Aspectes generals dels ingressos públics

Alejandro García Heredia

PID_00181485

UOC
Universitat Oberta de Catalunya

Els textos i imatges publicats en aquesta obra estan subjectes –llevat que s'indiqui el contrari– a una llicència de Reconeixement-NoComercial-SenseObraDerivada (BY-NC-ND) v.3.0 Espanya de Creative Commons. Podeu copiar-los, distribuir-los i transmetre'ls públicament sempre que en citeu l'autor i la font (FUOC. Fundació per a la Universitat Oberta de Catalunya), no en feu un ús comercial i no en feu obra derivada. La llicència completa es pot consultar a http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/3.0/es/legalcode.ca

Índex

Introducció 5

Objectius 6

1. Concepte i classes d'ingressos públics 7

2. Els tributs 10
2.1. Concepte 10
2.2. Classes 12

3. Les prestacions patrimonials de caràcter públic 15
3.1. Concepte i contingut 15
3.2. Alguns supòsits controvertits 18

4. Principis constitucionals del sistema tributari 24
4.1. Principi de generalitat 24
4.2. Principi de capacitat econòmica 26
4.3. Principi d'igualtat 28
4.4. Principis de progressivitat i no-confiscatorietat 30
4.5. Principi de justícia 31
4.6. Principi de reserva de llei 31

5. Classificació dels ingressos de les administracions públiques 35
5.1. Hisenda estatal 35
5.2. Comunitats autònomes 36
5.3. Hisendes locals 40
5.4. Hisenda de la Unió Europea 48

Exercicis d'autoavaluació 49

Solucionari 51

Introducció

En el concepte d'*ingressos públics* tenen cabuda diversos recursos financers que integren el pressupost dels ens públics. Una classificació d'aquests recursos, atenent la seva naturalesa jurídica, ens permet distingir entre ingressos tributaris, crediticis, patrimonials i monopolístics.

Aquest primer mòdul pretén oferir unes nocions introductòries i generals de caràcter conceptual. S'analitza el concepte d'*ingressos públics* i les seves diferents classificacions. En particular, es presta una atenció especial al concepte de *tribut* i s'avancen ja les seves diferents categories, l'estudi de les quals es farà amb detall en el capítol següent. Dins d'aquestes nocions generals, s'aborda també el concepte de *prestacions patrimonials de caràcter públic* i els problemes que plantegen les exaccions parafiscals en l'ordre constitucional actual. A més, amb la finalitat de comprendre l'institut jurídic dels tributs, s'exposa el contingut essencial dels principis constitucionals que en regeixen l'establiment i configuració.

El primer mòdul es tanca amb una relació de les diferents classes d'ingressos en funció de l'ens públic que els percep, distingint entre ingressos de la Hisenda estatal, autonòmica, local i de la Unió Europea. D'aquesta manera, s'enumeren i comenten els diferents recursos financers de les entitats territorials en les quals es divideix l'Estat espanyol, amb la finalitat de mostrar els diferents ingressos públics (de naturalesa pública i privada) i assenyalar-ne el caràcter tributari, creditici o patrimonial.

Objectius

1. Diferenciar les diferents classes d'ingressos públics en funció de la seva naturalesa jurídica.

2. Comprendre el concepte de *tribut* i les seves diferents categories.

3. Delimitar el concepte de *prestacions patrimonials de caràcter públic*.

4. Entendre l'aplicació dels principis constitucionals del sistema tributari.

5. Identificar els recursos financers que integren els pressupostos de les diferents administracions públiques (Estat, comunitats autònomes i entitats locals).

1. Concepte i classes d'ingressos públics

En l'activitat financera de l'Estat i altres ens públics es poden distingir dos vessants que resulten complementaris: ingressos i despeses públics. L'activitat financera entesa d'aquesta manera implica la recaptació d'ingressos per a l'ordenació posterior de la despesa pública. L'activitat financera es configura com una activitat instrumental, encaminada a l'obtenció de recursos (ingressos públics) per a cobrir les necessitats derivades de la despesa pública (infraestructures, ensenyament, sanitat, medi ambient, etc.).

Els **ingressos públics** es poden definir com tota quantitat de diners obtinguda per l'Estat i altres ens públics amb la finalitat de finançar les despeses públiques. El concepte d'ingrés públic és molt ampli i comprèn una gran varietat d'ingressos de diferent naturalesa.Continguts

El caràcter instrumental de l'activitat financera s'ha de matisar en algunes ocasions. Dins d'aquesta àmplia definició d'*ingressos públics* hem de puntualitzar que no tots els ingressos públics tenen com a finalitat primordial finançar una despesa pública. És el cas de les multes i sancions administratives, la finalitat de les quals consisteix a reprimir determinades conductes i dissuadir possibles comportaments antijurídics, si bé la seva recaptació es destina a necessitats públiques. També hi ha determinats tributs que tenen una finalitat extrafiscal. Això significa que la seva finalitat no és merament recaptatòria, sinó també dissuadir o incentivar determinades activitats. No obstant això, en tractar-se d'ingressos públics, amb independència dels efectes que la seva imposició produeixi en la ciutadania, la seva recaptació s'ha d'assignar a la realització de les necessitats públiques encomanades a l'Estat i altres ens públics.

No hem de confondre la categoria general d'ingressos públics amb la que distingeix entre ingressos de dret públic i ingressos de dret privat[1]. Ambdós ingressos són públics, la distinció es fa en funció de la naturalesa jurídica de les normes que en regulen l'obtenció. Així, hi haurà ingressos públics regulats per normes de dret públic i ingressos públics regulats per normes de dret privat. En el primer cas, l'Administració actua en un pla vertical, disposa dels poders i potestats propis d'un ens públic, mentre que, en els segons, actua en un pla horitzontal, això és, entre iguals, com un subjecte privat.

(1)Article 5.2 de l'LGP.

Exemple

Són ingressos de dret públic els tributs o les multes i sancions, la recaptació dels quals es regula per normes de dret públic, i l'Administració disposa d'àmplies facultats i prerrogatives (vegeu l'article 9 LGP). Són ingressos de dret privat els ingressos patrimonials, això és, aquells que l'Administració obté mitjançant l'explotació de béns del seu patrimoni, per exemple, les rendes derivades del lloguer o venda d'un bé immoble propietat de l'Estat (vegeu l'article 19 LGP). En matèria d'hisendes locals, se segueix també aquesta distinció entre ingressos públics de dret públic i de dret privat. Entre els ingressos de dret privat s'inclouen els rendiments o productes derivats del patrimoni de les entitats locals (excepte béns de domini públic), i també les adquisicions a títol d'herència, llegat o donació[2]. Aquests ingressos es regulen per normes i procediments de dret privat.

(2)Article 3 de l'LHL.

Els ingressos públics es poden classificar en funció de diversos criteris, un dels quals és el que té en compte la naturalesa jurídica dels ingressos. D'acord amb aquest criteri podem distingir les categories d'**ingressos públics** següents:

- Tributs
- Preus públics
- Ingressos crediticis
- Ingressos patrimonials
- Ingressos monopolístics

Aquesta és la classificació que prendrem com a referència per a desenvolupar el contingut de la matèria ingressos públics. En una primera aproximació podem apuntar les notes fonamentals d'aquests ingressos. Els **tributs** són ingressos de dret públic coactius i es classifiquen en impostos, taxes i contribucions especials. Els **preus públics** són també ingressos de dret públic, però no són tributs perquè no concorre la nota de la coactivitat. De vegades, es plantegen problemes per a distingir els preus públics de les taxes, ja que ambdós ingressos deriven de la prestació de serveis o realització d'activitats en règim de dret públic, encara que amb diferències importants que després analitzarem. Els **ingressos crediticis** són ingressos de dret públic que deriven del deute públic, en el qual l'Estat i altres ens públics actuen com a prestadors. Els **ingressos patrimonials** procedeixen de l'explotació i alienació del patrimoni dels ens públics i estan regulats, generalment, per normes de dret privat. Els **ingressos monopolístics** són els que deriven de l'explotació d'un monopoli de dret, com podrien ser els derivats dels monopolis de tabacs o loteries, que encara subsisteixen a Espanya en alguns sectors concrets.

D'altra banda, també són ingressos públics les multes i sancions, però la seva naturalesa i finalitat són diferents de les anteriors. En aquests casos, la finalitat primordial és reprimir conductes contràries al dret a partir d'un règim d'infraccions i sancions. És cert que a partir d'aquestes multes i sancions s'obtindrà un ingrés públic, però el seu establiment no es fa amb la finalitat de finançar la despesa pública, sinó amb la de castigar conductes contràries al dret i dissuadir els possibles infractors.

Hi ha també altres classificacions d'ingressos públics. Per exemple, les establertes en funció del seu caràcter ordinari i extraordinari o de la seva previsió pressupostària. La primera distingeix entre els ingressos que obtenen l'Estat i altres ens públics de manera regular o habitual (tributs) i els que obtenen de manera excepcional (tradicionalment, el deute públic, en l'actualitat, en canvi, el deute és un ingrés recurrent). La segona classificació distingeix entre ingressos pressupostaris, això és, aquells que estan previstos en els pressupostos, i extrapressupostaris, que serien els que no hi figuren. Els ingressos extrapressupostaris solen ser excepcionals, a títol d'exemple podem esmentar les exaccions parafiscals que més endavant comentarem.

De tots els ingressos públics, els que tenen més importància són els tributs i, dins d'aquests, els impostos.

Els tributs representen la major part del pressupost dels ens públics, guarden una relació evident i estreta amb la despesa pública i es configuren en l'ordenament jurídic com una categoria autònoma i pròpia dins dels ingressos públics. A causa de la seva importància, la branca del dret que estudia la seva regulació es denomina *dret financer i tributari*, per destacar la transcendència que té l'institut jurídic del tribut dins de l'àmbit dels ingressos públics.

2. Els tributs

2.1. Concepte

Els tributs són els ingressos de dret públic per antonomàsia. L'LGT classifica els tributs en taxes, contribucions especials i impostos.

L'article 2.1 de l'LGT defineix els tributs com a "ingressos públics que consisteixen en prestacions pecuniàries exigides per una administració pública com a conseqüència de la realització del supòsit de fet al qual la llei vincula el deure de contribuir, amb la fi primordial d'obtenir els ingressos necessaris per al sosteniment de les despeses públiques".

Lectura recomanada

Article 2 de l'LGT.

D'acord amb aquesta definició les característiques dels tributs serien les següents:

1) Ingressos públics. Els tributs són ingressos públics i, dins d'aquests, són ingressos de dret públic per oposició als ingressos de dret privat. L'Administració actua fent ús de les prerrogatives i facultats pròpies d'un ens públic i d'acord amb els procediments administratius corresponents. En canvi, en els ingressos de dret privat, com ara els ingressos patrimonials, l'Administració actua com un subjecte privat de conformitat amb normes i procediments del dret privat.

2) Prestacions pecuniàries. Els tributs consisteixen en el pagament de prestacions pecuniàries. Hem de puntualitzar que aquestes prestacions poden ser dineràries o en espècie, però sempre amb un valor econòmic, això és, pecuniari. S'admet, per tant, el pagament de determinats tributs en espècie, sempre que una llei així ho disposi expressament.

L'article 60 de l'LGT preveu la possibilitat d'efectuar el pagament en espècie després que ho autoritzi una llei. En aquest sentit s'ha permès el pagament de deutes tributaris mitjançant el lliurament d'obres d'art que formin part del Patrimoni Històric Espanyol.

Lectura recomanada

Article 73 de la Llei 16/1985, de 25 de juny, del Patrimoni Històric Espanyol.

Els béns del Patrimoni Històric Espanyol que es poden utilitzar per al pagament de deutes tributaris són els inscrits en el Registre General de Béns d'Interès Cultural o inclosos en l'inventari general. Els deutes tributaris que es poden pagar són els corresponents a l'impost sobre successions, a l'impost sobre el patrimoni o a l'IRPF. El contribuent ha de sol·licitar per escrit la valoració del bé a la Junta de Qualificació, Valoració i Exportació de Béns del Patrimoni Espanyol. La taxació del bé efectuada per aquesta Junta té una vigència de dos anys i no vincula el contribuent, que podrà pagar en metàl·lic el deute tributari (vegeu l'article 65 del Reial decret 111/1986, de 10 de gener).

