las Haciendas locales. Tradicionalmente, esta empresa estaba exenta del pago de todo tipo de tributos. El Decreto Ley de 25 de agosto de 1924 autorizó al Estado la contratación con dicha compañía del servicio de telecomunicaciones. El Decreto de 31 de octubre de 1946 estableció un régimen especial para Telefónica que consistía en sustituir la totalidad de sus deudas tributarias por un porcentaje que, sobre sus ingresos, debería abonar al Estado. El sistema descrito, conocido por nuestra jurisprudencia bajo la calificación de pacto solemne, fue perdiendo su razón de ser y no tenía cabida en un ordenamiento constitucional.

Por este motivo, la Ley 15/1987, de 30 de julio, derogó dicho régimen pero estableció determinadas excepciones en la tributación local. La exposición de motivos de la norma indica que, en relación con el sistema fiscal estatal y autonómico, es perfectamente factible la asimilación de la situación fiscal de la Compañía Telefónica Nacional de España a la de cualquier otra persona jurídica sujeto pasivo de las figuras tributarias que los integran. Sin embargo, la cuestión se considera muy distinta si se contempla desde la óptica de las Haciendas locales: “La pluralidad de sujetos activos exaccionadores, la diversidad de Ordenanzas locales con la subsiguiente multiplicidad de tipos, tarifas y sistemas de gestión contempladas en las mismas; el sin número de conductas y acontecimientos que integran los hechos imposables de las tasas y contribuciones especiales locales; todo ello unido a la circunstancia de que los servicios de la compañía se prestan en la práctica totalidad de las Corporaciones municipales y provinciales integrantes del Estado español, imponen de manera inevitable la adopción de una solución que, respetando los derechos e intereses de las Entidades locales, propicie el que la Compañía pueda hacer frente a sus obligaciones tributarias para con las mismas sin que ello le irroge una presión fiscal indirecta y unos costes de gestión que convertirían el cumplimiento de tales obligaciones en insoportablemente oneroso para el sujeto pasivo de las mismas” (exposición de motivos de la Ley 15/1987).

Pues bien, esta solución consiste en sustituir el pago de tributos y precios públicos locales por una compensación anual en metálico. Se exceptúa de este régimen compensatorio las deudas del IBI por considerar que, al ser un tributo de base catastral, las exenciones subjetivas deben ser limitadas para que el catastro tenga la mayor información posible. La compensación será satisfecha trimestralmente por el Grupo Telefónica a los ayuntamientos y diputaciones provinciales y consistirá en un 1,9% de los ingresos brutos procedentes de la facturación que obtenga en cada término municipal y en un 0,1% de los que obtenga en cada demarcación provincial, respectivamente (artículo 4 de la Ley 15/1987). La forma de calcular dicha compensación se desarrolla con detalle en el Real Decreto 1334/1988, de 4 de noviembre.

4.2. Principio de capacidad económica

La Constitución afirma que “todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica [...]”. La capacidad económica es la riqueza o aptitud de una persona para hacer frente al pago de tributos.

Lectura recomendada

P. M. Herrera Molina (2007). “STC 10/2005 de 20 de enero: la exención transitoria de las cajas de ahorro en el IAE era contraria a los principios de igualdad y capacidad económica”. *Crónica Tributaria* (núm. 125).

Existen diferentes indicadores de capacidad económica, unos constituyen una manifestación directa (la renta o el patrimonio) y otros son más bien una manifestación indirecta (el consumo de bienes o servicios). El exponente más claro de capacidad económica es efectivamente la renta o el patrimonio de una persona. El consumo es también un hecho indicativo de capacidad económica aunque en este caso la capacidad económica no se manifiesta de forma tan directa.

Ejemplo

No tiene, necesariamente, más capacidad económica aquella persona que consume más cantidad de un determinado producto que otra. Puede suceder que quien adquiera más cantidad sea, por ejemplo, porque tiene familia numerosa, lo que le va a ocasionar un mayor gasto.

El principio de capacidad económica, aplicable al sistema tributario, significa que el legislador solo puede establecer tributos que graven materias indicativas de capacidad económica. Todos los tributos deben pivotar sobre el principio de capacidad económica, sin que sea posible el establecimiento de tributos que no tengan en cuenta dicho principio. Ahora bien, este planteamiento debe ser matizado en un doble sentido.

En primer lugar, la capacidad económica que se debe considerar en el establecimiento y regulación de los tributos puede ser manifestación de una riqueza real o potencial. No cabe en ningún caso gravar rentas o riquezas inexistentes o aparentes. Esto supone una importante modulación al principio de capacidad económica entendido en sentido estricto, puesto que, además de las manifestaciones directas e inmediatas de riqueza, es posible gravar una riqueza potencial, esto es, una renta que no existe materialmente pero que potencialmente podría existir.

Ejemplo

El Sr. Antuña tiene una segunda vivienda sin alquilar y en su declaración del IRPF debe incluir una renta en concepto de la misma. ¿Está justificado dicho gravamen aunque el inmueble no genere realmente ninguna renta?

El IRPF somete a gravamen las denominadas imputaciones de rentas inmobiliarias (artículo 85 de la Ley del IRPF). Se trata de gravar los bienes inmuebles desocupados, que no generan rendimientos de capital inmobiliario ni están afectos a una actividad económica. Pensemos en una segunda vivienda, distinta de la vivienda habitual, que está sin arrendar y en la que no se ejerce ningún negocio. A efectos del IRPF, los propietarios deben declarar en concepto de renta una cantidad sobre el valor catastral de la vivienda (el 1,1 o el 2% según haya sido revisado o no dicho valor). Se trata de una renta ficticia, en el sentido de que no existe, pero potencial, ya que dicho inmueble podría generar rentas en el caso de que estuviese arrendado o se utilizase para el desempeño de una actividad económica.

En segundo lugar, el principio de capacidad económica no es el único criterio que justifica el establecimiento de tributos, aunque con mayor o menor intensidad debe estar presente en sus elementos esenciales. Existen otras razones por las que se establecen tributos, diferentes de la pura finalidad contributiva, y que pueden ser compatibles con el principio de capacidad económica. Nos

estamos refiriendo a los tributos con fines parafiscales que responden a criterios de política económica general y a otros principios y fines contenidos en la Constitución, diferentes del deber de contribuir del artículo 31.

De todo lo anterior, debemos resaltar que el principio de capacidad económica es predicable de todo el sistema tributario. Todos los tributos (impuestos, tasas y contribuciones especiales) deben tener presente en su configuración el principio de capacidad económica, si bien dicho principio se manifiesta con mayor intensidad en unos casos que en otros.

4.3. Principio de igualdad

La igualdad es uno de los valores superiores del ordenamiento jurídico, tal y como dispone el artículo 1 de la Constitución. El principio de igualdad figura en varios artículos del texto constitucional pero con un alcance y contenido diferente. Debemos distinguir el principio de igualdad que figura en los artículos 9 y 14 del principio de igualdad tributaria del artículo 31. El artículo 14 de la Constitución señala que “los españoles son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión, opinión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social” y el artículo 9 impone a los poderes públicos el deber de promover las condiciones y remover los obstáculos para que la igualdad sea real y efectiva. El artículo 14 contempla una igualdad formal ante la ley y el artículo 9 da cobertura al principio de igualdad como igualdad material o sustancial. El Tribunal Constitucional ha señalado que el principio de igualdad tributaria del artículo 31 difiere de la igualdad del artículo 14.

Las razones de esta distinción son fundamentalmente de carácter procesal. La igualdad ante la ley del artículo 14 puede ser objeto de un recurso de amparo, no sucede lo mismo con la igualdad del sistema tributario del artículo 31. Esta puede ser objeto de otros mecanismos de control de la constitucionalidad, pero no de un recurso de amparo. El recurso de amparo está establecido para la tutela de los artículos 14 a 29 y 30.2. El Tribunal Constitucional ha señalado que la igualdad del artículo 14 está basada en razones subjetivas, mientras que la del artículo 31 tiene un fundamento objetivo basado en el reparto de la carga tributaria. Esto no significa que no puedan existir normas tributarias contrarias al artículo 14, ello será posible cuando la discriminación esté basada en una diferenciación subjetiva. A pesar de ello, en la práctica y en la mayoría de los casos, el Tribunal Constitucional ha considerado que la discriminación en materia tributaria forma parte del artículo 31 y no del 14.

Al principio de igualdad en materia tributaria se le puede aplicar la doctrina del Tribunal Constitucional sobre la interpretación de la igualdad del artículo 14, pero por las razones procesales apuntadas se ha hecho necesario distinguir entre ambos aspectos del principio de igualdad. La igualdad no significa que todas las situaciones deban recibir el mismo tratamiento, esto sería discriminatorio. La igualdad debe tener presente las desigualdades, de modo que se

Lectura recomendada

STC 159/1997, de 2 de octubre.

proporcione un trato igual a lo que es igual y un trato desigual a lo que es desigual. Bajo esta premisa, el principio de igualdad admite diferenciaciones de trato siempre que las mismas estén justificadas de forma objetiva y razonable. El problema reside en establecer unos términos de comparación adecuados y en determinar si la diferenciación está justificada.

Ejemplo

El Sr. Pérez está casado con la Sra. Rodríguez, tienen dos hijos menores de edad, uno de ellos con una minusvalía del 33%. También convive con ellos la madre de la Sra. Rodríguez, de 80 años y con una minusvalía del 50%. El salario que obtiene el Sr. Pérez es el mismo que el que obtiene su hermano, pero este vive solo, no está casado ni tiene hijos. A pesar de que ambos hermanos ganan lo mismo, el Sr. Pérez tiene que pagar una cuota de IRPF menor que la que debe abonar su hermano soltero. ¿Es contrario al principio de igualdad que, con el mismo salario, un hermano tenga que pagar más que otro en su declaración de la renta?