Lectura recomanada

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

3) Exigides per una administració pública. Els tributs són ingressos coactius. La coactivitat implica que els tributs els imposen unilateralment els poders públics, sense consentiment exprés de l'obligat, i que en la seva recaptació s'estableix un procediment de constrenyiment per al cobrament forçós dels deutes en cas de no pagar en període voluntari. El titular del dret de crèdit és l'Administració, en el sentit ampli del terme. Això no significa que sigui l'Administració qui obtingui directament l'ingrés del contribuent, ja que de vegades la llei articula altres obligats tributaris per a fer la detracció de l'import, com seria el cas dels retenidors.

4) Realització del supòsit de fet al qual la llei vincula el deure de contribuir. El supòsit de fet al qual la llei vincula el deure de contribuir és el fet imposable. L'article 20 de l'LGT defineix el *fet imposable* com "el pressupost fixat per la llei per a configurar cada tribut i la realització del qual origina el naixement de l'obligació tributària principal". I l'obligació tributària principal consisteix en el pagament de la quota tributària (article 19 de l'LGT). La realització del fet imposable determina, per tant, la meritació del tribut. Les dues últimes característiques dels tributs es presenten unides en la definició que estem analitzant: els tributs són exigits per una administració pública com a conseqüència de la realització del fet imposable.

No hem de confondre, no obstant això, els conceptes d'*exigibilitat* i *meritació* que es distingeixen en l'article 21 de l'LGT. La meritació és el moment en el qual es realitza el fet imposable i sorgeix l'obligació de pagar la quota tributària. La meritació és, com a norma general, la data que es pren com a referència per a determinar les circumstàncies rellevants per a la configuració de l'obligació tributària (per exemple, el 31 de desembre en l'IRPF per a determinar les circumstàncies personals i familiars del contribuent: edat, nombre de fills, minusvalidesa, etc.). L'exigibilitat és el moment en el qual s'ha de pagar el tribut i pot o no coincidir amb la data de la meritació (per exemple, en l'IRPF, la meritació és el 31 de desembre, mentre que l'impost no es paga fins l'any següent).

5) Fi primordial: sosteniment de la despesa pública. La finalitat essencial dels tributs és contribuir al sosteniment de les despeses públiques. Aquesta relació de causalitat entre ingressos i despeses és una de les característiques que diferencia els tributs d'altres ingressos públics, com les multes i sancions. La finalitat d'aquestes se centra, principalment, a reprimir determinades conductes contràries al dret encara que, en tractar-se d'un ingrés públic, es destinen també al sosteniment de les despeses públiques.

Els tributs, a més de ser mitjans necessaris per al sosteniment de les despeses públiques, també poden tenir altres finalitats[3]: servir com a instrument de política econòmica general i atendre la realització dels principis i finalitats continguts en la Constitució.

(3) Article 2.1 in fine de l'LGT.

L'LGT considera que els tributs també poden tenir una finalitat extrafiscal i servir a altres finalitats d'abast molt ampli i genèric, com, per exemple:

a) la política econòmica general i

b) la realització dels principis i finalitats continguts en la Constitució.

En conseqüència, els tributs, a més de ser mitjans per a obtenir els recursos necessaris per a la realització de la despesa pública, poden servir a altres finalitats d'interès general. Aquestes altres finalitats d'interès general es poden identificar amb els principis rectors de la política social i econòmica que figuren en la Constitució (articles 39 i següents): medi ambient, salut, transport, energia, treball, cultura, etc.

Exemple

Un exemple de tributs amb una finalitat extrafiscal el trobem en els denominats *impostos especials*; és el cas dels impostos sobre l'alcohol, el tabac, els hidrocarburs o la matriculació de vehicles. Aquests impostos responen a raons sanitàries i mediambientals. No obstant això, la seva finalitat principal continua sent l'obtenció dels recursos necessaris que permetin a l'Estat sufragar les despeses públiques que ocasionen determinats consums. Pensem en la despesa sanitària que ocasionen l'alcohol, el tabac o els accidents de trànsit, i també la despesa en infraestructures i medi ambient generada per la utilització de combustibles. La mateixa exposició de motius de la Llei 38/1992, de 28 de desembre, d'impostos especials assenyala aquesta doble finalitat (fiscal i extrafiscal) per a justificar la compatibilitat d'aquests impostos amb l'IVA. En aquest sentit, es fa al·lusió als costos socials que genera el consum de determinats béns i a la finalitat que compleixen aquests impostos com a instruments de polítiques sanitàries, energètiques, de transport o mediambientals que són. Els denominats *impostos mediambientals*, que existeixen en algunes comunitats autònomes, també serien un exemple de tributs amb una finalitat extrafiscal.

Lectura recomanada

Exposició de motius de la Llei 38/1992, de 28 de desembre, d'impostos especials.

2.2. Classes

Sense perjudici que més endavant analitzarem amb detall les diferents categories tributàries, ara podem apuntar les notes principals i alguns exemples de cadascuna d'elles:

1) Impostos. Els impostos són els tributs exigits sense contraprestació, el fet imposable dels quals és constituït per negocis, actes o fets que posen de manifest la capacitat econòmica del contribuent. Els impostos es poden classificar en impostos directes i indirectes. Els primers graven una manifestació directa de la capacitat econòmica, com és la renda o el patrimoni. Els segons graven una manifestació indirecta de capacitat econòmica, com és el consum.

Són impostos directes, entre d'altres, l'impost sobre la renda de les persones físiques (IRPF), l'impost de societats (IS) o l'impost sobre la renda dels no-residents (IRNR). Són impostos indirectes: l'impost sobre el valor afegit (IVA) o els impostos especials (IIEE).

Hem de matisar dos aspectes de la definició d'*impostos* que figura en l'LGT. En primer lloc, el fet que els impostos siguin exigits sense contraprestació. El pagament d'un impost no dóna lloc a la prestació d'un servei per part de l'Administració de manera directa o immediata. No obstant això, el pagament d'impostos contribueix al sosteniment de les despeses públiques i amb càrrec

a aquestes despeses es financen infraestructures, sanitat, educació, etc. La no-contraprestació dels impostos s'ha d'interpretar per oposició al que succeeix en altres tributs (taxes i contribucions especials), en els quals el pagament dels impostos origina una activitat administrativa directa.

En segon lloc, la capacitat econòmica ha de ser present en tots els tributs i no solament en els impostos. El fet que l'LGT només esmenti la capacitat econòmica en la definició d'impostos i no ho faci en el cas de les taxes o les contribucions especials, no significa que aquests últims tributs es puguin establir al marge del principi de capacitat econòmica. L'esment exprés d'aquest principi en la definició d'impostos es deu al fet que és, precisament, en aquesta classe de tributs en què el principi de capacitat econòmica es manifesta amb més intensitat i, molt especialment, en el cas dels impostos sobre la renda o el patrimoni.

Exemple

El Sr. Pérez, propietari d'un bar, ha hagut d'ingressar a Hisenda un tribut pels ingressos que ha generat el seu negoci i un altre per la propietat del bé immoble en el qual s'instal·la. De quin tipus de tributs es tracta?

Es tracta d'impostos, s'exigeixen sense contraprestació i graven la capacitat econòmica del contribuent. En aquest cas, graven la renda (pels ingressos obtinguts) i el patrimoni (per la propietat del bé). El pagament d'aquests impostos no desencadena una activitat administrativa immediata en favor del contribuent.

2) Taxes. Les taxes són tributs el fet imposable dels quals pot consistir en algun dels supòsits següents:

- Utilització privativa o aprofitament especial del domini públic.

  Exemples

  Taxa per a l'entrada i sortida de vehicles (gual), taxa per la instal·lació a la via pública de la terrassa d'una cafeteria o d'una parada de gelats.

- Prestació de serveis per part de l'Administració sempre que es compleixin qualsevol d'aquests dos requisits: a) que el servei no sigui de sol·licitud voluntària per a l'obligat, o b) que els serveis no els presti el sector privat. N'hi ha prou que es compleixi un d'aquests dos requisits per a qualificar el pagament del servei com a taxa.

Exemples

1. Taxa per llicència d'obres. En aquest cas, el servei no és de sol·licitud voluntària, sinó obligatòria, ja que per a fer una obra la normativa exigeix estar en posició de la llicència preceptiva.

2. Taxa per renovació del DNI. També en aquest cas és un servei obligatori, la normativa obliga a tenir la documentació en vigor. A més, en aquests supòsits, també es compleix l'altre requisit (que el servei no el presti el sector privat), si bé complint-ne només un el pagament ja seria una taxa.

3. Una instal·lació esportiva situada en un municipi on no hi hagués instal·lacions esportives privades. Encara que es tracti d'un servei de sol·licitud voluntària, des del moment en què no el presta el sector privat, el sector públic actuaria en règim de monopoli de fet. En aquest cas, el pagament per l'ús d'aquestes instal·lacions seria una taxa.

Exemple

L'Ajuntament X ha exigit al Sr. Pérez, propietari d'un bar, una contraprestació per la tramitació de la llicència d'obertura del negoci i una altra contraprestació per la instal·lació de cadires i taules a la vorera pública. Quin tipus de contraprestacions són?

En ambdós casos són taxes. El pagament per la llicència d'obertura és una taxa per la prestació de serveis per part de l'Administració. Es tracta de serveis que no són de sol·licitud o recepció voluntària per la persona interessada. Per la seva banda, el pagament per la instal·lació de taules i cadires és una taxa per l'ocupació del domini públic.

3) Contribucions especials. Són tributs el fet imposable dels quals consisteix en l'obtenció per l'obligat tributari d'un benefici o augment de valor dels seus béns com a conseqüència de l'execució d'obres públiques o de l'establiment o ampliació de serveis públics.

La pavimentació de voreres, la construcció d'un parc o l'enllumenat públic podrien ser finançats mitjançant contribucions especials. Són exemples d'obres públiques que poden beneficiar els propietaris dels immobles situats a la zona on es facin les obres i, en conseqüència, provocar un augment del valor dels seus béns.

Exemple

L'Ajuntament X ha exigit als propietaris dels habitatges situats al carrer de la Contribució, el pagament d'un tribut per la realització d'una zona enjardinada i d'esbarjo. Aquesta obra es construirà just davant de casa seva, on abans hi havia un descampat. De quin tipus de tribut es tracta?

Es tracta d'una contribució especial com a conseqüència de la realització d'una obra pública (un parc). Aquesta obra comporta un augment de valor dels habitatges situats al carrer de la Contribució. Això justifica que part de l'obra es financi mitjançant el pagament de contribucions especials que han d'abonar els propietaris dels habitatges.

3. Les prestacions patrimonials de caràcter públic

3.1. Concepte i contingut

L'article 31.3 de la Constitució assenyala que "només es poden establir prestacions personals o patrimonials de caràcter públic de conformitat amb la llei". La Constitució estableix, així, una reserva de llei en matèria de **prestacions personals i patrimonials de caràcter públic**.

Un exemple de prestació personal de caràcter públic el trobem en la prestació del servei militar. Més curiós resulta el cas de la denominada prestació personal i de transport[4] que preveu l'LHL per a municipis més petits de 5.000 habitants. L'LHL autoritza que els petits municipis imposin aquesta prestació per a la realització d'obres de la competència municipal o que hagin estat cedides per altres entitats públiques. L'LHL preveu la possibilitat de redimir la prestació mitjançant un pagament en metàl·lic, per la qual cosa també es podria considerar una prestació patrimonial, fins i tot, un impost.

(4)Articles 128-130 de l'LHL.

Aquestes prestacions consisteixen en l'obligació dels veïns de col·laborar materialment en la realització d'aquestes obres, ja sigui de manera personal o posant a la disposició de l'obra els mitjans de transport afectes a explotacions empresarials radicades al municipi. Ambdues prestacions, personal i de transport, són compatibles entre elles. L'LHL assenyala que els ajuntaments han de tenir en compte que els períodes de la prestació no coincideixin amb l'època de més activitat laboral i limita el nombre de dies en els quals es poden exigir. També s'estableixen supòsits de subjecció i exempció. A la prestació personal estan subjectes els residents al municipi, però exempts els menors d'edat i majors de cinquanta anys, els disminuïts físics, psíquics o sensorials, els reclusos i els joves que estiguin fent el servei militar (sic). El pagament en metàl·lic que pot redimir la prestació és del doble del salari mínim interprofessional per a la prestació personal i del triple per a la prestació de transport.