El IRPF es un impuesto que tiene en cuenta las circunstancias personales y familiares del contribuyente. El IRPF considera las desigualdades existentes y concede beneficios fiscales en función de las mismas, como es el caso de la minusvalía o el número de hijos o ascendientes a cargo del contribuyente. Tratar por igual todas estas situaciones y no tener en cuenta tales desigualdades sería contrario al principio de igualdad, pues en este caso la diferenciación efectuada responde a criterios objetivos y razonables (minusvalía o cargas familiares).

El Tribunal Constitucional consideró contrario al principio de igualdad tributaria la obligación para los miembros de la unidad familiar de tributar conjuntamente. Mientras que una persona casada estaba obligada a tributar conjuntamente con su cónyuge, no lo estaba una persona soltera. Considerando la escala progresiva del IRPF, el resultado podía ser una mayor tributación del matrimonio que de las personas solteras, pues los primeros debían declarar conjuntamente. La STC 45/1989 declaró inconstitucional la obligación de tributación conjunta que establecía la Ley del IRPF de 1978 y, desde entonces, la tributación conjunta se configura como una opción de la unidad familiar, pero no como una obligación.

El principio de igualdad tributaria está estrechamente relacionado con los principios de capacidad económica y progresividad. El Tribunal Constitucional ha señalado en varias sentencias que la igualdad en el ámbito tributario se debe poner en conexión con estos principios y, por este motivo, la igualdad del artículo 31 difiere de la igualdad subjetiva del artículo 14.

El principio de igualdad tributaria ha adquirido en las últimas décadas un importante protagonismo en el derecho internacional y fundamentalmente en el derecho comunitario. La libertades comunitarias y sus relaciones con el principio de no discriminación han dado lugar a un abundante número de pronunciamientos del Tribunal de Justicia de la Unión Europea. En este contexto, el principio de igualdad se plantea a la hora de establecer una tributación diferente para residentes/no residentes y si tal distinción está o no justificada.

Uno de los objetivos de la UE es la consecución de un mercado común (artículo 2 TCE). Para lograrlo, se han establecido una serie de libertades cuya infracción supone, las más de las veces, una discriminación entre nacionales de Estados miembros. La libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales se construye sobre el principio de no discriminación o, dicho de otro modo, sobre la necesidad de establecer un trato nacional

Lectura recomendada

STC 45/1989, de 20 de febrero.

Lectura recomendada

F. Vanistendael (ed.) (2006). *European Union Freedoms and Taxation*. Ámsterdam: IBFD.

para los no nacionales. Las cuatro libertades comunitarias comprenden dos principios generales: la libre circulación transfronteriza (acceso al mercado) y la prohibición de discriminación (igualdad en el mercado).

4.4. Principios de progresividad y no confiscatoriedad

La progresividad ha sido definida como “aquella característica del sistema tributario según la cual, a medida que aumenta la riqueza de los sujetos pasivos, aumenta la contribución en proporción superior al incremento de riqueza” (Martín Delgado). El Tribunal Constitucional ha manifestado en varias ocasiones que el principio de progresividad no impide que existan tributos con un tipo de gravamen proporcional, sino que la progresividad se debe predicar del sistema tributario en su conjunto. Este principio se cumple fundamentalmente mediante la existencia de un impuesto sobre la renta progresivo, como es el IRPF, en el que mediante la aplicación de la tarifa se grava el aumento de la riqueza de forma escalonada.

La no confiscatoriedad se configura como un límite a la progresividad. De este modo, sería inconstitucional un tributo cuya progresividad llegase a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades, como sería el caso de un IRPF con un tipo medio de gravamen del 100% de la renta.

Lectura recomendada

SSTC 27/1981 y 233/1999.

La confiscatoriedad entendida de este modo se debe distinguir de la confiscación. Todos los tributos pueden ser considerados confiscatorios o gravosos, sin embargo, lo que es inconstitucional es que tengan un alcance confiscatorio, esto es, que la tributación llegue a agotar la riqueza imponible del sujeto pasivo.

El Tribunal Supremo afirmó que se vulneraba el principio de no confiscatoriedad en los preceptos reglamentarios del IRPF en los que se aumentaba del 15% al 20% el tipo de retención que se debía practicar sobre las rentas satisfechas a profesionales en concepto de pago a cuenta. El Tribunal Supremo consideró que ese porcentaje fijo, independientemente del nivel de ingresos del contribuyente, al ser superior al escalón inicial de la tarifa del impuesto, podría tener efectos confiscatorios en los profesionales de rentas más bajas. El Tribunal señaló que tales retenciones pueden rebasar las cuotas del impuesto y obligarían a los sujetos pasivos a satisfacerlas acudiendo a recursos diferentes de los rendimientos de su actividad.

Lectura recomendada

STS de 10 de julio de 1999.

No obstante, los tribunales a penas se han pronunciado sobre la aplicación del principio de no confiscatoriedad. Ello se debe a que la progresividad ya encuentra su propio límite en el principio de capacidad económica. La capacidad económica, en cuanto capacidad contributiva, opera por sí misma como límite de la progresividad, hasta el punto de que algunos autores han considerado la no confiscatoriedad como una previsión tautológica.

4.5. Principio de justicia

La justicia es el resultado de la aplicación de los principios anteriores. La Constitución señala en su artículo 31.1 que tales principios inspiran un sistema tributario justo.

La ordenación de un sistema tributario justo se logra con la plasmación y respeto de los citados principios en las normas del ordenamiento tributario.

4.6. Principio de reserva de ley

El principio de reserva de ley en materia tributaria se recoge en el artículo 31.3 de la Constitución en el que se afirma que “solo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley” (artículo 31.3). Dejando a un lado las prestaciones personales, nos centraremos en las de carácter patrimonial, que son las que interesan a estos efectos.

Las prestaciones patrimoniales de carácter público están sometidas al principio de reserva de ley, lo que incluye tanto los tributos propiamente dichos como las denominadas exacciones parafiscales. El principio de reserva de ley que proclama la Constitución no se refiere exclusivamente al tributo entendido como impuesto, tasa o contribución especial, sino al concepto más amplio de prestación patrimonial de carácter público.

El concepto de prestaciones patrimoniales de carácter público debe interpretarse de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, de la que se deriva que la nota fundamental es la coactividad del ingreso público. En consecuencia, otros ingresos públicos que la ley no clasifica como tributos pero que son coactivos estarían igualmente sometidos al principio de reserva de ley. Así sucede, por ejemplo, con las cotizaciones a la Seguridad Social o con las ya estudiadas exacciones parafiscales.

El principio de reserva de ley se proyecta en la Constitución sobre otras clases de ingresos públicos, tales como los ingresos derivados de la deuda pública (artículo 135.1 CE), los procedentes del patrimonio (artículo 132.3 CE) o los derivados de monopolios (artículo 128.2 CE). Este principio se manifiesta, por lo tanto, en todos los institutos del ordenamiento financiero y no, en exclusiva, en el ámbito tributario. Ahora bien, dicho principio tiene un mayor desarrollo jurisprudencial en la categoría de los tributos, dada la importancia que representa la misma en el ámbito de los ingresos públicos.

El reconocimiento constitucional del principio de reserva de ley en materia tributaria se completa con el artículo 133, que establece en sus tres primeros apartados lo siguiente:

- “1. La potestad tributaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley.
2. Las Comunidades Autónomas y las Corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes.
3. Todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deberá establecerse en virtud de ley”.

Lectura recomendada

STC 19/1987, FJ 4.

Con ello, se consagra el principio de reserva de ley en el establecimiento de tributos, tanto en el ámbito estatal como en el autonómico y local. Y ello se confirma en varias normas con rango de ley en las que se establece una reserva en favor de determinados aspectos de los tributos. Una abundante jurisprudencia también indica que existen determinadas materias que, por afectar a la propia configuración del tributo, solo pueden establecerse mediante ley. Se trata de los denominados elementos esenciales, tales como el hecho imponible, los sujetos pasivos, la base imponible, la base liquidable, el tipo de gravamen o las cuotas. Todos estos elementos resultan esenciales para el establecimiento y la configuración de los tributos.

No obstante, debemos tener presente que el principio de reserva de ley no se aplica con la misma intensidad en todas las categorías tributarias. El Tribunal Constitucional ha admitido en varias ocasiones una cierta flexibilidad de este principio en relación con algunos tributos, como es el caso de las tasas. Algo similar sucede con otros principios constitucionales, como el de capacidad económica, que se manifiesta con más intensidad en el caso de los impuestos que en las tasas.

El legislador ha recogido el principio de reserva de ley en materia tributaria en el artículo 8 de la LGT, en el que se afirma que, en todo caso, se regularán por ley determinadas materias.

- “a. La delimitación del hecho imponible, del devengo, de la base imponible y liquidable, la fijación del tipo de gravamen y de los demás elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria, así como el establecimiento de presunciones que no admitan prueba en contrario.
- b. Los supuestos que dan lugar al nacimiento de las obligaciones tributarias de realizar pagos a cuenta y su importe máximo.
- c. La determinación de los obligados tributarios previstos en el apartado 2 del artículo 35 de esta Ley y de los responsables.
- d. El establecimiento, modificación, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones, bonificaciones, deducciones y demás beneficios o incentivos fiscales.
- e. El establecimiento y modificación de los recargos y de la obligación de abonar intereses de demora.
- f. El establecimiento y modificación de los plazos de prescripción y caducidad, así como de las causas de interrupción del cómputo de los plazos de prescripción.

- g. El establecimiento y modificación de las infracciones y sanciones tributarias.
- h. La obligación de presentar declaraciones y autoliquidaciones referidas al cumplimiento de la obligación tributaria principal y la de pagos a cuenta.
- i. Las consecuencias del incumplimiento de las obligaciones tributarias respecto de la eficacia de los actos o negocios jurídicos.
- j. Las obligaciones entre particulares resultantes de los tributos.
- k. La condonación de deudas y sanciones tributarias y la concesión de moratorias y quitas.
- l. La determinación de los actos susceptibles de reclamación en vía económico-administrativa.
- m. Los supuestos en que proceda el establecimiento de las intervenciones tributarias de carácter permanente.”

Con respecto a este precepto conviene hacer alguna precisión. Primero, que su contenido no condiciona el mandato constitucional de la reserva de ley. El precepto legal trata de aclarar y desarrollar la reserva de ley que establece la Constitución, pero dicha reserva existiría de todos modos, incluso sin el artículo 8 de la LGT. Segundo, que al pretender desarrollar el contenido de la reserva de ley constitucional omite determinadas materias, lo que puede inducir a confusión al considerar que las mismas no están reservadas. Por lo tanto, el artículo 8 no debe interpretarse en el sentido de que comprende todas las materias tributarias reservadas a la ley.

Por otro lado, debemos señalar que la reserva de ley en materia tributaria tiene carácter relativo. Esto significa que no toda la materia tributaria está vedada a las normas reglamentarias o, dicho de otro modo, no toda la materia tributaria está reservada a la ley. Es posible la intervención de los reglamentos en aquellas cuestiones tributarias no reservadas al legislador. La jurisprudencia ha señalado que la reserva de ley se refiere a aquellos elementos esenciales de los tributos, por lo que fuera de ellos o para su desarrollo es posible utilizar normas reglamentarias. La intervención de las normas reglamentarias para regular los elementos esenciales debe realizarse a modo de subordinación, complementariedad y desarrollo de las previsiones legales, pero en ningún caso pueden contradecir las mismas o establecer *ex novo* tales elementos.

Ejemplo

Las exenciones son un beneficio fiscal cuyo establecimiento está reservado a la ley. En el caso del IRPF, las exenciones se establecen en el artículo 7 de la ley que regula este impuesto. Ahora bien, el Reglamento del IRPF desarrolla varios aspectos y requisitos de las exenciones previstas en la ley, pero no crea nuevas exenciones. Así, en la letra l) del artículo 7 de la LIRPF se establece una exención para los premios literarios, artísticos o científicos, pero se habilita al reglamento para determinar las condiciones que deben reunir tales premios para que queden exentos (el artículo 3 del reglamento regula los requisitos relativos a la convocatoria).

Lectura recomendada

STC 179/1985, de 19 de diciembre, y STC 233/1999, de 16 de diciembre.

Ejemplo

En la LHL, se establecen los impuestos municipales y sus elementos esenciales. Los ayuntamientos, mediante ordenanzas fiscales, pueden regular los elementos esenciales de estos impuestos dentro de los límites que les permite la LHL. La LHL establece, por ejemplo, que el tipo de gravamen del IBI para los bienes inmuebles urbanos va del 0,4% al 1,10% y puede incluso incrementarse cuando se den determinadas circunstancias. El tipo de gravamen, en cuanto elemento esencial del tributo, se establece de este modo en la LHL, pero los ayuntamientos, en sus ordenanzas, tienen potestad para determinar dentro de los mínimos y máximos previstos legalmente cuál es tipo de gravamen que van a exigir. Lo mismo sucede cuando la LHL permite a los ayuntamientos establecer una determinada bonificación hasta un porcentaje máximo (90%). En este caso, estamos ante un beneficio fiscal establecido en una ley, pero corresponde a los municipios determinar si lo van a incorporar a sus ordenanzas y en qué medida, siempre dentro de los límites que autorice la ley.

5. Clasificación de los ingresos de las Administraciones públicas

En el presente apartado, se enumeran y se comentan brevemente los diferentes recursos o ingresos de las entidades territoriales en las que se divide el Estado español. Se trata de mostrar los diferentes ingresos públicos (de naturaleza privada y pública) y de señalar su carácter tributario, crediticio o patrimonial. No se realiza un análisis exhaustivo de cada uno de los recursos, sino que se exponen las clasificaciones que de los mismos figuran en la Constitución y en las leyes. Por último, también se apuntan algunas notas sobre el sistema de recursos propios de la Hacienda de la Unión Europea.

De acuerdo con el artículo 137 de la Constitución, el Estado se organiza territorialmente en municipios, provincias y comunidades autónomas. La Constitución confiere a todas estas entidades autonomía para la gestión de sus respectivos intereses. En los apartados anteriores, hemos analizado las diferentes categorías de ingresos públicos de los que se nutren las Administraciones, corresponde en este punto determinar la asignación que se realiza de los mismos a cada una de las entidades territoriales que se configuran en la Constitución.

5.1. Hacienda estatal

Una clasificación de los ingresos públicos es aquella que distingue entre ingresos de derecho público y de derecho privado. Esta distinción está presente en el ámbito del Estado, las comunidades autónomas y las Haciendas locales. A diferencia de lo que sucede con las comunidades autónomas, la Constitución no contempla un catálogo de los recursos financieros de la Hacienda estatal. Debemos acudir a varios preceptos del texto constitucional para determinar cuáles son estos recursos. Así, podemos citar los ingresos tributarios (artículo 133.1), crediticios (artículo 135), patrimoniales (artículo 132.3) o monopolísticos (artículo 128.2).

La legislación ordinaria tampoco contempla un catálogo detallado de los recursos de la Hacienda estatal, pero sí efectúa una clasificación genérica. El artículo 5.2 de la Ley General Presupuestaria contempla esta distinción cuando señala que “los derechos de la Hacienda Pública estatal se clasifican en derechos de naturaleza pública y de naturaleza privada”. Entre los primeros, se encuentran los tributos y los demás derechos de contenido económico cuya titularidad corresponde a la Administración General del Estado y sus organismos autónomos que deriven del ejercicio de potestades administrativas. Entre los ingresos de derecho público (derechos de naturaleza pública), se citan expresamente los tributos y se alude a una categoría en la que podrían tener cabida varias clases de recursos de derecho público: otros derechos de contenido económico. La recaudación de los ingresos de derecho público se lleva

Lectura recomendada

L. Sánchez Serrano (1997). *Tratado de derecho financiero y tributario constitucional*. Madrid: Marcial Pons.

Lectura recomendada

P. Martul-Ortega Yebra (2004). *Constitución financiera española. Veinticinco años*. Madrid: IEF.

a cabo conforme a normas de derecho público, lo que implica un régimen de prerrogativas y potestades (artículos 9 a 18 de la LGP). En cuanto a los ingresos de derecho privado (derechos de naturaleza privada), su efectividad se llevará a cabo con sujeción a normas y procedimientos del derecho privado (artículo 19 de la LGP).

5.2. Comunidades autónomas

La Constitución señala que las comunidades autónomas gozan de autonomía financiera para el desarrollo y la ejecución de sus competencias (artículo 156) y contempla a continuación una relación de los ingresos que integran la Hacienda de las comunidades autónomas (artículo 157).

- a) Impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado, recargos sobre impuestos estatales y otras participaciones en los ingresos del Estado.
- b) Sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales.
- c) Transferencias de un Fondo de Compensación Interterritorial y otras asignaciones con cargo a los presupuestos generales del Estado.
- d) Rendimientos procedes de su patrimonio e ingresos de derecho privado.
- e) El producto de las operaciones de crédito.

La Constitución contempla las principales fuentes de ingresos públicos de las comunidades autónomas, pero no las únicas, pues en dicha clasificación no figuran, por ejemplo, las multas y sanciones o los precios públicos. Todos los ingresos que se enumeran se pueden reconducir a la distinción entre ingresos de derecho público y privado. Los primeros representan una mayor importancia, con los tributos al frente y, más en particular, los impuestos. Las comunidades autónomas se nutren tanto de impuestos cedidos por el Estado como de impuestos propios.

Entre los ingresos de las comunidades autónomas también adquiere un especial significado el **Fondo de Compensación Territorial y las asignaciones con cargo a los presupuestos del Estado**⁷.

La Constitución prevé que los presupuestos generales puedan establecer una asignación a las comunidades autónomas que va a depender de dos criterios:

- a) el volumen de servicios y actividades estatales que estas hayan asumido y
- b) la garantía de un nivel mínimo en la prestación de servicios públicos fundamentales en todo el territorio español. Por su parte, el Fondo de Compensación Interterritorial se crea para corregir los desequilibrios económicos entre las comunidades autónomas y hacer efectivo de este modo el principio de so-

Lectura recomendada

STC 239/2002, de 11 de diciembre.

⁽⁷⁾Artículo 158 CE y Ley 22/2001, de 27 de diciembre.

Lectura recomendada

C. Vidal Prado (2001). *El fondo de compensación interterritorial como instrumento de solidaridad*. Granada: Comares.

lidaridad del artículo 2 de la Constitución. Los recursos del fondo se destinan a gastos de inversión y son distribuidos por las Cortes Generales entre las comunidades autónomas o, incluso, entre las provincias.

El catálogo de ingresos que contempla el artículo 157 de la Constitución se completa y se matiza en la LOFCA (Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas). El artículo 4 de la LOFCA señala que los recursos de las comunidades autónomas están constituidos por los siguientes ingresos:

- a) Los ingresos procedentes de su patrimonio y demás de derecho privado.
- b) Sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales.
- c) Los tributos cedidos, total o parcialmente, por el Estado.
- d) La participación en el Fondo de Garantía de Servicios Públicos Fundamentales.
- e) Los recargos que pudieran establecerse sobre los tributos del Estado.
- f) Las participaciones en los ingresos del Estado a través de los fondos y mecanismos que establezcan las leyes.
- g) El producto de las operaciones de crédito.
- h) El producto de las multas y sanciones en el ámbito de su competencia.
- i) Sus propios precios públicos.
- j) Asignaciones que se establezcan en los presupuestos generales del Estado.
- k) Transferencias del Fondo de Compensación Interterritorial.