No és clar, no obstant això, el contingut de la categoria de prestació patrimonial de caràcter públic. Això ha donat lloc a diversos plantejaments que podem sintetitzar de la manera següent.

Lectura recomanada

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

Una teoria considera que no és possible identificar prestacions patrimonials de caràcter públic i tributs, atès que no té sentit que la Constitució es refereixi a ambdós conceptes si tenen el mateix contingut. Aquest plantejament es basa en diverses sentències del Tribunal Constitucional, en les quals es posa de manifest que les prestacions patrimonials de caràcter públic són ingressos de dret públic sobre els quals hi ha una reserva de llei i és present la nota de la coactivitat i la finalitat de finançar la despesa pública. Els tributs, en formar part de la categoria de les prestacions patrimonials de caràcter públic, participen també d'aquestes característiques. La nota particular dels tributs, que els distingiria d'altres prestacions patrimonials de caràcter públic, seria el principi de capacitat econòmica.

Un altre plantejament sosté que les prestacions patrimonials de caràcter públic i els tributs són el mateix. Aquest plantejament també es fonamenta en diverses sentències del Tribunal Constitucional, en les quals sembla que ambdós termes s'utilitzen de manera sinònima, i en el fet que no hi ha indicis en el procés constituent per a considerar que la Constitució pretenia referir-se a altres prestacions patrimonials de caràcter públic diferents dels tributs. Amb això, es pretén que les prestacions patrimonials quedin també

subjectes als principis constitucionals de justícia tributària de l'article 31.1 de la Constitució (especialment, capacitat econòmica), de manera que aquest precepte constitucional no quedi limitat, exclusivament, a les categories tributàries previstes en l'LGT. També es pretén, d'aquesta manera, estendre els límits de la utilització del Decret llei en matèria tributària a l'àmbit de les prestacions patrimonials de caràcter públic, sobretot per a contrarestar els efectes de la STC 182/1997, en la qual es va admetre la utilització del Decret llei per a crear prestacions patrimonials de caràcter públic no tributàries (prestació per incapacitat laboral transitòria que els empresaris han d'abonar als treballadors).

Lectura recomanada

Vegeu, entre d'altres, la SSTC 185/1995, de 14 de desembre; 121/2005, de 10 de maig; 233/1999, de 13 de desembre, i 106/2000, de 4 de maig.

Amb independència de les diferents posicions mantingudes sobre aquest tema, és necessari destacar que les prestacions patrimonials de caràcter públic són prestacions coactives i estan sotmeses al principi de reserva de llei. Això significa que, amb caràcter general, els seus elements essencials (fet imposable, subjectes passius, base imposable, quotes, etc.) solament es poden establir mitjançant llei. El problema rau a determinar l'abast i contingut de la coactivitat, ja que, d'acord amb la jurisprudència del Tribunal Constitucional, aquest és un requisit indispensable per a estar en presència d'una prestació patrimonial de caràcter públic.

Lectura recomanada

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).

En la **STC 185/1995** s'indiquen els criteris que cal tenir en compte per a determinar quan una prestació patrimonial de caràcter públic resulta coactivament imposada. D'acord amb aquesta sentència podem assenyalar els següents:

a) Que el supòsit de fet que dóna lloc a l'obligació (o la constitució de l'obligació) no hagi estat realitzat de manera lliure i espontània. En altres paraules, quan la realització del supòsit de fet resulti d'una obligació imposada al particular per l'ens públic (l'obtenció d'una llicència per a fer una obra).

b) Que l'obligació sigui real i efectiva. Això significa que també són coactives les prestacions que derivin del consum de béns o serveis que siguin objectivament indispensables per a poder satisfer les necessitats bàsiques de la vida personal o social dels particulars, d'acord amb les circumstàncies socials de cada moment i lloc. La sentència considera que un exemple d'això es troba en els serveis públics postals, en considerar-se serveis irrenunciables o imprescindibles. Es tracta, en qualsevol cas, d'una circumstància molt relativa, l'apreciació de la qual s'ha de fer per a cada cas concret segons temps i lloc.

c) Que els serveis es prestin pels ens públics en règim de monopoli de fet o de dret.

Quan estiguem en presència de qualsevol d'ells és possible considerar que la prestació resulta coactivament imposada i que, per tant, el seu establiment només es pot fer de conformitat amb la llei (article 31.3 CE). El Tribunal Constitucional ha assenyalat que aquests criteris no tenen una vocació omnicomprensiva, sinó que han estat formulats al fil del cas concret que es va resoldre en aquesta sentència.

La reserva de llei que estableix la Constitució per a les prestacions patrimonials de caràcter públic adquireix una gran rellevància en el context de les denominades ***exaccions parafiscals***. Aquí ens trobem davant d'una categoria de contorns imprecisos, *sui generis*, procedent d'èpoques pretèrites i que s'hauria d'eliminar del sistema tributari actual a causa dels problemes de constitucionalitat que planteja, fonamentalment, per vulneració del principi de reserva de llei.

No hi ha en el nostre ordenament vigent una definició d'*exaccions parafiscals*, però la definició en altres normes derogades ens pot ajudar a entendre'n el significat.

La Llei de taxes i exaccions parafiscals, de 26 de desembre de 1958, definia les *exaccions parafiscals* com "els drets, cànons, honoraris i altres percepcions exigibles per l'Administració de l'Estat, i pels seus organismes, que no figurin en els pressupostos generals de l'Estat ni li siguin aplicables, en tot o en part, les normes que regulen els impostos de la Hisenda pública, que s'imposin per a cobrir necessitats econòmiques, sanitàries, professionals o d'un altre ordre".

Davant un ingrés coactiu que sembla reunir les notes característiques dels tributs, però que no és possible encaixar-lo en cap de les tres categories (impostos, taxes i contribucions especials), és freqüent acudir al concepte d'*exacció parafiscal*. Els trets fonamentals d'aquesta classe d'ingressos podrien ser els següents: coactivitat, afectació de l'ingrés a una necessitat concreta i caràcter extrapressupostari.

L'LGT es refereix expressament a aquesta categoria en la disposició addicional primera, en la qual s'afirma que "les exaccions parafiscals participen de la naturalesa dels tributs regint-se per aquesta llei a falta de normativa específica". D'aquí es dedueix que les exaccions parafiscals no són tributs, però la seva naturalesa s'assembla bastant a la dels tributs. La disposició addicional primera sotmet les exaccions parafiscals al règim de l'LGT a falta de normativa específica, la qual cosa demostra el paral·lelisme existent entre les denominades *exaccions parafiscals* i els tributs.

No succeeix el mateix amb les cotitzacions a la Seguretat Social que s'exclouen de l'àmbit d'aplicació de l'LGT (vegeu la disposició addicional segona de l'LGT). No obstant això, els pagaments a la Seguretat Social es podrien qualificar com a tributs i, dins d'aquests, com a impostos. Es tracta, en essència, d'un ingrés coactiu, pagat a un ens públic, amb la finalitat de sostenir la despesa pública i, en aquest cas, afecte a una despesa concreta.

El problema principal rau en el fet que moltes exaccions parafiscals s'estableixen i es regulen mitjançant normes reglamentàries, la qual cosa vulnera el principi de reserva de llei en aquesta matèria i atempta contra l'ordre constitucional. **Les denominades *exaccions parafiscals* són, en realitat, prestacions patrimonials de caràcter públic que, d'acord amb la Constitució (article 31.3), només es poden establir mitjançant llei**.

Les exaccions parafiscals establertes al marge de la llei no tenen cabuda en l'ordre constitucional actual. A més, el seu caràcter extrapressupostari atemptaria també contra el principi d'universalitat que en aquesta matèria estableix l'article 134.2 de la Constitució, en el qual es disposa que els pressupostos generals de l'Estat "han d'incloure la totalitat de les despeses i dels ingressos del sector públic estatal". D'altra banda, l'LGT tampoc no deixa marge a les exaccions parafiscals. És cert que en reconeix l'existència en la disposició addicional primera, però d'aquesta disposició es deriva la necessitat de reconduir aquestes exaccions al concepte de tribut i assimilar-les a alguna de les seves ca-

tegories. Atesa l'àmplia definició legal de *tribut* i, igualment, l'àmplia definició de cadascuna de les seves categories, seria possible en molts casos requalificar una exacció parafiscal com a taxa o impost.

3.2. Alguns supòsits controvertits

Des de l'entrada en vigor de la Constitució són diverses les exaccions parafiscals que s'han eliminat o s'han reconvertit en tributs. No obstant això, encara en persisteixen algunes i se n'introdueixen altres de noves que posen en perill els principis constitucionals en matèria tributària.

Alguns exemples d'exaccions parafiscals els trobem en el *dret a la compensació de determinades empreses afectades per la moratòria nuclear*. Es tracta d'un recàrrec que les companyies elèctriques han de repercutir als consumidors per a ingressar posteriorment aquest import en un organisme públic. Amb aquestes quantitats l'Estat pretén compensar les pèrdues sofertes per diverses empreses com a conseqüència de la denominada *moratòria nuclear*.

La Llei 40/1994, d'ordenació del sistema elèctric nacional va ser derogada per la Llei 54/1997, de 27 de desembre, del sector elèctric, excepte la disposició addicional octava que ha mantingut la seva vigència. En aquesta disposició es va establir el recàrrec elèctric. A causa de la paralització definitiva dels projectes de construcció de les centrals nuclears de Lemóniz, Valdecaballeros i unitat II de Trillo i a l'extinció de les autoritzacions concedides, es va crear via recàrrec un dret de compensació a favor de les empreses que havien invertit en aquests projectes. La compensació ha de ser plenament satisfeta en un termini màxim de vint-i-cinc anys a comptar del 20 de gener de 1995. Tots els anys es determina l'import necessari per a satisfer la compensació i la quantitat pendent fins a assolir-la.

Lectura recomanada

Reial decret 2202/1995, de 28 de desembre, pel qual desplega la disposició addicional octava de la Llei 40/1994.

Un altre supòsit d'exacció parafiscal podria ser el *finançament del servei universal de les telecomunicacions*. Les despeses en què incorrin els operadors que prestin aquests serveis es financen amb un mecanisme de compensació i les quantitats recaptades es dipositen en un organisme públic (fons nacional del servei universal). El desenvolupament d'aquest recàrrec de compensació es fa mitjançant una norma reglamentària en la qual es fixen els seus elements essencials.

El servei universal de la telecomunicacions consisteix en un conjunt de serveis que estableix la Llei 32/2003[5], de 3 de novembre, general de telecomunicacions (com ara connexió a la xarxa telefònica pública, posar a la disposició dels abonats les guies telefòniques, determinats serveis per a garantir l'accés dels discapacitats al servei de telèfon públic o l'aplicació de tarifes especials en determinats casos).

(5)Articles 22-24 de la Llei 32/2003.

També podem esmentar com a exemple d'exacció parafiscal algun dels *mecanismes de finançament que utilitza la Corporació de Ràdio i Televisió Espanyola (RTVE)*. Aquest seria el cas de les aportacions que han d'efectuar els operadors de telecomunicacions per a finançar la Corporació RTVE. Són aportacions co-

actives, no previstes en els pressupostos generals de l'Estat, recaptades per un ens públic (Comissió del Mercat de les Telecomunicacions) i afectades a una finalitat particular (el finançament de la Corporació RTVE).

Les aportacions efectuades a la Corporació RTVE es creen mitjançant la Llei 8/2009, de 28 d'agost, i es justifiquen en el benefici que representa per als operadors de telecomunicacions l'ampliació dels serveis de banda ampla i la supressió de la publicitat a RTVE. En particular, es tracta de dues aportacions: l'una del 0,9%, que han de realitzar els operadors d'àmbit superior a una comunitat autònoma, sobre els ingressos bruts d'explotació, i l'altra del 3%, sobre els ingressos de retransmissió en obert de les televisions comercials i de l'1,5% sobre les emissions de les televisions de pagament.

Lectura recomanada

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, pàg. 947-991).

L'àmbit de la parafiscalitat no s'esgota en els exemples que hem posat. En la pràctica, trobem diversos ingressos públics coactius, amb la finalitat de finançar una despesa pública, la naturalesa tributària de la qual és també discutible. Així, podem esmentar ingressos com el denominat *recurs cameral permanent* que s'ha d'abonar a les cambres de comerç, els *aranzels de funcionaris públics* o les *quotes pagades als col·legis professionals*.

El denominat *recurs cameral permanent* es regula en la Llei 3/1993, de 22 de març, bàsica de les cambres oficials de Comerç, Indústria i Navegació. En l'article 12 de la Llei se n'estableix la quantia i en l'article 13, els obligats al pagament i la seva meritació. El recurs cameral permanent està constituït per tres exaccions: una del 2% sobre les quotes tributàries de l'IAE, una altra del 2% sobre els rendiments d'activitats econòmiques de l'IRPF i una tercera sobre la quota líquida de l'IS amb diferents percentatges en funció de la quota d'aquest impost. El recurs cameral es configura, així, com una font d'ingressos de les cambres per al finançament de les seves respectives activitats. És, en definitiva, un ingrés afecte a una despesa concreta. La mateixa exposició de motius de la Llei el qualifica com una exacció parafiscal, al mateix temps que assenyala que el seu règim jurídic s'assimila al dels tributs quant a la seva gestió, recaptació, als seus recursos i responsabilitats (vegeu la STC 107/1996 sobre el recurs cameral).

S'ha de destacar la important modificació efectuada en aquesta matèria pel Reial decret llei 13/2010, de 3 de desembre, d'actuacions en l'àmbit fiscal, laboral i liberalitzadores per a fomentar la inversió i la creació d'ocupació. Aquesta norma elimina l'obligatorietat que hi havia de pertànyer a les cambres i, en conseqüència, l'obligatorietat per a totes les empreses de pagar el recurs cameral. Segons el preàmbul de la norma, la finalitat és eliminar les càrregues econòmiques que recauen sobre les empreses i incentivar el compliment de les funcions de les cambres. Amb aquesta reforma, només estan obligats a pagar el recurs cameral aquelles persones que hagin decidit lliurement pertànyer a una cambra Oficial de Comerç, Indústria i Navegació. Això impedeix continuar considerant al recurs cameral un ingrés coactiu. Amb relació als efectes temporals d'aquesta reforma (problemes de dret transitori) la DGT s'ha pronunciat en l'informe de 7 de març del 2011 sobre el Reial decret llei 13/2010, de 3 de desembre, referent als aspectes que modifiquen la Llei bàsica de les cambres oficials de Comerç.

Quant als aranzels dels funcionaris públics, es regulen en la disposició addicional tercera de la Llei 8/1989, de 13 d'abril, de taxes i preus públics. Els aranzels s'estableixen per a cobrir les despeses de funcionament i conservació de les oficines en les quals treballen els funcionaris, i també per a la seva retribució professional. Es configura d'aquesta manera com un ingrés afectat a la cobertura d'aquestes despeses en particular. En aquesta disposició addicional tan sols s'apunten algunes notes característiques dels aranzels, com pot ser la seva afectació, però no s'incideix en la regulació dels seus element essencials. Així, l'apartat cinc d'aquesta disposició indica que "els aranzels els aprova el Govern mitjançant Reial decret…".

D'altra banda, també pot resultar discutible la naturalesa jurídica de les quotes satisfetes als col·legis professionals pels seus col·legiats. L'article 6 de la Llei 2/1974, de 13 de febrer, sobre col·legis professionals, estableix que els col·legis professionals es regeixen pels seus

Estatuts i seran aquests els que hagin de regular la fixació de les quotes. Es tracta de qüestions que caldria analitzar amb detall en vista del principi de reserva de llei que estableix l'article 31.3 de la Constitució i de la seva interpretació pel Tribunal Constitucional.

Lectura recomanada

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

Lectura recomanada

Informe, de 7 de març del 2011, de la DGT (*Revista de Contabilidad y Tributación CEF*, núm. 338/2011, pàg. 7-9).

Exemple

El Sr. Gutiérrez ha finalitzat els estudis de Dret i s'ha col·legiat al Col·legi d'Advocats del municipi X per poder exercir l'advocacia. Per donar-s'hi d'alta ha hagut de pagar 500 euros i, a més, tots els mesos ha d'abonar 30 euros en concepte de quota d'exercici. Aquests imports són establerts en els Estatuts del Col·legi d'Advocats. Quina naturalesa jurídica tenen aquestes contraprestacions?

Són prestacions patrimonials de caràcter públic de l'article 31.3 de la Constitució. Són coactives perquè per a l'exercici de l'advocacia la col·legiació és obligatòria. Es podrien plantejar els problemes abans assenyalats amb relació al principi de reserva de llei, ja que la quota es fixa en els Estatuts del Col·legi.

La consideració d'aquests ingressos com a tributs pot plantejar algun problema d'acord amb el concepte previst en l'LGT, en particular, amb relació al fet siguin exigits per una administració pública. Tot això dependrà del concepte més ampli o estricte que s'adopti d'aquest terme, ja que aquestes entitats, encara que desenvolupen una funció pública, no són pròpiament administracions públiques, sinó corporacions de dret públic o fedataris públics. En qualsevol cas, sí és possible considerar que aquests ingressos són prestacions patrimonials de caràcter públic de l'article 31.3 CE i, en conseqüència, el seu establiment s'hauria de fer mitjançant llei.

No obstant això, també podem afirmar que aquest principi de reserva de llei no s'aplica amb la mateixa intensitat en aquestes prestacions que en d'altres (impostos). Aquesta idea l'hem de situar en la línia de la jurisprudència del Tribunal Constitucional, en la virtut del qual s'ha admès una flexibilitat del principi de reserva de llei per alguna de les categories tributàries, en particular per a les taxes (vegeu la STC 233/1999). Per tant, si dins del concepte legal de *tribut* (entès com a impost, taxa i contribució especial de l'article 2 LGT) el Tribunal Constitucional ha reconegut una certa relaxació del principi de reserva de llei en l'àmbit de les taxes, aquesta relaxació també es podria estendre a altres prestacions patrimonials coactives diferents del tribut (quota pagades als col·legis professionals).

Lectura recomanada

STC 182/1997, de 28 d'octubre.

El problema principal és que aquests ingressos no són recaptats per una administració pública en sentit estricte. Per a deixar constància dels problemes que planteja el concepte de *tribut* en aquest àmbit i, sense ànim exhaustiu, encara es poden esmentar més exemples. La STC 182/1997 va abordar el tema de les *prestacions per incapacitat laboral transitòria dels treballadors a càrrec dels empre-*

saris. Es tractava d'analitzar la naturalesa dels pagaments que els empresaris estan obligats a fer als seus treballadors en casos d'incapacitat laboral transitòria d'aquests. El Tribunal va rebutjar que aquests pagaments tinguessin naturalesa tributària, però va admetre que podien encaixar en la categoria més àmplia de prestacions patrimonials de caràcter públic de l'article 31.3 CE.

El Tribunal Constitucional ha admès, així, la possibilitat que aquestes prestacions no consisteixin necessàriament en un pagament a ens públic, sinó a altres ciutadans (treballadors). Aquest pagament rebria la qualificació de prestació patrimonial de caràcter públic quan és el resultat de desplaçar als particulars (empresaris) la càrrega econòmica que li correspondria suportar a l'Estat en compliment de les funcions públiques que la Constitució li encomana. La prestació patrimonial no és un ingrés públic *stricto sensu*, ja que no es fa a un ens públic sinó que s'articula entre empresari i treballador. En canvi, amb això s'aconsegueix una reducció de la despesa pública que li correspondria suportar a l'Estat. La coactivitat, com a característica fonamental de la prestació patrimonial de caràcter públic, sí que és present en aquest supòsit, ja que es tracta d'una obligació imposada a la ciutadania pel poder públic.

Amb això es posa de manifest que, per estar en presència d'una prestació patrimonial de caràcter públic, no és un requisit indispensable que el pagament es faci a un ens públic. El caràcter públic de la prestació es presenta, en aquest cas, com una reducció de la despesa pública i com una translació a la ciutadania de la càrrega que hauria de suportar l'Estat.

Aquesta amplitud del concepte de *prestació patrimonial de caràcter públic* ha comportat en l'actualitat que es qüestioni la naturalesa jurídica de noves figures, com és el cas de la denominada *compensació equitativa per còpia privada*, coneguda popularment com a *cànon digital*. Es tracta d'un pagament que han de fer els fabricants o importadors de determinats productes digitals (CD, DVD o MP3) que es distribueixen al mercat espanyol. Els venedors al detall són responsables solidaris del pagament i els consumidors en suporten el cost mitjançant repercussió. El pagament no es a un ens públic, sinó a les entitats de gestió de drets d'autor (Societat General d'Autors i Editors, SGAE). La finalitat del pagament és compensar/indemnitzar els autors de les obres per la pèrdua d'ingressos que els comporta el fet que els consumidors les utilitzin per a ferne còpies d'ús privat. El cànon digital es regula mitjançant llei, però per a determinar algun dels seus elements essencials es remet a una ordre ministerial.

Lectura recomanada

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 regulació del cànon digital s'efectua en l'article 25 del Reial decret legislatiu 1/1996, de 12 d'abril, pel qual s'aprova el Text refós de la llei de propietat intel·lectual (modificat per la Llei 23/2006, de 7 de juliol). En canvi, la quantia o l'import de la compensació s'estableix en l'Ordre ministerial, de 18 de juny de 2008 (Ordre PRE/1743/2008, de 18 de juny, per la qual s'estableix la relació d'equips, aparells i suports materials subjectes al pagament de la compensació equitativa per còpia privada, les quantitats aplicables a cadascun i la distribució entre les diferents modalitats de reproducció).

Si considerem que el denominat *cànon digital* és un tribut o una prestació patrimonial de caràcter públic, es podrien plantejar dubtes sobre la seva constitucionalitat perquè no respecta l'article 31.3 CE. Per contra, si sostenim que es tracta d'una mera indemnització o d'un pagament privat, no es plantejaria aquest problema. A favor del primer argument trobem la nota de la coactivitat (és una prestació imposada pels poders públics); no obstant això, s'hi podria plantejar algun interrogant, atès que l'ingrés no es fa a un ens públic, sinó a les entitats de gestió de drets d'autor.

Lectura recomanada

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

Aquest inconvenient es podria salvar tenint en compte el concepte ampli de *prestació patrimonial de caràcter públic* que ha mantingut el Tribunal Constitucional en el cas de la prestació per incapacitat laboral transitòria (STC 182/1997). El Tribunal considera que hi ha una prestació de l'article 31.3 fins i tot quan el pagament no es fa a un ens públic. Si bé és cert que, en aquest cas, hi havia una finalitat de finançar la despesa pública i la translació d'aquesta càrrega als empresaris. No obstant això, en el cas del cànon digital, l'Estat no té cap obligació de compensar els autors pels seus ingressos més baixos. No es tracta de finançar una despesa pública que correspondria realitzar a l'Estat, tret que entenguem que hi ha una finalitat pública de protecció del patrimoni cultural. En fi, com es pot observar, es tracta d'un tema discutible en el qual podem trobar arguments en ambdós sentits.

A manera de conclusió, després d'haver examinat l'amplitud amb la qual es configuren les prestacions patrimonials de caràcter públic, interessa destacar les idees generals següents:

- Les prestacions patrimonials de caràcter públic constitueixen una categoria més àmplia que la definició legal de tributs (impostos, taxes i contribucions especials).

- Les prestacions patrimonials de caràcter públic solament es poden establir de conformitat amb la llei (article 31.3 CE).

- La característica fonamental de les prestacions patrimonials de caràcter públic és la coactivitat, en els termes que ha assenyalat el Tribunal Constitucional (STC 185/1995).

- El concepte ampli de *prestació patrimonial de caràcter públic* no exigeix que el pagament es faci a un ens públic, sinó que n'hi ha prou que hi hagi una finalitat pública. Determinats pagaments realitzats a subjectes privats poden tenir també la consideració de prestació patrimonial si compleixen amb els requisits de coactivitat i finalitat pública (STC 182/1997).

- Un dels principals problemes consisteix a determinar en quina mesura els principis constitucionals de justícia tributària i reserva de llei (article 31,

apartats 1 i 3 CE) s'apliquen a les prestacions patrimonials de caràcter públic.