Si comparamos la enumeración de ingresos que efectúa la Constitución y la LOFCA, destaca la inclusión en esta última de **multas y sanciones** y de **precios públicos**. También se ha introducido en este catálogo la referencia expresa al **Fondo de Garantía de Servicios Públicos Fundamentales**. Dicho fondo tiene por objeto garantizar que las comunidades autónomas reciban los mismos recursos por habitante, en términos de población ajustada o unidad de necesidad, y cumplan así el objetivo establecido en el artículo 158.1 de la Constitución. Las asignaciones previstas en ese artículo se instrumentan de manera reforzada mediante este fondo de garantía.

Esta clasificación de ingresos públicos de las comunidades autónomas incluye también los **ingresos de derecho privado**: ingresos procedentes de su patrimonio y demás de derecho privado. La LOFCA precisa en su artículo 5 que

esta clase de ingresos comprende a) los rendimientos o productos de cualquier naturaleza derivados del patrimonio de las comunidades autónomas y b) las adquisiciones a título de herencia, legado o donación. La ley aclara que el patrimonio de las comunidades autónomas está constituido por los bienes y derechos reales o personales de los que es titular, siempre que sean susceptibles de valoración económica y no se hallen afectos a un uso o servicio público (artículo 5.2 de la LOFCA).

Una de las principales fuentes de ingresos de las comunidades autónomas son los tributos (las letras b, c y e de la clasificación se refieren a ellos expresamente). La distinción que se realiza es entre **tributos propios y cedidos**. Las comunidades autónomas pueden establecer y exigir sus propios tributos (impuestos, tasas y contribuciones especiales) dentro de los límites que establece la Constitución y las leyes. Entre los límites de los tributos propios⁸ podemos señalar los siguientes:

- No pueden recaer sobre hechos imponibles gravados por el Estado ni sobre hechos imponibles gravados por los tributos locales.
- No pueden adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio. En particular, no pueden sujetarse elementos patrimoniales, rendimientos o gastos que se localicen fuera del territorio de la comunidad autónoma. Tampoco pueden gravarse actos o hechos celebrados o realizados fuera del territorio de la respectiva comunidad autónoma, ni la transmisión o ejercicio de bienes, derechos u obligaciones que no hayan nacido ni hubieran de cumplirse en dicho territorio o cuyo adquirente no resida en el mismo.
- No pueden adoptar medidas tributarias que supongan un obstáculo a la libre circulación de personas, mercancías, servicios o capitales.
- No pueden adoptar medidas tributarias que repercutan de manera efectiva en la fijación de la residencia de las personas, en ubicación de empresas o de capitales. Se trata de evitar que el sistema de ingresos de las comunidades autónomas conlleve la existencia de privilegios económicos o barreras fiscales dentro del territorio español.

Entre los tributos propios de las comunidades autónomas, destacan los **impuestos**. En la medida en que no pueden recaer sobre hechos imponibles gravados por el Estado, las comunidades autónomas han establecido impuestos propios sobre las siguientes materias: juego del bingo, medio ambiente, renta potencial de las tierras infrautilizadas, grandes superficies comerciales, depósitos de entidades de crédito, aprovechamientos cinegéticos, suelo sin edificar y edificaciones ruinosas, combustibles derivados del petróleo o protección civil. En muchos casos, tales impuestos han sido objeto de recursos de inconstitucionalidad.

⁽⁸⁾ Artículos 157 de la CE y 6 y 9 de la LOFCA.

Lectura recomendada

G. Casado Ollero (1981). *El sistema impositivo de las comunidades autónomas*. Granada: Universidad de Granada.

Lectura recomendada

J. Zornoza Pérez (1992/1993). "Tributos propios y recargos de las comunidades autónomas". *Documentación Administrativa* (núms. 232-233).

Agencia Estatal de la Administración Tributaria

En la página web de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria se puede encontrar un listado de los impuestos propios de cada comunidad autónoma, accediendo a www.aeat.es y luego a los enlaces de normativa y fiscalidad autonómica.

Dentro de los ingresos de las comunidades autónomas, figuran también los tributos cedidos. Se trata de tributos establecidos y regulados por el Estado, pero cuya recaudación corresponde a la comunidad autónoma, de forma total o parcial. La cesión también puede comprender competencias normativas en la regulación de determinados aspectos del tributo y competencias de gestión. Los tributos cedidos son en su mayoría impuestos y solamente pueden cederse aquellos que la LOFCA establece y dentro de unos límites (artículo 11 LOFCA).

Los impuestos cedidos a las comunidades autónomas y los porcentajes de cesión en cuanto a sus rendimientos son los siguientes: impuesto sobre la renta de las personas físicas (50%), impuesto sobre sucesiones y donaciones (100%), impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados (100%), impuesto sobre el valor añadido (50%), impuestos especiales de fabricación (58%), impuesto especial sobre determinados medios de transporte (100%), impuesto sobre las ventas minoristas de determinados hidrocarburos (100%) y tributos sobre el juego (100%). El rendimiento que se cede se contiene en los artículos 25 y siguientes de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias.

La LOFCA también contempla la posibilidad de establecer lo que denomina **recargos sobre impuestos**. El artículo 12 indica que las comunidades autónomas pueden establecer recargos sobre los tributos del Estado susceptibles de cesión, excepto en el impuesto sobre la venta minorista de determinados hidrocarburos. En el caso del IVA y los impuestos especiales, las comunidades autónomas solo pueden establecer recargos cuando tengan competencias normativas sobre sus tipos de gravamen. Esta clase de recargos en ningún caso podrán suponer una minoración de los ingresos del Estado por dichos impuestos ni desvirtuar la naturaleza o estructura de los mismos.

Muy pocas comunidades autónomas han establecido recargos sobre impuestos estatales, incluso algunas de las que han establecido tales recargos los han derogado con posterioridad (Cataluña). Entre las comunidades autónomas que mantienen tales recargos encontramos la Comunidad de Madrid y la Comunidad Valenciana. Esta clase de recargos se han establecido normalmente sobre los tributos que gravan el juego. Por ejemplo, en la Comunidad Valenciana, mediante la Ley 14/1985, de 27 de diciembre, de Tributación de los Juegos de Azar. Tal y como indica el artículo 11 de la LOFCA, los tributos sobre el juego son susceptibles de cesión, por lo tanto, se pueden establecer recargos sobre los mismos en los términos del artículo 12.

Las comunidades autónomas también pueden establecer sus propias **tasas y contribuciones especiales**. Los hechos impositivos de estos tributos se configuran en los mismos términos que los previstos en la LGT (artículo 2), pero en esta ocasión se limitan a actividades y competencias propias de las comunidades autónomas. De este modo, pueden establecer tasas por la utilización de su propio dominio público o por la prestación de servicios públicos o actividades de su competencia.

En relación con las tasas de dominio público, la LOFCA contempla la posibilidad de que el Estado o las entidades locales transfieran a las comunidades autónomas bienes demaniales sobre los que ya se aplican las respectivas tasas. En tal caso, dichas tasas pasarán a considerarse como propias de la comunidad autónoma. Las comunidades autónomas también pueden establecer sus propias contribuciones especiales, con respecto a las obras públicas que las mis-

Lectura recomendada

A. Martínez Lafuente (1983). *La cesión de los tributos a las comunidades autónomas*. Madrid: Civitas.

Lectura recomendada

M.^a A. García Frías (1994). *La financiación territorial mediante recargos*. Salamanca: Universidad de Salamanca.

Lectura recomendada

C. Lozano Serrano (1988). "Ordenación de las tasas por las comunidades autónomas". *Palau 14* (núm. 4).

mas ejecuten o los servicios públicos que financien. La LOFCA establece como límite que la recaudación de tales contribuciones especiales no puede superar el coste soportado por la comunidad autónoma en la ejecución de tales obras o en el establecimiento o ampliación de los servicios. Este límite es diferente en el caso de las contribuciones especiales que pueden exigir las Haciendas locales, en las que se establece como límite el 90% del coste que la entidad local soporte (artículo 31 de la LHL).

Otro de los ingresos de las comunidades autónomas, que citan expresamente tanto la Constitución como la LOFCA, es el denominado producto de las **operaciones de crédito**. Se trata de ingresos crediticios, procedentes de la deuda pública, que no tiene la naturaleza de ingresos tributarios y que cuentan con su propia regulación en el artículo 14 de la LOFCA. Las comunidades autónomas se nutren también de varios fondos y transferencias, como el Fondo de Compensación Interterritorial, el Fondo de Garantía de Servicios Públicos Fundamentales y otras asignaciones que se puedan establecer en los presupuestos generales del Estado (artículos 13, 15 y 16 de la LOFCA).

Por último, en cuanto al sistema de ingresos de las comunidades autónomas, debemos señalar la existencia de **regímenes especiales y particularidades** en algunas comunidades autónomas y en las ciudades con estatuto de autonomía (Ceuta y Melilla). Es el caso de los regímenes de concierto y convenio económico de los territorios histórico del País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra o del sistema de la Comunidad Autónoma de las Islas Canarias.

Los regímenes de concierto y convenio económico se fundamentan en la disposición adicional primera de la Constitución, en la que se establece lo siguiente: “La Constitución ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales. La actualización general de dicho régimen foral se llevará a cabo, en su caso, dentro del marco de la Constitución y de los estatutos de autonomía”.

5.3. Haciendas locales

El artículo 142 de la Constitución afirma que las Haciendas locales deben disponer de los medios suficientes para el desempeño de sus funciones e indica que se nutrirán fundamentalmente de tributos propios y de participación en los del Estado y las comunidades autónomas.