4. Principis constitucionals del sistema tributari

Els principis constitucionals del sistema tributari s'esmenten expressament en l'article 31 de la Constitució.

> 1. Tots contribueixen al sosteniment de les despeses públiques d'acord amb la seva capacitat econòmica mitjançant un sistema tributari just inspirat en els principis d'igualtat i progressivitat que, en cap cas, no té abast confiscatori.
>
> 2. La despesa pública realitza una assignació equitativa dels recursos públics i la seva programació i execució responen als criteris d'eficiència i economia.
>
> 3. Només es poden establir prestacions personals o patrimonials de caràcter públic de conformitat amb la llei.

Dins d'aquest precepte podem distingir els principis aplicables als tributs i aquells que tenen més relació amb la despesa pública, entenent que ambdós estan relacionats a causa de la connexió existent entre ingressos i despeses. Entre els principis aplicables al sistema tributari hem d'assenyalar els principis de generalitat, capacitat econòmica, justícia, igualtat, progressivitat i no-confiscatorietat. D'altra banda, la despesa pública ha de respondre als principis d'assignació equitativa i d'eficiència i economia a la programació i execució de la despesa. A més, hem de tenir en compte el principi de reserva de llei que s'estableix en matèria de prestacions patrimonials de caràcter públic.

4.1. Principi de generalitat

El principi de generalitat es manifesta en l'article 31.1 de la Constitució quan s'afirma que "tots contribueixen al sosteniment de les despeses públiques". En els seus orígens, el principi de generalitat pretenia evitar la concessió de privilegis a determinats col·lectius o classes socials de manera arbitrària pels governs totalitaris de l'Antic Règim. En la versió actual, el principi de generalitat ha de ser interpretat en el sentit que totes les persones poden estar subjectes al pagament de tributs. Això significa que poden ser obligats tributaris tota classe de persones, ja tinguin o no personalitat jurídica, siguin o no nacionals i tant si són resident o com si no ho són.

> El principi de generalitat comprèn persones físiques, jurídiques i ens sense personalitat jurídica (herències jacents o comunitats de béns), i es relaciona amb el principi de territorialitat en incloure, igualment, els no-residents que realitzen fets imposables a Espanya.

Si analitzem la imposició sobre la renda a Espanya és fàcil apreciar el principi de generalitat. Totes les persones que obtinguin rendes a Espanya poden estar subjectes al pagament de tributs. Així succeeix en l'IRPF i l'impost de societats per a persones físiques i jurídiques residents que tributen per la seva renda mundial (tant l'obtinguda a Espanya com a l'estranger). El principi de generalitat també afecta els no-residents que tributen a Espanya d'acord amb un criteri de territorialitat. L'impost sobre la renda dels no-resi-

dents subjecta al seu pagament a les persones físiques i jurídiques i altres entitats sense personalitat que, tot i no ser residents fiscals a Espanya, obtinguin rendes al nostre país.

Les notes característiques del principi de generalitat són l'abstracció i la impersonalitat, oposades a una subjecció *intuitu personae*[6]. D'acord amb aquestes característiques, la jurisprudència ha assenyalat que la generalitat no significa que tots els tributs hagin d'afectar tota la ciutadania i que és compatible amb la subjecció a un tribut d'un sector o grup de persones determinats. El principi de generalitat impedeix la concessió de privilegis a determinades persones o grups sense justificació, de manera discriminatòria.

(6)STS de 2 de juny de 1986.

El principi de generalitat es connecta amb el principi d'igualtat. No és possible que un col·lectiu determinat estigui exempt del pagament de tributs i un altre en situació idèntica no ho estigui. En canvi, sí és d'acord amb aquest principi establir una exempció per a tots els que es troben en una mateixa situació. El principi de generalitat és, per tant, compatible amb l'establiment d'exempcions i altres beneficis fiscals sempre que es respecti el principi d'igualtat.

Exemple

L'alumna García García s'ha matriculat al grau d'Administració i Direcció d'Empreses de la Universitat Pública X. La Universitat li ha concedit una beca d'estudis per un import de 1.000 euros. Aquestes beques estan exemptes del pagament de tributs. Està d'acord amb el principi de generalitat que determinades rendes n'estiguin exemptes i d'altres no?

Sí, les exempcions estan d'acord amb al principi de generalitat sempre que respectin també altres principis, com el d'igualtat i no-discriminació. Està d'acord amb el principi de generalitat que estiguin exemptes al pagament d'un impost sobre la renda les beques per a cursar estudis i que no gaudeixin d'aquesta exempció els sous o salaris procedents del treball. Aquesta exempció es justifica també en la capacitat econòmica, ja que les persones beneficiàries d'una beca han demostrat un nivell d'ingressos inferior. En canvi, seria contrari al principi de generalitat (i també d'igualtat) que només hi estiguessin exemptes les beques obtingudes per un determinat col·lectiu de persones en funció de la seva raça o religió.

La compatibilitat entre el principi de generalitat i la concessió de beneficis fiscals s'ha de fonamentar en raons de política econòmica i social. El Tribunal Constitucional ha assenyalat que l'exempció és una fallida del principi de generalitat, però és constitucionalment vàlida sempre que respongui a finalitats d'interès general que la justifiquin, i queda proscrita en cas contrari.

Lectura recomanada

STC 10/2005, de 20 de gener.

Exemple

L'establiment d'un mínim exempt en l'IRPF està d'acord amb el principi de generalitat perquè afecta totes les persones que es trobin en aquesta situació (mínim personal i familiar). La seva justificació es troba en raons de caràcter econòmic i social, ja que es pretén no gravar les quantitats indispensables, destinades al manteniment d'una persona i la seva família. En canvi, resulta contrària al principi de generalitat una exempció en l'IAE a favor de les caixes d'estalvi, per determinades activitats, mentre que aquesta exempció no es preveu per a altres entitats financeres. També resultaria contrari als principis de generalitat i igualtat l'establiment d'exempcions a favor d'una confessió religiosa determinada. Per això, els beneficis fiscals establerts inicialment per a la Santa Seu s'han estès també a les confessions evangèlica, israelita i islàmica (vegeu l'Acord entre l'Estat espanyol i la Santa Seu sobre assumptes econòmics, de 3 de gener de 1979, i les lleis per les

Lectura recomanada

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

quals s'aproven els acords de cooperació amb altres confessions: lleis 24, 25 i 26, de 10 de novembre de 1992).

Altres casos que es podrien analitzar des de la perspectiva dels principis de generalitat i igualtat són els règims fiscals especials establerts per determinades empreses. Com a exemple podem esmentar el tractament tributari especial de què gaudeix el Grupo Telefónica en l'àmbit de les hisendes locals. Tradicionalment, aquesta empresa estava exempta del pagament de tot tipus de tributs. El Decret llei, de 25 d'agost de 1924, va autoritzar a l'Estat la contractació amb aquesta companyia del servei de telecomunicacions. El Decret, de 31 d'octubre de 1946, va establir un règim especial per a Telefónica, que consistia a substituir la totalitat dels seus deutes tributaris per un percentatge que sobre els seus ingressos hauria d'abonar a l'Estat. El sistema descrit, conegut per la nostra jurisprudència sota la qualificació de *pacte solemne*, va anar perdent la seva raó de ser i no tenia cabuda en un ordenament constitucional.

Per aquest motiu, la Llei 15/1987, de 30 de juliol, va derogar aquest règim, però va establir determinades excepcions en la tributació local. L'exposició de motius de la norma indica que amb relació al sistema fiscal estatal i autonòmic és perfectament factible l'assimilació de la situació fiscal de la Compañía Telefónica Nacional de España a la de qualsevol altra persona jurídica subjecte passiu de les figures tributàries que els integren. No obstant això, la qüestió es considera molt diferent si es considera des de l'òptica de les hisendes locals: "La pluralitat de subjectes actius exaccionadors, la diversitat d'ordenances locals amb la subsegüent multiplicitat de tipus, tarifes i sistemes de gestió previstos; els innombrables esdeveniments i conductes que integren els fets imposables de les taxes i contribucions especials locals; tot això unit a la circumstància que els serveis de la companyia es presten en la pràctica totalitat de les corporacions municipals i provincials integrants de l'Estat espanyol, imposen de manera inevitable l'adopció d'una solució que, respectant els drets i interessos de les entitats locals, propiciï que la companyia pugui fer front a les seves obligacions tributàries envers les mateixes sense que això li irrogui una pressió fiscal indirecta i uns costos de gestió que convertirien el compliment d'aquestes obligacions en insuportablement onerós per al subjecte passiu" (exposició de motius de la Llei 15/1987).

Doncs bé, aquesta solució consisteix a substituir el pagament de tributs i preus públics locals per una compensació anual en metàl·lic. S'exceptuen d'aquest règim compensatori els deutes de l'IBI perquè es considera que, en ser un tribut de base cadastral, les exempcions subjectives han de ser limitades perquè el cadastre tingui tanta informació com sigui possible. La compensació ha de ser satisfeta trimestralment pel Grupo Telefónica als ajuntaments i diputacions provincials i consisteix en un 1,9% dels ingressos bruts procedents de la facturació que obtingui en cada terme municipal i en un 0,1% dels que obtingui en cada demarcació provincial, respectivament (article 4 de la Llei 15/1987). La manera de calcular aquesta compensació es desplega amb detall en el Reial decret 1334/1988, de 4 de novembre.

4.2. Principi de capacitat econòmica

La Constitució afirma que "tots han de contribuir al sosteniment de les despeses públiques d'acord amb la seva capacitat econòmica (...)". La capacitat econòmica és la riquesa o aptitud d'una persona per a fer front al pagament de tributs.

Hi ha diferents indicadors de capacitat econòmica, els uns constitueixen una manifestació directa (la renda o el patrimoni) i els altres són més aviat una manifestació indirecta (el consum de béns o serveis). L'exponent més clar de capacitat econòmica és efectivament la renda o el patrimoni d'una persona. El consum també és un fet indicatiu de capacitat econòmica, encara que en aquest cas la capacitat econòmica no es manifesti de manera tan directa.

Exemple

No té, necessàriament, més capacitat econòmica la persona que consumeix més quantitat d'un producte determinat que una altra. Pot succeir que qui n'adquireixi més quantitat sigui, per exemple, perquè té família nombrosa, la qual cosa li ocasionarà una despesa més elevada.

El principi de capacitat econòmica, aplicable al sistema tributari, significa que el legislador només pot establir tributs que gravin matèries indicatives de capacitat econòmica. Tots els tributs han de pivotar sobre el principi de capacitat econòmica, sense que sigui possible l'establiment de tributs que no tinguin en compte aquest principi. Ara bé, aquest plantejament ha de ser matisat en un doble sentit.

En primer lloc, la capacitat econòmica que s'ha de considerar en l'establiment i regulació dels tributs pot ser manifestació d'una riquesa real o potencial. En cap cas, no es poden gravar rendes o riqueses inexistents o aparents. Això representa una important modulació al principi de capacitat econòmica entès en sentit estricte, ja que, a més de les manifestacions directes i immediates de riquesa, és possible gravar una riquesa potencial, això és, una renda que no existeix materialment però que potencialment podria existir.

Exemple

El Sr. Antuña té un segon habitatge sense llogar i en la seva declaració de l'IRPF ha d'incloure una renda en concepte d'aquest habitatge. Està justificat aquest gravamen encara que l'immoble no generi realment cap renda?

L'IRPF sotmet a gravamen les denominades *imputacions de rendes immobiliàries* (article 85 de la Llei de l'IRPF). Es tracta de gravar els béns immobles desocupats, que no generen rendiments de capital immobiliari ni estan afectes a una activitat econòmica. Pensem en un segon habitatge, diferent de l'habitatge habitual, que està sense arrendar i en el qual no s'exerceix cap negoci. A l'efecte de l'IRPF els propietaris han de declarar en concepte de renda una quantitat sobre el valor cadastral de l'habitatge (1,1 o 2 % segons hagi estat revisat o no aquest valor). Es tracta d'una renda fictícia, en el sentit que no existeix, però potencial, perquè aquest immoble podria generar rendes en cas que estigués arrendat o s'utilitzés per a l'acompliment d'una activitat econòmica.