El artículo 105 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local señala que, además de los recursos contemplados en la Constitución (tributos y participaciones en tributos), las entidades locales se nutrirán también de aquellos otros recursos que prevea la ley. Un catálogo más detallado de estos recursos lo encontramos en el artículo 2.1 de la LHL. De acuerdo con este precepto, la Hacienda de las entidades locales está constituida por los siguientes recursos:

Lecturas recomendadas

Ley 25/2003, de 15 de julio, por la que se aprueba la modificación del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra y Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

Lectura recomendada

C. Albiñana García-Quintana (1982). “Las Haciendas municipales en el Estado de las autonomías”. *Autonomía y financiación de las Haciendas municipales*. Madrid: IEF.

Lectura recomendada

STC 233/1999 y STC 168/2004, entre otras.

- a) Los ingresos procedentes de su patrimonio y demás de derecho privado.
- b) Los tributos propios clasificados en tasas, contribuciones especiales e impuestos y los recargos exigibles sobre los impuestos de las comunidades autónomas o de otras entidades locales.
- c) Las participaciones en los tributos del Estado y de las comunidades autónomas.
- d) Las subvenciones.
- e) Los percibidos en concepto de precios públicos.
- f) El producto de las operaciones de crédito.
- g) El producto de las multas y sanciones en el ámbito de sus competencias.
- h) Las demás prestaciones de derecho público.

Lecturas recomendadas

J. Martín Fernández; J. Rodríguez Márquez (2009). *Manual de derecho financiero y tributario local*. Barcelona: Marcial Pons.

S. Arnal Suria; J. González Pueyo (2001). *Manual de ingresos de las corporaciones locales*. Madrid: El Consultor.

Ejemplo

El Sr. Martínez aparcó durante unos minutos su vehículo en una zona de carga y descarga en la que estaba prohibido el estacionamiento. Cuando volvió a por el coche, la grúa municipal lo había retirado y se lo había llevado al depósito. El Sr. Martínez acudió al depósito municipal a recoger su vehículo y tuvo que abonar la cantidad de 150 euros por el servicio de grúa municipal y 90 euros por estacionar indebidamente el vehículo. ¿Qué clases de ingresos públicos ha tenido que pagar el Sr. Martínez?

El pago por el servicio de la grúa municipal es una tasa por la prestación de servicios que no son de solicitud o recepción voluntaria por el interesado. En cambio, los 90 euros se corresponden con una sanción administrativa al haber infringido la normativa viaria correspondiente por estacionar en un lugar no permitido. El Ayuntamiento ha obtenido dos ingresos públicos de diferente naturaleza: tasas y el producto de multas y sanciones (letras b y g del artículo 2.1 de la LHL).

Al igual que sucede en la clasificación de recursos de la Administración General del Estado y de las comunidades autónomas, se hace referencia expresa a los **ingresos de derecho privado** (letra a). El artículo 3 de la ley desarrolla esta modalidad de ingreso público, de forma similar al artículo 5 de la LOFCA para el caso de los ingresos de las comunidades autónomas. En el ámbito local, se afirma también que los ingresos de derecho privado comprenden a) los rendimientos o productos de cualquier naturaleza derivados del patrimonio de las entidades locales y b) las adquisiciones a título de herencia, legado o donación. El concepto de patrimonio de las entidades locales se redacta también en los mismos términos que el de las comunidades autónomas, esto es, bienes y derechos (reales o personales) susceptibles de valoración económica y siempre que no se hallen afectos al uso o servicio público.

La delimitación de los ingresos de derecho privado se contempla en el ámbito local con dos precisiones relativas al dominio público. Por un lado, se indica que en ningún caso tendrán la consideración de ingresos de derecho privado los que procedan de bienes del dominio público local. Por el otro lado, se dispone que son ingresos de derecho privado los procedentes de la enajenación de los bienes del patrimonio local que han sido vendidos tras su desafectación como bienes de dominio público. En tales casos y salvo que la legislación autonómica disponga lo contrario, el último concesionario antes de la desafectación tendrá derecho preferente de adquisición directa sin necesidad de subasta pública.

La fuente principal de ingresos de las entidades locales son **los tributos: impuestos, tasas y contribuciones especiales**. La LHL contempla también unos límites en materia de tributación local en términos muy similares a los que ya apuntamos en el ámbito autonómico (artículos 6 y 9 de la LOFCA): no gravar hechos imponible realizados fuera del territorio de la respectiva entidad y que la tributación no implique obstáculo a la libre circulación de personas, mercancías, servicios y capitales, ni incida de manera efectiva en la fijación de la residencia de las personas o en la ubicación de las empresas y capitales.

Las entidades locales pueden establecer sus propios tributos, pero siempre dentro del marco de la LHL. La potestad reglamentaria de las entidades locales en materia tributaria se ejerce a través de sus ordenanzas fiscales. No es posible la creación *ex novo* de tributos, esto es, las entidades locales no pueden crear tributos diferentes de los previstos en la LHL ni extender su potestad tributaria más allá de los límites establecidos en dicha ley.

La aprobación de las ordenanzas fiscales debe seguir el procedimiento establecido en los artículos 15 y siguientes de la LHL.

- En primer lugar, se adoptan los acuerdos provisionales que deben estar expuestos en el tablón de anuncios de la entidad durante un mínimo de treinta días. Dentro de ese plazo, los interesados pueden examinar el expediente y presentar las reclamaciones que estimen oportunas. Las entidades locales deben publicar los anuncios de exposición en los boletines oficiales y, además, en algunos casos, en los diarios de mayor difusión.
- En segundo lugar, finalizado el periodo de exposición pública, las entidades locales adoptarán los acuerdos definitivos que procedan, resolverán las reclamaciones que se hubieran presentado y aprobarán la redacción definitiva de la ordenanza.
- En tercer lugar, los acuerdos definitivos y el texto íntegro de la ordenanza deberán ser publicados en los boletines oficiales para que puedan entrar en vigor. Los vicios en el procedimiento de aprobación de las ordenanzas fiscales pueden conllevar la nulidad de pleno derecho de la ordenanza, aunque tales vicios no hayan causado indefensión. Así sucedió cuando un ayuntamiento resolvió las reclamaciones planteadas contra el acuerdo provisional el último día en el que finalizaba el plazo de exposición pública, al objeto de poder aprobar y publicar la ordenanza antes de que acabara el ejercicio. El TS consideró que, aunque este vicio del procedimiento no había supuesto indefensión en el caso planteado, comprometía el trámite de audiencia del artículo 105 a) CE y producía, por lo tanto, la nulidad de pleno derecho de la ordenanza (STS de 14 de octubre de 2010).

Lectura recomendada

A. Menéndez Moreno (1985). "El poder tributario de las corporaciones locales". *Organización Territorial del Estado (Administración Local)* (vol. 3). Madrid: Ministerio de Hacienda.

Tras enunciar el catálogo de recursos de las Haciendas locales, la ley analiza a lo largo de su articulado los recursos que corresponden a cada una de las entidades que forman parte de la Administración local. En este ámbito, destacan dos entidades a las que la Constitución reconoce personalidad jurídica propia: municipios y provincias (artículos 140 y 141 de la Constitución). La LHL también enumera los recursos que corresponden a otro tipo de entidades locales, tales como las entidades supramunicipales (comarcas, áreas metropolitanas o mancomunidades) y las entidades de ámbito territorial inferior al municipio (distritos, aldeas, barrios o pedanías). Además, existen también previsiones especiales para las Baleares, las Canarias, Ceuta y Melilla, Madrid y Barcelona. Analizamos a continuación la clasificación de los diferentes ingresos públicos que realiza la LHL en función del tipo de entidad.

1) Municipios

Los recursos de los municipios están constituidos por los enumerados con carácter general para las Haciendas locales en el artículo 2 de la LHL, con las especialidades que señalaremos.

Los municipios pueden establecer y exigir **ingresos tributarios** (impuestos, tasas y contribuciones especiales) y **precios públicos**. Dentro de los ingresos tributarios, también habría que incluir los recargos que pudieran exigir sobre impuestos propios de las comunidades autónomas y de otras entidades locales.

Los **impuestos** de los municipios son una de las principales fuentes de ingresos y se clasifican en impuestos de establecimiento obligatorio y potestativo. Entre los primeros, figuran el impuesto sobre bienes inmuebles (artículos 60 a 77), el impuesto sobre actividades económicas (artículos 78 a 91) y el impuesto sobre vehículos de tracción mecánica (artículos 92 a 99). Entre los impuestos de establecimiento voluntario, se encuentran el impuesto sobre construcciones, instalaciones u obras (artículos 100 a 103), el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana (artículos 104 a 110), el impuesto sobre gastos suntuarios en la modalidad que grava los cotos privados de caza y pesca (disposición transitoria sexta) y la denominada prestación personal y de transporte, prevista solamente para los ayuntamientos con población igual o inferior a los 5.000 habitantes (artículos 128 a 130).

Otra fuente de ingresos de los municipios procede de la **participación de los municipios en los tributos del Estado**. Una forma de participación es la cesión de recaudación de impuestos del Estado (artículos 111 a 117 de la LHL). No todos los municipios cuentan con el recurso de la cesión, solamente aquellos que sean capitales de provincia o de comunidad autónoma y aquellos que tengan una población de derecho igual o superior a los 75.000 habitantes. Por población se considera la resultante de la actualización del padrón municipal

vigente a 2004. Cada cuatro años se revisa el conjunto de los municipios que se incluyen en este modelo de cesión por el cumplimiento de los anteriores requisitos.

Los porcentajes de la cesión se establecen en el artículo 112 de la LHL:

- El 1,6875% de la cuota líquida del impuesto sobre la renta de las personas físicas.
- El 1,7897% de la recaudación líquida por el impuesto sobre el valor añadido imputable a cada municipio.
- El 2,0454% de la recaudación líquida imputable a cada municipio por los impuestos especiales sobre la cerveza, sobre el vino y bebidas fermentadas, sobre productos intermedios, sobre alcohol y bebidas derivadas, sobre hidrocarburos y sobre labores de tabaco.