En segon lloc, el principi de capacitat econòmica no és l'únic criteri que justifica l'establiment de tributs, encara que amb més o menys intensitat ha de ser present en els seus elements essencials. Hi ha altres raons per les quals s'estableixen tributs, diferents de la pura finalitat contributiva, i que poden ser compatibles amb el principi de capacitat econòmica. Ens estem referint als tributs amb finalitats parafiscals que responen a criteris de política econòmica general i a altres principis i finalitats continguts en la Constitució, diferents del deure de contribuir de l'article 31.

De tot l'anterior, hem de destacar que el principi de capacitat econòmica és predicable de tot el sistema tributari. Tots els tributs (impostos, taxes i contribucions especials) han de tenir present en la seva configuració el principi de capacitat econòmica, si bé aquest principi es manifesta amb més intensitat en uns casos que en d'altres.

4.3. Principi d'igualtat

La igualtat és un dels valors superiors de l'ordenament jurídic, tal com disposa l'article 1 de la Constitució. El principi d'igualtat figura en diversos articles del text constitucional però amb un abast i contingut diferents. Hem de distingir el principi d'igualtat que figura en els articles 9 i 14 del principi d'igualtat tributària de l'article 31. L'article 14 de la Constitució assenyala que "els espanyols són iguals davant la llei, sense que pugui prevaler cap discriminació per raó de naixement, raça, sexe, religió, opinió o qualsevol altra condició o circumstància personal o social" i l'article 9 imposa als poders públics el deure de promoure les condicions i remoure els obstacles perquè la igualtat sigui real i efectiva. L'article 14 preveu una igualtat formal davant la llei i l'article 9 dóna cobertura al principi d'igualtat com a igualtat material o substancial. El Tribunal Constitucional ha assenyalat que el principi d'igualtat tributària de l'article 31 difereix de la igualtat de l'article 14.

Lectura recomanada

STC 159/1997, de 2 d'octubre.

Les raons d'aquesta distinció són fonamentalment de caràcter processal. La igualtat davant la llei de l'article 14 pot ser objecte d'un recurs d'empara; no succeeix el mateix amb la igualtat del sistema tributari de l'article 31. Aquesta pot ser objecte d'altres mecanismes de control de la constitucionalitat, però no d'un recurs d'empara. El recurs d'empara està establert per a la tutela dels article 14-29 i 30.2. El Tribunal Constitucional ha assenyalat que la igualtat de l'article 14 està basada en raons subjectives, mentre que la de l'article 31 té un fonament objectiu basat en el repartiment de la càrrega tributària. Això no significa que no hi pugui haver normes tributàries contràries a l'article 14, això serà possible quan la discriminació estigui basada en una diferenciació subjectiva. Malgrat això, en la pràctica i en la majoria dels casos, el Tribunal Constitucional ha considerat que la discriminació en matèria tributària forma part de l'article 31 i no del 14.

Al principi d'igualtat en matèria tributària se li pot aplicar la doctrina del Tribunal Constitucional sobre la interpretació de la igualtat de l'article 14, però per les raons processals apuntades s'ha fet necessari distingir entre ambdós aspectes del principi d'igualtat. La igualtat no significa que totes les situacions hagin de rebre el mateix tractament, això seria discriminatori. La igualtat ha de tenir presents les desigualtats, de manera que es proporcioni un tracte igual a allò que és igual i un tracte desigual a allò que és desigual. D'acord amb aquesta premissa, el principi d'igualtat admet diferenciacions de tracte sempre

que estiguin justificades de manera objectiva i raonable. El problema rau a establir uns termes de comparació adequats i a determinar si la diferenciació està justificada.

Exemple

El Sr. Pérez està casat amb la Sra. Rodríguez, tenen dos fills menors d'edat, un dels quals amb una minusvalidesa del 33%. També conviu amb ells la mare de la Sra. Rodríguez, de 80 anys i amb una minusvalidesa del 50%. El salari que obté el Sr. Pérez és el mateix que el que obté el seu germà, però aquest viu sol, no està casat, ni té fills. Tot i que ambdós germans guanyen el mateix, el Sr. Pérez ha de pagar una quota d'IRPF inferior que la que ha d'abonar el seu germà solter. És contrari al principi d'igualtat que, amb el mateix salari, un germà hagi de pagar més que un altre en la seva declaració de la renda?

L'IRPF és un impost que té en compte les circumstàncies personals i familiars del contribuent. L'IRPF considera les desigualtats existents i concedeix beneficis fiscals en funció d'això, com és el cas de la minusvalidesa o el nombre de fills o ascendents a càrrec del contribuent. Tractar per igual totes aquestes situacions i no tenir en compte aquestes desigualtats seria contrari al principi d'igualtat, ja que en aquest cas la diferenciació efectuada respon a criteris objectius i raonables (minusvalidesa o càrregues familiars).

El Tribunal Constitucional va considerar contrari al principi d'igualtat tributària l'obligació per als membres de la unitat familiar de tributar conjuntament. Mentre que una persona casada estava obligada a tributar juntament amb el seu cònjuge, no ho estava una persona soltera. Considerant l'escala progressiva de l'IRPF, el resultat podia ser una tributació més elevada del matrimoni que de les persones solteres, ja que els primers havien de declarar conjuntament. La STC 45/1989 va declarar inconstitucional l'obligació de tributació conjunta que establia la Llei de l'IRPF de 1978 i des de llavors la tributació conjunta es configura com una opció de la unitat familiar, però no com una obligació.

El principi d'igualtat tributària està estretament relacionat amb els principis de capacitat econòmica i progressivitat. El Tribunal Constitucional ha assenyalat en diverses sentències que la igualtat en l'àmbit tributari s'ha de posar en connexió amb aquests principis i, per aquest motiu, la igualtat de l'article 31 difereix de la igualtat subjectiva de l'article 14.

Lectura recomanada

STC 45/1989, de 20 de febrer.

El principi d'igualtat tributària ha adquirit en les últimes dècades un protagonisme important en el dret internacional i fonamentalment en el dret comunitari. Les llibertats comunitàries i les seves relacions amb el principi de no-discriminació han donat lloc a un abundant nombre de pronunciament del Tribunal de Justícia de la Unió Europea. En aquest context el principi d'igualtat es planteja a l'hora d'establir una tributació diferent per a residents/no-residents i si aquesta distinció està o no justificada.

Lectura recomanada

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

Un dels objectius de la UE és la consecució d'un mercat comú (article 2 TCE). Per a aconseguir-ho s'han establert una sèrie de llibertats la infracció de les quals comporta, la majoria de les vegades, una discriminació entre nacionals d'estats membres. La lliure circulació de mercaderies, persones, serveis i capitals es construeixen sobre el principi de no-discriminació o, dit d'una altra manera, sobre la necessitat d'establir un tracte nacional per als no-nacionals. Les quatre llibertats comunitàries comprenen dos principis generals: la lliure circulació transfronterera (accés al mercat) i la prohibició de discriminació (igualtat al mercat).

4.4. Principis de progressivitat i no-confiscatorietat

La progressivitat ha estat definida com "aquella característica del sistema tributari segons la qual, a mesura que augmenta la riquesa dels subjectes passius, augmenta la contribució en proporció superior a l'increment de riquesa" (Martín Delgado). El Tribunal Constitucional ha manifestat en diverses ocasions que el principi de progressivitat no impedeix que hi hagi tributs amb un tipus de gravamen proporcional, sinó que la progressivitat s'ha de predicar del sistema tributari en el seu conjunt. Aquest principi es compleix fonamentalment mitjançant l'existència d'un impost sobre la renda progressiu, com és l'IRPF, en el qual mitjançant l'aplicació de la tarifa es grava l'augment de la riquesa de manera esglaonada.

La no-confiscatorietat es configura com un límit a la progressivitat. D'aquesta manera seria inconstitucional un tribut la progressivitat del qual arribés a privar el subjecte passiu de les seves rendes i propietats, com seria el cas d'un IRPF amb un tipus mitjà de gravamen del 100% de la renda.

Lectura recomanada

SSTC 27/1981 i 233/1999.

La confiscatorietat entesa d'aquesta manera s'ha de distingir de la confiscació. Tots els tributs poden ser considerats confiscatoris o onerosos, no obstant això, el que és inconstitucional és que tinguin un abast confiscatori, això és, que la tributació arribi a esgotar la riquesa imposable del subjecte passiu.

El Tribunal Suprem va afirmar que es vulnerava el principi de no-confiscatorietat en els preceptes reglamentaris de l'IRPF en els quals s'augmentava del 15% al 20% el tipus de retenció que s'havia de practicar sobre les rendes satisfetes a professionals en concepte de pagament a compte. El Tribunal Suprem va considerar que aquest percentatge fix, independentment del nivell d'ingressos del contribuent, en ser superior al graó inicial de la tarifa de l'impost, podria tenir efectes confiscatoris en els professionals de rendes més baixes. El Tribunal va assenyalar que aquestes retencions poden depassar les quotes de l'impost i obligarien els subjectes passius a satisfer-les acudint a recursos diferents dels rendiments de la seva activitat.

Lectura recomanada

STS, de 10 de juliol de 1999.

No obstant això, els tribunals a penes s'han pronunciat sobre l'aplicació del principi de no-confiscatorietat. Això es deu al fet que la progressivitat ja troba el seu propi límit en el principi de capacitat econòmica. La capacitat econòmica, com a capacitat contributiva que és, funciona per si mateixa com a límit de la progressivitat, fins al punt que alguns autors han considerat la no-confiscatorietat com una previsió tautològica.

4.5. Principi de justícia

La justícia és el resultat de l'aplicació dels principis anteriors. La Constitució assenyala en l'article 31.1 que aquests principis inspiren un sistema tributari just.

L'ordenament d'un sistema tributari just s'aconsegueix amb la plasmació i el respecte d'aquests principis en les normes de l'ordenament tributari.

4.6. Principi de reserva de llei

El principi de reserva de llei en matèria tributària es recull en l'article 31.3 de la Constitució en el qual s'afirma que "només es poden establir prestacions personals o patrimonials de caràcter públic de conformitat amb la llei" (article 31.3). Deixant de banda les prestacions personals, ens centrarem en les de caràcter patrimonial que són les que interessen a aquests efectes.

Les prestacions patrimonials de caràcter públic estan sotmeses al principi de reserva de llei, la qual cosa inclou tant els tributs pròpiament dits com les denominades *exaccions parafiscals*. El principi de reserva de llei que proclama la Constitució no es refereix exclusivament al tribut entès com a impost, taxa o contribució especial, sinó al concepte més ampli de prestació patrimonial de caràcter públic.

El concepte de *prestacions patrimonials de caràcter públic* s'ha d'interpretar d'acord amb la jurisprudència del Tribunal Constitucional, de la qual es deriva que la nota fonamental és la coactivitat de l'ingrés públic. En conseqüència, altres ingressos públics que la llei no classifica com a tributs, però que són coactius, estarien igualment sotmesos al principi de reserva de llei. Així succeeix, per exemple, amb les cotitzacions a la Seguretat Social o amb les ja estudiades exaccions parafiscals.

El principi de reserva de llei es projecta en la Constitució sobre altres classes d'ingressos públics, com, per exemple, els ingressos derivats del deute públic (article 135.1 CE), els procedents del patrimoni (article 132.3 CE) o els derivats de monopolis (article 128.2 CE). Aquest principi es manifesta, per tant, en tots els instituts de l'ordenament financer i no, exclusivament, en l'àmbit tributari. Ara bé, aquest principi té un desenvolupament jurisprudencial més gran en la categoria dels tributs, atesa la importància que representa en l'àmbit dels ingressos públics.

El reconeixement constitucional del principi de reserva de llei en matèria tributària es completa amb l'article 133, que estableix en els seus tres primers apartats el següent:

> "1. La potestat tributària per a establir els tributs correspon exclusivament a l'Estat, mitjançant llei.
>
> 2. Les comunitats autònomes i les corporacions locals poden establir i exigir tributs, d'acord amb la Constitució i les lleis.
>
> 3. Tot benefici fiscal que afecti els tributs de l'Estat s'ha d'establir en virtut de llei."

Lectura recomanada

STC 19/1987, FJ 4.