Los municipios no pueden en ningún caso asumir competencias normativas, de gestión, liquidación, recaudación, inspección ni de revisión de actos en vía de gestión en relación con los tributos cuyo rendimiento se cede. Se trata de una mera transferencia de fondos del Estado hacia los municipios que no implica ejercicio alguno de competencias por parte de estos.

Lectura recomendada

J. Ramos Prieto (2009). *La participación de las Haciendas locales en los tributos de las comunidades autónomas*. Barcelona: Bosch.

La LHL también contempla la participación propiamente dicha de los municipios en los tributos del Estado y de las comunidades autónomas (artículo 39). En cuanto a la participación en los tributos del Estado, la ley distingue dos modalidades: el fondo complementario de financiación (al que solo pueden acceder los municipios que tienen derecho a la cesión; artículos 118 a 121) y la participación del resto de los municipios (artículos 122 a 125). En lo referente a la participación en los tributos de las comunidades autónomas, no se establecen limitaciones en este sentido.

También podemos mencionar la **subvención** como una forma de participación en sentido amplio. Las subvenciones a las que alude el artículo 2 de la LHL en cuanto recurso no son las subvenciones en sentido estricto, sino transferencias o asignaciones de recursos que el Estado o las comunidades autónomas realizan a favor de los municipios. El artículo 40 de la LHL dispone que estas subvenciones (para obras y servicios) no pueden destinarse a atenciones distintas de aquellas para las que fueron otorgadas, salvo el caso de los sobrantes no reintegrables cuya utilización no estuviese prevista en la concesión. La ley reconoce el control que las entidades otorgantes de las subvenciones pueden realizar sobre las mismas. En el caso de que dichas entidades verifiquen que se ha dado un destino diferente a la subvención, exigirán a la entidad local el reintegro de la misma o su compensación con otras subvenciones o transferencias a las que tuviera derecho, sin perjuicio de las responsabilidades que se pudieran derivar.

Los municipios, al igual que el Estado y las comunidades autónomas, también pueden obtener **ingresos crediticios**, esto es, ingresos procedentes de varias operaciones de crédito tanto a corto como a largo plazo, así como de operaciones financieras de cobertura y gestión del riesgo del tipo de interés y del tipo

de cambio (artículos 48 a 55 LHL). Por último, entre los ingresos municipales, se deben citar el producto de **multas y sanciones** procedentes del ejercicio de competencias municipales.

2) Provincias

Las provincias cuentan con los ingresos establecidos con carácter general en el artículo 2 de la LHL, pero con las limitaciones⁹ que a continuación vamos a señalar. Es necesario precisar que las disposiciones establecidas en la LHL para las diputaciones provinciales son de aplicación a las comunidades autónomas uniprovinciales, siempre que tales normas no sean contrarias a sus estatutos de autonomía (disposición adicional séptima de la LHL).

⁽⁹⁾Artículos 131 a 149 de la LHL.

En cuanto a los **ingresos tributarios**, las diputaciones provinciales pueden establecer y exigir tasas, contribuciones especiales y un recargo sobre el impuesto sobre actividades económicas (IAE).

Este recargo se establece con carácter potestativo en el artículo 134 de la LHL, tiene naturaleza tributaria y se exige a los mismos sujetos pasivos y en los mismos casos contemplados en la normativa reguladora del IAE. El recargo consiste en un porcentaje único que no puede ser superior al 40% y que recae sobre las cuotas municipales del impuesto.

El recargo sobre el IAE viene a sustituir al recargo provincial del 40% sobre las cuotas de licencia fiscal de actividades comerciales e industriales y de profesionales y artistas, que para las diputaciones provinciales estableció el artículo 409 del Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril, recargo que desapareció el 1 de enero de 1992, fecha en la que comenzó a exigirse en todo el territorio nacional el IAE.

La gestión del recargo se lleva a cabo por la entidad que tenga atribuida la gestión del IAE, que deberá entregar el importe de la recaudación a las respectivas diputaciones. En el caso de que no se entregue dicho importe, el Estado, a instancia de las provincias acreedoras, podrá retener, con cargo a la participación de los municipios en los tributos del Estado, las cantidades necesarias para satisfacer las deudas firmes que los municipios hubieran contraído con las provincias por el impago del recargo.

Por *deudas firmes* se entienden aquellas para las que conste certificación acreditativa de su cuantía, expedida por el interventor local correspondiente a petición de la parte interesada. Los importes retenidos serán entregados por el Estado a la Administración pública respectiva dentro del mes siguiente a aquel en el que se hubieran verificado las retenciones. Dichos importes no podrán, en su conjunto, y como máximo, exceder del porcentaje que cada año se establece en la leyes de presupuestos generales del Estado para las compensaciones de las deudas de los municipios.

Dado que las normas de la LHL previstas para las provincias son de aplicación a las comunidades autónomas uniprovinciales, el recargo sobre el IAE ha sido asumido por estas comunidades como impuesto propio.

La Comunidad Autónoma del Principado de Asturias ha establecido un recargo sobre el IAE del 33% (Ley 9/1991, de 30 de diciembre), Cantabria del 0% (Ley 2/1992, de 26 de

febrero), la Comunidad de Madrid estableció el recargo en el 20% y recientemente lo ha eliminado como medida frente a la crisis (Ley 16/1991, de 18 de diciembre, modificada por la Ley 4/2009, de 20 de julio), Murcia lo ha establecido en el 25% (Ley 2/1992, de 28 de julio) y La Rioja lo ha fijado en el 12% (Ley 4/2008, de 23 de diciembre).

Se establece también una **participación de las provincias en los tributos del Estado**, bajo el modelo de cesión de la recaudación de impuestos estatales (artículos 135 a 139 de la LHL). Este modelo se aplica a las provincias y comunidades autónomas uniprovinciales que, a 1 de enero del 2003 (fecha de entrada en vigor de la LHL), no hubiesen integrado su participación en tributos del Estado como entidad análoga a las provincias en la que les pudiere corresponder con arreglo a su naturaleza institucional como comunidad autónoma.

Los porcentajes de cesión que establece el artículo 136 son los siguientes:

- El 0,9936% de la cuota líquida del impuesto sobre la renta de las personas físicas.
- El 1,0538% de la recaudación líquida por el impuesto sobre el valor añadido imputable a cada provincia o ente asimilado.
- El 1,2044% de la recaudación líquida imputable a cada provincia o ente asimilado por los impuestos especiales sobre la cerveza, sobre el vino y bebidas fermentadas, sobre productos intermedios, sobre el alcohol y bebidas derivadas, sobre hidrocarburos y sobre las labores del tabaco.
- Las provincias no pueden en ningún caso asumir competencias normativas, de gestión, liquidación, recaudación, inspección ni de revisión de actos en vía de gestión en relación con los tributos cuyo rendimiento se cede. Se trata de una mera transferencia de fondos del Estado hacia las provincias, que no implica ejercicio alguno de competencias por parte de estas.

Las provincias y comunidades uniprovinciales a las que les resulte de aplicación este modelo de cesión disponen también de otra forma adicional de participación en los tributos del Estado, como es la participación en el fondo complementario de financiación (artículos 140 a 143 de la LHL). Además, para estas entidades, se establece en los presupuestos generales del Estado un crédito destinado a financiar sus centros sanitarios de carácter no psiquiátrico (artículo 144 de la LHL). Para el resto de provincias y entes asimilados que no puedan acogerse a estos modelos, se establece también una forma de participación en los tributos del Estado (artículos 145 y 146 de la LHL).

Las diputaciones provinciales, al igual que los municipios, reciben **subvenciones** (artículo 147 de la LHL) y pueden establecer y exigir **precios públicos** por servicios o actividades de su competencia (artículo 148 de la LHL).

En materia de subvenciones, la ley cita expresamente las subvenciones destinadas a financiar los planes provinciales de cooperación a las obras y servicios de competencia municipal y las participaciones que las diputaciones provinciales tienen en las apuestas mutuas deportivas del Estado.

Por último, la LHL se refiere expresamente a **otros recursos de las diputaciones provinciales** (artículo 149) entre los que se encuentran dos clases diferentes de ingresos. Por un lado, se dispone que, cuando la provincia gestione servicios propios de la comunidad autónoma, estas últimas pueden fijar módulos de funcionamiento y financiación y niveles de rendimiento mínimo, al otorgar las correspondientes dotaciones económicas a la provincia. Por otro lado,

se establece que las provincias pueden asumir por cuenta de los ayuntamientos la recaudación del IBI y del IAE. En tales casos, las provincias pueden concertar operaciones especiales de tesorería con el exclusivo objeto de anticipar a los ayuntamientos hasta el 75% del importe de las presumibles recaudaciones por dichos impuestos. Estas operaciones de tesorería deben quedar canceladas antes de finalizar cada ejercicio y no pueden suponer carga financiera alguna para las diputaciones.

3) Entidades supramunicipales

Los recursos de las entidades supramunicipales son los previstos en sus respectivas normas de creación y los establecidos en el artículo 2 de la LHL con las especialidades¹⁰ que señalaremos a continuación. La Ley señala, en primer lugar, unas normas comunes sobre los recursos de estas entidades y, en segundo lugar, normas específicas para determinados tipos de entidades supramunicipales, al distinguir entre áreas metropolitanas, entidades municipales asociativas y comarcas.

⁽¹⁰⁾Artículos 150 a 155 de la LHL.

En cuanto a las normas comunes, la ley indica que las entidades supramunicipales pueden establecer y exigir tasas, contribuciones especiales y precios públicos.

Lectura recomendada

L. Sánchez-Cervera de los Santos (2009). *Financiación de mancomunidades intermunicipales: principios informadores, recursos aplicados y propuestas de mejora*. Cizur Menor: Civitas.

La ley contempla una previsión especial para el caso de las contribuciones especiales establecidas por estas entidades supramunicipales con motivo de obras o servicios que afecten a uno o varios municipios. En estos supuestos, el órgano de gobierno de la entidad, al determinar las zonas afectadas por la obra o concretar el beneficio especial que representa para cada una de dichas zonas, puede distinguir entre el interés directo de los contribuyentes y el que sea común en un término municipal o en varios. Los ayuntamientos afectados que estén integrados en dichas entidades tendrán el carácter de contribuyente, al objeto del pago de las cuotas individuales correspondientes, que serán recaudadas por aquellos, de acuerdo con las normas reguladoras de este tributo municipal. Las cuotas señaladas a los ayuntamientos, en calidad de contribuyentes, serán compatibles con las que los propios ayuntamientos puedan imponer con motivo de los gastos ocasionados por las subvenciones, auxilios o cualquier otra forma de cooperación que hayan prestado a las obras públicas, instalaciones o servicios de las entidades a las que pertenezcan.

En cuanto a las normas específicas que la ley establece para cada clase de entidad, se indica que las **áreas metropolitanas** pueden contar con los siguientes recursos: a) un recargo sobre el IBI de los inmuebles radicados en el territorio de la entidad que no puede exceder del 0,2% y b) subvenciones de los presupuestos generales del Estado para la financiación de los servicios específicos que constituyan el objeto de las áreas metropolitanas. Las comunidades autónomas que creen en su territorio áreas metropolitanas deberán determinar

los recursos de las mismas y establecer el recargo sobre el IBI, así como las tasas, contribuciones especiales y precios públicos que se exijan. Por lo tanto, la regulación de los recursos de las áreas metropolitanas se realiza mediante ley autonómica.

Con respecto a las **entidades municipales asociativas** (mancomunidades y demás entidades asociativas), se afirma que estas dispondrán, además de las tasas, contribuciones especiales y precios públicos, de las aportaciones de los municipios que integren. Los consorcios se pueden considerar entidades asociativas y, como tales, podrán establecer y exigir tributos y precios públicos con arreglo a las previsiones que la LHL establece, en general, para las entidades supramunicipales y, en particular, para las entidades asociativas. Para ello, será necesario que el consorcio disponga de potestad reglamentaria que le permita aprobar ordenanzas fiscales para la regulación de estos ingresos públicos.

Por último, en relación con las **comarcas**, la ley señala que no pueden exigir ninguno de los impuestos y recargos regulados en la LHL ni percibir participación en los tributos del Estado. Serán las leyes de las comunidades autónomas que creen las comarcas las que deberán establecer los recursos económicos que les asignen.

4) Entidades inframunicipales

Los recursos de las entidades de ámbito territorial inferior al municipio se regulan en el artículo 156 de la LHL. No pueden tener impuestos propios ni participación en los tributos del Estado, pero sí en los del municipio al que pertenezcan.

Las leyes de las comunidades autónomas sobre régimen local que regulen las entidades de ámbito territorial inferior al municipio determinarán los recursos integrantes de sus respectivas haciendas. Dado el carácter de la entidad, sus recursos se deben determinar por ley autonómica, de entre los previstos en la LHL para los municipios, y pueden incluso exigir la prestación personal y de transporte, salvo cuando la tuviera acordada el ayuntamiento con carácter de generalidad.

5.4. Hacienda de la Unión Europea

La Unión Europea tiene un sistema de financiación autónomo, con su propio presupuesto, distinto del de los Estados miembros. Los ingresos de la Hacienda de la Unión proceden del denominado *sistema de recursos propios* contenido en la Decisión 2007/436/CE, de 23 de junio. Las normas sobre recursos propios

Lectura recomendada

A. Corcuera Torres (2010). "Las tasas. Problemas especiales de los consorcios de entidades locales". En: *Tratado sobre la LGT. Tomo I* (págs. 235-252). Cizur Menor: Aranzadi.

Lectura recomendada

R. Falcón y Tella (1988). *Introducción al derecho financiero y tributario de las Comunidades Europeas*. Madrid: Civitas.

son actos legislativos del Consejo, adoptados a propuesta de la Comisión y que requieren la previa consulta del Parlamento Europeo y la aprobación por todos los parlamentos nacionales.

Tradicionalmente, el sistema de recursos comunitario se basaba en las contribuciones de los Estados miembros en función de su riqueza. Este sistema ha sido sustituido por un sistema de recursos propios que garantiza autonomía financiera y presenta una mayor complejidad técnica. A título meramente ilustrativo podemos señalar los principales recursos o ingresos de la Unión Europea:

- Derechos aduaneros (arancel exterior común) y derechos agrarios (exacciones reguladoras agrícolas): los primeros gravan la entrada y salida de mercancías en el territorio comunitario (derechos de exportación e importación). En los intercambios entre Estados miembros de la Unión Europea no existen derechos de aduana ni exacciones de efecto equivalente al tratarse de un mercado interior. Por su parte, los derechos agrarios se refieren a un sector más específico e incluyen montantes compensatorios, suplementos y primas. Los derechos aduaneros y agrarios constituyen los recursos propios tradicionales de la Unión Europea y tienen una clara naturaleza tributaria.
- Participación en el IVA de los Estados miembros: no se trata de un impuesto comunitario propiamente dicho, sino de la detracción de un porcentaje uniforme sobre el IVA recaudado en cada Estado miembro.
- Participación en el producto nacional bruto: se trata también de la aplicación de un porcentaje uniforme, en este caso sobre el PIB de los Estados miembros. Este recurso y la participación en el IVA representan la mayor parte del presupuesto de la Unión.
- Otros ingresos: la Hacienda de la Unión Europea se nutre igualmente, aunque en menor medida, de ingresos patrimoniales y crediticios, de multas y del devengo de intereses de demora. Por otro lado, entre los ingresos de naturaleza tributaria, existe también un impuesto que grava las rentas obtenidas por los funcionarios y personal diplomático de la Unión Europea.

Ejercicios de autoevaluación

De selección

1. Según la LGT, los tributos se clasifican en...

- a) tasas, contribuciones especiales e impuestos.
- b) tasas, precios públicos e impuestos.
- c) contribuciones especiales, impuestos y precios públicos.

2. Las prestaciones patrimoniales de carácter público...

- a) solo pueden establecerse con arreglo a la ley.
- b) pueden establecerse con arreglo a una norma reglamentaria.
- c) no se mencionan en la Constitución.

3. Una mancomunidad de municipios...

- a) puede establecer y exigir impuestos
- b) puede establecer y exigir tasas, contribuciones especiales y precios públicos.
- c) necesita una ley de la comunidad autónoma para poder establecer y exigir tasas.

4. Las entidades locales...

- a) tienen potestad tributaria para crear nuevos impuestos, distintos de los que figuran en la Ley de Haciendas Locales, siempre que respeten el principio constitucional de capacidad económica.
- b) pueden crear tributos mediante ley.
- c) pueden regular sus propios tributos mediante ordenanzas fiscales siempre que respeten las previsiones de la Ley de Haciendas Locales.

5. Las comunidades autónomas...

- a) no pueden crear sus propios impuestos, pero sí sus propias tasas y contribuciones especiales.
- b) pueden crear su propio impuesto sobre sociedades y exigirlo junto con el impuesto estatal del mismo nombre.
- c) pueden crear tributos propios sobre hechos imposables no gravados por el Estado.

Casos prácticos

6. Analizad los aspectos del impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras (ICIO) sobre los que los ayuntamientos tienen potestades normativas (tipo de gravamen, cuotas, beneficios fiscales) e indicad en qué medida han sido o no regulados por el Ayuntamiento de Jerez de la Frontera en sus ordenanzas fiscales.

7. Indicad hasta qué punto los ingresos públicos que se exigen en el siguiente caso resultan conformes al derecho.

Una comunidad autónoma, con graves problemas de financiación, ha establecido dos nuevos impuestos. Uno es un impuesto personal sobre la renta, cuyo hecho imponible es la obtención de rentas superiores a 60.000 euros por residentes de la comunidad y procedentes de fuentes radicadas en la misma. El otro es un impuesto que grava la propiedad de las fincas rústicas radicadas en el territorio de la comunidad autónoma.

La crisis económica afecta también a las entidades locales. Una provincia ha establecido un recargo sobre el impuesto sobre actividades económicas (IAE) y varios precios públicos. Por su parte, el Ayuntamiento de Villagravamen ha establecido el impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras.

En la comunidad autónoma existe también una comarca, con vocación independentista, que ha decidido establecer y exigir varias tasas y precios públicos por la prestación de servicios de su competencia, así como un recargo sobre el IBI.

8. Una comunidad autónoma ha establecido los siguientes impuestos:

- Impuesto sobre el desarrollo de determinadas actividades que inciden en el medio ambiente. Grava el desempeño de determinadas actividades de transporte o distribución

realizadas mediante instalaciones que inciden, alteran o ponen en riesgo de deterioro el medio ambiente de la comunidad autónoma (tales como instalaciones para el suministro de energía eléctrica o para las comunicaciones telefónicas o telemáticas). Los ingresos procedentes de este impuesto se afectarán a la financiación de medidas y programas de carácter medioambiental, entre otros, aquellos que fomenten la eficiencia energética y los de protección y mejora del medio ambiente.

- Impuesto sobre los depósitos de clientes en las entidades de crédito. Grava a las entidades de crédito por la tenencia de los depósitos de sus clientes de las oficinas que estén situadas en el territorio de la comunidad autónoma y prohíbe que los sujetos pasivos repercutan a terceros la cuota del impuesto.
- Impuesto sobre las bolsas de plástico de un solo uso. Grava el suministro de bolsas de plástico por un establecimiento comercial y obliga a repercutir la cuota a los clientes. La finalidad de este impuesto es disminuir la utilización de las bolsas de plástico y con ello la contaminación que generan, para contribuir así a la protección del medio ambiente.