Amb això es consagra el principi de reserva de llei en l'establiment de tributs, tant en l'àmbit estatal, autonòmic com local. I això es confirma en diverses normes amb rang de llei en les quals s'estableix una reserva en favor de determinats aspectes dels tributs. Una abundant jurisprudència també indica que hi ha determinades matèries que, com que afecten la mateixa configuració del tribut, només es poden establir mitjançant llei. Es tracta dels denominats *elements essencials*, com ara el fet imposable, els subjectes passius, la base imposable, la base liquidable, el tipus de gravamen o les quotes. Tots aquests elements resulten essencials per a l'establiment i configuració dels tributs.

No obstant això, hem de tenir present que el principi de reserva de llei no s'aplica amb la mateixa intensitat en totes les categories tributàries. El Tribunal Constitucional ha admès en diverses ocasions una certa flexibilitat d'aquest principi amb relació a alguns tributs, com és el cas de les taxes. Una cosa similar succeeix amb altres principis constitucionals, com el de capacitat econòmica, que es manifesta amb més intensitat en el cas dels impostos que en les taxes.

El legislador ha recollit el principi de reserva de llei en matèria tributària en l'article 8 de l'LGT, en el qual s'afirma que, en tot cas, s'han de regular per llei determinades matèries.

> "a. La delimitació del fet imposable, de la meritació, de la base imposable i liquidable, la fixació del tipus de gravamen i dels altres elements directament determinants de la quantia del deute tributari, i també l'establiment de presumpcions que no admetin prova en contra.
>
> b. Els supòsits que donen lloc al naixement de les obligacions tributàries de realitzar pagaments a compte i el seu import màxim.
>
> c. La determinació dels obligats tributaris previstos en l'apartat 2 de l'article 35 d'aquesta Llei i dels responsables.
>
> d. L'establiment, modificació, supressió i pròrroga de les exempcions, reduccions, bonificacions, deduccions i altres beneficis o incentius fiscals.
>
> e. L'establiment i modificació dels recàrrecs i de l'obligació d'abonar interessos de demora.
>
> f. L'establiment i modificació dels terminis de prescripció i caducitat, i també de les causes d'interrupció del còmput dels terminis de prescripció.
>
> g. L'establiment i modificació de les infraccions i sancions tributàries.
>
> h. L'obligació de presentar declaracions i autoliquidacions referides al compliment de l'obligació tributària principal i la de pagaments a compte.

i. Les conseqüències de l'incompliment de les obligacions tributàries respecte de l'eficàcia dels actes o negocis jurídics.

j. Les obligacions entre particulars resultants dels tributs.

k. La condonació de deutes i sancions tributàries i la concessió de moratòries i quitacions.

l. La determinació dels actes susceptibles de reclamació en via economicoadministrativa.

m. Els supòsits en què escaigui l'establiment de les intervencions tributàries de caràcter permanent."

Pel que fa a aquest precepte, convé fer alguna precisió. Primer, que el seu contingut no condiciona el mandat constitucional de la reserva de llei. El precepte legal intenta aclarir i desplegar la reserva de llei que estableix la Constitució, però aquesta reserva existiria de totes maneres, fins i tot sense l'article 8 de l'LGT. Segon, que en pretendre desplegar el contingut de la reserva de llei constitucional omet determinades matèries, la qual cosa pot induir a confusió en considerar que les mateixes no estan reservades. L'article 8, per tant, no s'ha d'interpretar en el sentit que comprèn totes les matèries tributàries reservades a la llei.

D'altra banda, hem d'assenyalar que la reserva de llei en matèria tributària té caràcter relatiu. Això significa que no tota la matèria tributària està vedada a les normes reglamentàries o, dit d'una altra manera, no tota la matèria tributària està reservada a la llei. És possible la intervenció dels reglaments en les qüestions tributàries no reservades al legislador. La jurisprudència ha assenyalat que la reserva de llei es refereix a aquells elements essencials dels tributs, per la qual cosa fora d'aquests o per al seu desenvolupament és possible utilitzar normes reglamentàries. La intervenció de les normes reglamentàries per a regular els elements essencials s'ha de fer a manera de subordinació, complementarietat i desplegament de les previsions legals, però en cap cas no les poden contradir ni establir *ex novo* aquests elements.

Lectura recomanada

SSTC 179/1985, de 19 de desembre, i 233/1999, de 16 de desembre.

Exemple

Les exempcions són un benefici fiscal l'establiment de les quals està reservat a la llei. En el cas de l'IRPF les exempcions s'estableixen en l'article 7 de la Llei reguladora d'aquest impost. Ara bé, el Reglament de l'IRPF desplega diversos aspectes i requisits de les exempcions previstes en la Llei, però no crea noves exempcions. Així, en la lletra l) de l'article 7 de la LIRPF s'estableix una exempció per als premis literaris, artístics o científics, però s'habilita el Reglament perquè determini les condicions que han de reunir aquests premis perquè quedin exempts (l'article 3 del Reglament regula els requisits relatius a la convocatòria).

Exemple

En l'LHL s'estableixen els impostos municipals i els seus elements essencials. Els ajuntaments, mitjançant ordenances fiscals, poden regular els elements essencials d'aquests impostos dins dels límits que els permet l'LHL. L'LHL estableix, per exemple, que el tipus de gravamen de l'IBI per als béns immobles urbans va del 0,4% a l'1,10%, que es pot fins i tot incrementar quan es donin determinades circumstàncies. El tipus de gravamen, com a element essencial del tribut que és, s'estableix d'aquesta manera en l'LHL, però els ajuntaments, en les seves ordenances, tenen potestat per a determinar dins dels mínims i màxims previstos legalment quin és el tipus de gravamen que exigiran. El mateix succeeix quan l'LHL permet als ajuntaments establir una determinada bonificació fins a un percentatge màxim (90%). En aquest cas, som davant un benefici fiscal establert en una llei, però correspon als municipis determinar si l'incorporaran a les seves ordenances i en quina mesura, sempre dins dels límits que autoritzi la llei.

5. Classificació dels ingressos de les administracions públiques

En aquest apartat s'enumeren i comenten breument els diferents recursos o ingressos de les entitats territorials en les quals es divideix l'Estat espanyol. Es tracta de mostrar els diferents ingressos públics (de naturalesa privada i pública) i d'assenyalar-ne el caràcter tributari, creditici o patrimonial. No es fa una anàlisi exhaustiva de cadascun dels recursos, sinó que s'exposen les classificacions dels recursos que figuren en la Constitució i en les lleis. Finalment, també s'apunten algunes notes sobre el sistema de recursos propis de la Hisenda de la Unió Europea.

Lectura recomanada

L. Sánchez Serrano (1997). *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Constitucional*. Madrid: Marcial Pons.

D'acord amb l'article 137 de la Constitució, l'Estat s'organitza territorialment en municipis, províncies i comunitats autònomes. La Constitució confereix a totes aquestes entitats autonomia per a la gestió dels seus respectius interessos. En els apartats anteriors hem analitzat les diferents categories d'ingressos públics dels quals es nodreixen les administracions; correspon en aquest punt determinar l'assignació que se'n fa a cadascuna de les entitats territorials que es configuren en la Constitució.

Lectura recomanada

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

5.1. Hisenda estatal

Una classificació dels ingressos públics és la que distingeix entre ingressos de dret públic i de dret privat. Aquesta distinció és present en l'àmbit de l'Estat, les comunitats autònomes i les hisendes locals. A diferència del que succeeix amb les comunitats autònomes, la Constitució no preveu un catàleg dels recursos financers de la Hisenda estatal. Hem d'acudir a diversos preceptes del text constitucional per determinar quins són aquests recursos. Així podem esmentar els ingressos tributaris (article 133.1), crediticis (article 135), patrimonials (article 132.3) o monopolístics (article 128.2).

La legislació ordinària tampoc no preveu un catàleg detallat dels recursos de la Hisenda estatal, però sí que n'efectua una classificació genèrica. L'article 5.2 de la Llei general pressupostària preveu aquesta distinció quan assenyala que "els drets de la Hisenda pública estatal es classifiquen en drets de naturalesa pública i de naturalesa privada". Entre els primers, hi ha els tributs i els altres drets de contingut econòmic la titularitat dels quals correspon a l'Administració general de l'Estat i els seus organismes autònoms que derivin de l'exercici de potestats administratives. Entre els ingressos de dret públic (drets de naturalesa pública) se citen expressament els tributs i s'al·ludeix a una categoria en la qual podrien tenir cabuda diverses classes de recursos de dret públic: altres drets de contingut econòmic. La recaptació dels ingressos de dret públic es duu a terme de conformitat amb normes de dret públic, la qual cosa implica un

règim de prerrogatives i potestats (articles 9-18 de l'LGP). Quant als ingressos de dret privat (drets de naturalesa privada), la seva efectivitat es duu a terme amb subjecció a normes i procediments del dret privat (article 19 de l'LGP).

5.2. Comunitats autònomes

La Constitució assenyala que les comunitats autònomes gaudeixen d'autonomia financera per al desplegament i execució de les seves competències (article 156) i preveu, a continuació, una relació dels ingressos que integren la Hisenda de les comunitats autònomes (article 157).

Lectura recomanada

STC 239/2002, d'11 de desembre.

a) Impostos cedits totalment o parcialment per l'Estat, recàrrecs sobre impostos estatals i altres participacions en els ingressos de l'Estat.

b) Els seus propis impostos, taxes i contribucions especials.

c) Transferències d'un fons de compensació interterritorial i altres assignacions amb càrrec als pressupostos generals de l'Estat.

d) Rendiments que procedeixen del seu patrimoni i ingressos de dret privat.

e) El producte de les operacions de crèdit.

La Constitució preveu les principals fonts d'ingressos públics de les comunitats autònomes, però no les úniques, ja que en aquesta classificació no figuren, per exemple, les multes i sancions o els preus públics. Tots els ingressos que s'enumeren es poden reconduir a la distinció entre ingressos de Dret públic i privat. Els primers representen una importància més gran, amb els tributs al capdavant i, més en particular, els impostos. Les comunitats autònomes es nodreixen tant d'impostos cedits per l'Estat com d'impostos propis.

Entre els ingressos de les comunitats autònomes també adquireixen un significat especial el **Fons de Compensació Territorial i les assignacions amb càrrec als pressupostos de l'Estat**[7].

(7)Article 158 CE i Llei 22/2001, de 27 de desembre.

La Constitució preveu que els pressupostos generals puguin establir una assignació a les comunitats autònomes que dependrà de dos criteris: a) el volum de serveis i activitats estatals que hagin assumit i b) la garantia d'un nivell mínim en la prestació de serveis públics fonamentals en tot el territori espanyol. Per la seva banda, el Fons de Compensació Interterritorial es crea per a corregir els desequilibris econòmics entre les comunitats autònomes i fer efectiu d'aquesta manera el principi de solidaritat de l'article 2 de la Constitució. Els recursos del Fons es destinen a despeses d'inversió i són distribuïts per les Corts Generals entre les comunitats autònomes o, fins i tot, entre les províncies.

Lectura recomanada

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

El catàleg d'ingressos que preveu l'article 157 de la Constitució és completat i matisat en la Llei Orgànica 8/1980, de 22 de setembre, de finançament de les comunitats autònomes (LOFCA). L'article 4 de la LOFCA assenyala que els recursos de les comunitats autònomes estan constituïts pels ingressos següents:

a) Els ingressos procedents del seu patrimoni i altres de dret privat.

b) Els seus propis impostos, taxes i contribucions especials.

c) Els tributs cedits, totalment o parcialment, per l'Estat.

d) La participació en el Fons de Garantia de Serveis Públics Fonamentals.

e) Els recàrrecs que es poguessin establir sobre els tributs de l'Estat.

f) Les participacions en els ingressos de l'Estat amb els fons i mecanismes que estableixin les lleis.

g) El producte de les operacions de crèdit.

h) El producte de les multes i sancions en l'àmbit de la seva competència.

i) Els seus propis preus públics.

j) Assignacions que s'estableixin als pressupostos generals de l'Estat.

k) Transferències del Fons de Compensació Interterritorial.

Si comparem l'enumeració d'ingressos que efectua la Constitució i la LOFCA, destaca la inclusió en aquesta última de **multes i sancions** i de **preus públics**. També s'ha introduït en aquest catàleg la referència expressa al **Fons de Garantia de Serveis Públics Fonamentals**. Aquest fons té per objecte garantir que les comunitats autònomes rebin els mateixos recursos per habitant, en termes de població ajustada o unitat de necessitat, complint així l'objectiu establert en l'article 158.1 de la Constitució. Les assignacions previstes en aquest article s'instrumenten de manera reforçada mitjançant aquest fons de garantia.