Responded brevemente a las siguientes cuestiones. Los impuestos creados por esta comunidad autónoma: a) ¿Son impuestos propios o cedidos? b) ¿Son de carácter fiscal o extrafiscal? c) ¿Alguno de ellos se puede considerar un impuesto afecto? d) ¿Existen estos impuestos en la realidad?

Solucionario

Ejercicios de autoevaluación

1. a

2. a

3. b

4. c

5. c

6. El impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras (ICIO) tiene carácter potestativo para los municipios (artículo 59.2 LHL) y su regulación se encuentra en los artículos 100 a 103 de la LHL. La Ley regula los elementos esenciales del impuesto y permite que los ayuntamientos incidan en la regulación de determinados aspectos, siempre dentro de los límites y márgenes que establece la ley. Los aspectos del impuesto sobre los que pueden incidir los ayuntamientos en sus ordenanzas fiscales son los siguientes.

Tipo de gravamen (artículo 102.3). El tipo de gravamen será el fijado por cada ayuntamiento, sin que en ningún caso pueda exceder del 4%. Por lo tanto, los ayuntamientos tienen potestad normativa para regular el tipo de gravamen pero con el límite máximo del 4% y sin ningún mínimo.

Liquidación provisional a cuenta (artículo 103). La base imponible de este impuesto está constituida por el coste real y efectivo de la construcción. Dado que este coste no se conoce con exactitud hasta que finaliza la obra, la ley articula un mecanismo de gestión basado en una liquidación provisional y otra definitiva una vez finalizada la obra. En la liquidación provisional, la base imponible se determina en función del presupuesto presentado por los interesados. La ley faculta a los ayuntamientos para establecer en sus ordenanzas que la base imponible del ICIO, en la liquidación provisional, se pueda determinar también de forma objetiva, en función de los índices o módulos que establezca al efecto la ordenanza. Con respecto a la liquidación definitiva, la ley establece que, una vez finalizada la obra, el ayuntamiento efectuará la correspondiente comprobación administrativa para rectificar el importe de la liquidación provisional y determinar así la liquidación definitiva (a ingresar o a devolver).

Bonificaciones (artículo 103.2). La ley contempla la posibilidad de que los ayuntamientos puedan regular en sus ordenanzas un amplio abanico de bonificaciones, así como la compatibilidad entre ellas. Las materias y límites de las bonificaciones que pueden establecer los ayuntamientos son las siguientes:

- Bonificación de hasta el 95% de las obras declaradas de especial interés o utilidad municipal. Dicha declaración corresponde al Pleno del ayuntamiento.
- Bonificación de hasta el 95% de las obras en las que incorporen sistemas de aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía solar.
- Bonificación de hasta el 50% de las obras vinculadas a los planes de fomento de las inversiones privadas en infraestructuras.
- Bonificación de hasta el 50% de las obras referentes a viviendas de protección oficial.
- Bonificación de hasta el 90% de las obras que favorezcan las condiciones de acceso y habitabilidad de los discapacitados.

Estas son las bonificaciones que pueden establecer y regular los ayuntamientos respetando siempre el límite legal.

Deducciones (artículo 103.3). Los ayuntamientos pueden establecer como deducción de la cuota íntegra o bonificada el importe de la tasa pagada (o que se deba pagar) por la licencia urbanística correspondiente a la obra en cuestión.

Gestión (artículo 103.4 y 103.5). Los ayuntamientos pueden exigir el impuesto mediante el régimen de autoliquidación. La ley también los habilita para establecer en las ordenanzas fiscales los mecanismos de gestión conjunta y coordinada de este impuesto y de la tasa correspondiente al otorgamiento de la licencia de obras.

Analicemos ahora cómo se han articulado estos aspectos en un ayuntamiento en particular, en nuestro caso, el Ayuntamiento de Jerez de la Frontera. Debemos acudir a sus ordenanzas fiscales, que encontramos accediendo a la página web del Ayuntamiento (www.jerez.es) y, por este orden, a los siguientes enlaces: áreas temáticas, pago de impuestos, normativa municipal, ordenanzas 2010.

El Ayuntamiento de Jerez de la Frontera ha regulado los siguientes aspectos del ICIO haciendo uso de sus facultades normativas (Ordenanza 1.06 reguladora del ICIO).

Tipo de gravamen (artículo 5.2). Se establece un tipo de gravamen del 1%.

Liquidación provisional a cuenta (artículo 7.2). En el caso de la liquidación a cuenta, la base imponible se fija de acuerdo con los módulos establecidos para la determinación del coste real y efectivo de las obras a efectos de la tasa por expedición de licencias urbanísticas.

Bonificaciones (artículo 6). Las bonificaciones establecidas por el Ayuntamiento de Jerez de la Frontera son las siguientes:

- Bonificación de hasta el 95% de las obras declaradas de especial interés o utilidad municipal.
- Bonificación del 50% de las obras en las que incorporen sistemas de aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía solar.
- Bonificación del 50% de las obras referentes a viviendas de protección oficial.
- Bonificación del 90% de las obras en viviendas que, a juicio de los servicios municipales, favorezcan las condiciones de acceso y habitabilidad de los discapacitados.

Deducciones. No se contempla la deducción de la tasa pagada por la licencia urbanística.

Gestión (artículo 7). Se establece un régimen de autoliquidaciones para la gestión del impuesto.

7. Podemos analizar por separado las medidas adoptadas por la comunidad autónoma, la provincia, el ayuntamiento y la comarca.

- Medidas adoptadas por la comunidad autónoma. Las comunidades autónomas pueden establecer sus propios tributos respetando ciertos límites. Por un lado, las comunidades autónomas no pueden establecer tributos sobre hechos imposables ya gravados por el Estado (artículo 6.2 de la LOFCA). Por este motivo, la comunidad autónoma no podría exigir un impuesto propio sobre la renta, al existir ya dos impuestos estatales que gravan la renta de los residentes, personas físicas (IRPF) y entidades (IS). El primero está cedido actualmente en un 50% a las comunidades autónomas (artículo 11.a de la LOFCA). Por otro lado, los tributos que establezcan las comunidades autónomas tampoco pueden recaer sobre hechos imposables gravados por los tributos locales (artículo 6.3 de la LOFCA). La comunidad autónoma tampoco podría exigir un impuesto sobre la propiedad de fincas rústicas, ya que este hecho imponible se encuentra gravado por el IBI, que somete a gravamen la propiedad de todo tipo de bienes inmuebles (rústicos, urbanos y de características especiales).
- Medidas adoptadas por la provincia. Las provincias pueden establecer un recargo sobre el IAE, tal y como prevé expresamente el artículo 134 de la LHL. Las diputaciones provinciales también pueden establecer y exigir precios públicos (artículo 148 de la LHL).
- Medidas adoptadas por el Ayuntamiento de Villagravamen. El ICIO es un impuesto municipal voluntario, lo que significa que corresponde a cada ayuntamiento decidir sobre su establecimiento y exacción (artículo 59.2 de la LHL). Su establecimiento será conforme al derecho siempre que respete las previsiones de la LHL en las que se regula este impuesto (artículos 100 a 103).
- Medidas adoptadas por la comarca. Las comarcas son entidades locales supramunicipales y pueden establecer y exigir tasas y precios públicos con arreglo a la LHL (artículo 152). Las comarcas no pueden exigir ninguno de los impuestos y recargos regulados en la LHL (artículo 155.1). El recargo sobre el IBI que se menciona en el supuesto está previsto para las áreas metropolitanas, pero no para las comarcas (artículo 153.1 a) de la LHL).

8.a) Son un claro ejemplo de impuestos propios. Las comunidades autónomas pueden crear sus propios impuestos, distintos de los impuestos estatales, siempre que respeten los límites constitucionales y legales. La LOFCA establece que las comunidades autónomas no pueden crear tributos sobre hechos imposables ya gravados por el Estado (artículo 6) y los impuestos propios que establezcan deben respetar además otros límites (artículo 9). La prohibición del artículo 6 de la LOFCA conlleva que los impuestos propios de las comunidades autónomas incidan fundamentalmente sobre el medio ambiente, como sucede en este caso con el impuesto sobre determinadas actividades y con el impuesto sobre las bolsas de plástico.

b) Se podría decir que el impuesto sobre determinadas actividades y el impuesto sobre las bolsas de plástico tienen una naturaleza extrafiscal. Además de ser medios necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, persiguen la ejecución de otros fines contenidos en la Constitución (la protección del medio ambiente). El impuesto sobre los depósitos de clientes no parece que tenga una finalidad extrafiscal.

c) Sí, el impuesto sobre determinadas actividades, ya que se indica expresamente su afectación a programas de carácter medioambiental. Los impuestos son ingresos públicos y, como

tales, se obtienen para el sostenimiento de los gastos públicos en general, pero es posible la existencia de tributos afectos a determinadas políticas de gasto público.

d) Sí, el impuesto sobre el desarrollo de determinadas actividades es un impuesto propio del Principado de Asturias (Ley 13/2010, de 28 de diciembre, de Medidas Presupuestarias y Tributarias de Acompañamiento a los Presupuestos Generales para 2011). La propia ley lo considera un tributo propio, de carácter directo y naturaleza extrafiscal.

Los impuestos sobre los depósitos y las bolsas de plástico son impuestos propios de la Comunidad Autónoma de Andalucía (Decreto Ley 4/2010, de 6 de julio, de medidas fiscales para la reducción del déficit público y la sostenibilidad, y Ley 11/2010, de 3 de diciembre, del mismo título). Su normativa reguladora considera al primero un impuesto de carácter directo y al segundo, un impuesto indirecto y de naturaleza real.