Aquesta classificació d'ingressos públics de les comunitats autònomes inclou també els **ingressos de dret privat**: ingressos procedents del seu patrimoni i altres de dret privat. La LOFCA precisa en l'article 5 que aquesta classe d'ingressos comprèn: a) els rendiments o productes de qualsevol naturalesa derivats del patrimoni de les comunitats autònomes i b) les adquisicions a títol d'herència, llegat o donació. La Llei aclareix que el patrimoni de les comunitats autònomes està constituït pels béns i drets reals o personals dels quals és titular, sempre que siguin susceptibles de valoració econòmica i no es trobin afectes a un ús o servei públic (article 5.2 de la LOFCA).

Una de les principals fonts d'ingressos de les comunitats autònomes són els tributs (les lletres b, c i e de la classificació s'hi refereixen expressament). La distinció que es fa és entre **tributs propis i cedits**. Les comunitats autònomes poden establir i exigir els seus propis tributs (impostos, taxes i contribucions especials) dins dels límits que estableix la Constitució i les lleis. Entre els límits dels tributs propis[8] podem assenyalar els següents:

(8)Articles 157 de la CE i 6 i 9 de la LOFCA.

- No poden recaure sobre fets imposables gravats per l'Estat, ni sobre fets imposables gravats pels tributs locals.

- No poden adoptar mesures tributàries sobre béns situats fora del seu territori. En particular, no s'hi poden subjectar elements patrimonials, rendiments o despeses que es localitzin fora del territori de la comunitat autònoma. Tampoc no es poden gravar actes o fets celebrats o realitzats fora del territori de la respectiva comunitat autònoma, ni la transmissió o l'exercici de béns, drets o obligacions que no hagin nascut ni s'haguessin de complir en aquest territori o que el seu adquirent no hi resideixi.

Lectura recomanada

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

- No poden adoptar mesures tributàries que representin un obstacle a la lliure circulació de persones, mercaderies, serveis o capitals.

- No poden adoptar mesures tributàries que repercuteixin de manera efectiva en la fixació de la residència de les persones, en ubicació d'empreses o de capitals. Es tracta d'evitar que el sistema d'ingressos de les comunitats autònomes comporti l'existència de privilegis econòmics o barreres fiscals dins del territori espanyol.

Lectura recomanada

J. Zornoza Pérez (1992/1993). "Tributos propios y recargos de las Comunidades Autónomas". *Documenación Administrativa* (núm. 232-233).

Entre els tributs propis de les comunitats autònomes destaquen els **impostos**. En la mesura que no poden recaure sobre fets imposables gravats per l'Estat, les comunitats autònomes han establert impostos propis sobre les matèries següents: joc del bingo, medi ambient, renda potencial de les terres infrautilitzades, grans superfícies comercials, dipòsits d'entitats de crèdit, aprofitaments cinegètics, sòl sense edificar i edificacions ruïnoses, combustibles derivats del petroli o protecció civil. En molts casos aquests impostos han estat objecte de recursos d'inconstitucionalitat.

Agència Estatal de l'Administració Tributària

En la pàgina web de l'Agència Estatal de l'Administració Tributària es pot trobar una llista dels impostos propis de cada comunitat autònoma. Heu d'accedir a la pàgina i, posteriorment, als enllaços de normativa i fiscalitat autonòmica.

Dins dels ingressos de les comunitats autònomes figuren també els tributs cedits. Es tracta de tributs establerts i regulats per l'Estat, però la recaptació dels quals correspon a la comunitat autònoma, de manera total o parcial. La cessió també pot comprendre competències normatives en la regulació de determinats aspectes del tribut i competències de gestió. Els tributs cedits són en la seva majoria impostos i solament es poden cedir els que la LOFCA estableix i dins d'uns límits (article 11 LOFCA).

Lectura recomanada

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

Els impostos cedits a les comunitats autònomes i els percentatges de cessió quant als seus rendiments són els següents: impost sobre la renda de les persones físiques (50%), impost sobre successions i donacions (100%), impost sobre transmissions patrimonials oneroses i actes jurídics documentats (100%), impost sobre el valor afegit (50%), impostos

especials de fabricació (58%), impost especial sobre determinats mitjans de transport (100%), impost sobre les vendes al detall de determinats hidrocarburs (100%) i tributs sobre el joc (100%). El rendiment que se cedeix es conté en els articles 25 i següents de la Llei 22/2009, de 18 de desembre, per la qual es regula el sistema de finançament de les comunitats autònomes de règim comú i ciutats amb estatut d'autonomia i es modifiquen determinades normes tributàries.

La LOFCA també preveu la possibilitat d'establir el que denomina **recàrrecs sobre impostos**. L'article 12 estableix que les comunitats autònomes poden establir recàrrecs sobre els tributs de l'Estat susceptibles de cessió, excepte en l'impost sobre la venda al detall de determinats hidrocarburs. En el cas de l'IVA i els impostos especials, les comunitats autònomes només poden establir recàrrecs quan tinguin competències normatives sobre els seus tipus de gravamen. Aquesta classe de recàrrecs en cap cas no poden representar una minoració dels ingressos de l'Estat per aquests impostos, ni desvirtuar-ne la naturalesa o estructura.

Lectura recomanada

Ma. A. García Fredes (1994). *La financiación territorial mediante recargos*. Salamanca: Universitat de Salamanca.

Molt poques comunitats autònomes han establert recàrrecs sobre impostos estatals, fins i tot algunes de les que han establert aquests recàrrecs els han derogat posteriorment (Catalunya). Entre les comunitats autònomes que mantenen aquests recàrrecs trobem Madrid o València. Aquesta classe de recàrrecs s'han establert normalment sobre els tributs que graven el joc. Per exemple, a València, mitjançant la Llei 14/1985, de 27 de desembre, de tributació dels jocs d'atzar. Tal com indica l'article 11 de la LOFCA, els tributs sobre el joc són susceptibles de cessió, per tant, es poden establir recàrrecs sobre els mateixos en els termes de l'article 12.

Les comunitats autònomes també poden establir les seves pròpies **taxes i contribucions especials**. Els fets imposables d'aquests tributs es configuren en els mateixos termes que els previstos en l'LGT (article 2), però en aquesta ocasió es limiten a activitats i competències pròpies de les comunitats autònomes. D'aquesta manera, poden establir taxes per la utilització del seu propi domini públic o per la prestació de serveis públics o activitats de la seva competència.

Lectura recomanada

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

Amb relació a les taxes de domini públic, la LOFCA preveu la possibilitat que l'Estat o les entitats locals transfereixin a les comunitats autònomes béns demanials sobre els quals ja s'apliquen les respectives taxes. En aquest cas, aquestes taxes passen a considerar-se com a pròpies de la comunitat autònoma. Les comunitats autònomes també poden establir les seves pròpies contribucions especials, pel que fa a les obres públiques que duguin a terme o els serveis públics que financin. La LOFCA estableix com a límit que la recaptació d'aquestes contribucions especials no pot superar el cost suportat per la comunitat autònomes en la realització d'aquestes obres o en l'establiment o ampliació dels serveis. Aquest límit és diferent en el cas de les contribucions especials que poden exigir les hisendes locals, en les quals s'estableix com a límit el 90% del cost que l'entitat local suporti (article 31 de l'LHL).

Un altre dels ingressos de les comunitats autònomes, que citen expressament tant la Constitució com la LOFCA, és el denominat producte de les **operacions de crèdit**. Es tracta d'ingressos crediticis, procedents del deute públic, que no té la naturalesa d'ingressos tributaris i que tenen la seva pròpia regulació en l'article 14 de la LOFCA. Les comunitats autònomes es nodreixen també de

diversos fons i transferències: Fons de Compensació Interterritorial, Fons de Garantia de Serveis Públics Fonamentals i altres assignacions que es puguin establir als pressupostos generals de l'Estat (article 13, 15 i 16 LOFCA).

Finalment, quant al sistema d'ingressos de les comunitats autònomes, hem d'assenyalar l'existència de **règims especials i particularitats** en algunes comunitats autònomes i a les ciutats amb estatut d'autonomia (Ceuta i Melilla). És el cas dels règims de concert i conveni econòmic dels territoris històrics del País Basc i la Comunitat Foral de Navarra o del sistema de la comunitat autònoma de les Illes Canàries.

Lectures recomanades

Llei 25/2003, de 15 de juliol, per la qual s'aprova la modificació del conveni econòmic entre l'Estat i la Comunitat Foral de Navarra, i Llei 12/2002, de 23 de maig, per la qual s'aprova el concert econòmic amb la comunitat autònoma del País Basc.

Els règims de concert i conveni econòmic es fonamenten en la disposició addicional primera de la Constitució, en la qual s'estableix el següent: "La Constitució empara i respecta els drets històrics dels territoris forals. L'actualització general d'aquest règim foral s'ha de dur a terme, si escau, dins del marc de la Constitució i dels estatuts d'autonomia".

5.3. Hisendes locals

L'article 142 de la Constitució afirma que les hisendes locals han de disposar dels mitjans suficients per a l'acompliment de les seves funcions i indica que s'han de nodrir fonamentalment de tributs propis i de participació en els de l'Estat i les comunitats autònomes.

Lectura recomanada

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

L'article 105 de la Llei 7/1985, de 2 d'abril, reguladora de les bases del règim local, assenyala que a més dels recursos previstos en la Constitució (tributs i participacions en tributs), les entitats locals també s'han de nodrir d'aquells altres recursos que prevegi la llei. Un catàleg més detallat d'aquests recursos el trobem en l'article 2.1 de l'LHL. D'acord amb aquest precepte, la Hisenda de les entitats locals està constituïda pels recursos següents:

Lectura recomanada

SSTC 233/1999 i 168/2004, entre d'altres.

a) Els ingressos procedents del seu patrimoni i altres de dret privat.

Lectura recomanada

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.

b) Els tributs propis classificats en taxes, contribucions especials i impostos i els recàrrecs exigibles sobre els impostos de les comunitats autònomes o d'altres entitats locals.

c) Les participacions en els tributs de l'Estat i de les comunitats autònomes.

d) Les subvencions.

e) Els percebuts en concepte de preus públics.

f) El producte de les operacions de crèdit.

g) El producte de les multes i sancions en l'àmbit de les seves competències.

h) Les altres prestacions de dret públic.

Exemple

El Sr. Martínez va aparcar durant uns minuts el vehicle en una zona de càrrega i descàrrega en la qual estava prohibit l'estacionament. Quan va tornar a buscar el cotxe, la grua municipal l'havia retirat i portat al dipòsit. El Sr. Martínez va acudir al dipòsit municipal a recollir el vehicle i va haver d'abonar la quantitat de 150 euros pel servei de grua municipal i 90 euros per estacionar indegudament el vehicle. Quines classes d'ingressos públics ha hagut de pagar el Sr. Martínez?

El pagament pel servei de grua municipal és una taxa per la prestació de serveis que no són de sol·licitud o recepció voluntària per la persona interessada. En canvi, els 90 euros es corresponen amb una sanció administrativa en haver infringit la normativa vial corresponent per estacionar en un lloc no permès. L'Ajuntament ha obtingut dos ingressos públics de diferent naturalesa: taxes i el producte de multes i sancions (lletres b i g de l'article 2.1 de l'LHL).

Igual que succeeix en la classificació de recursos de l'Administració general de l'Estat i de les comunitats autònomes, es fa referència expressa als **ingressos de dret privat** (lletra a). L'article 3 de la Llei desplega aquesta modalitat d'ingrés públic, de manera similar a l'article 5 de la LOFCA per al cas dels ingressos de les comunitats autònomes. En l'àmbit local s'afirma també que els ingressos de dret privat comprenen: a) els rendiments o productes de qualsevol naturalesa derivats del patrimoni de les entitats locals i b) les adquisicions a títol d'herència, llegat o donació. El concepte de patrimoni de les entitats locals es redacta també en els mateixos termes que el de les comunitats autònomes, això és, béns i drets (reals o personals) susceptibles de valoració econòmica i sempre que no es trobin afectes a l'ús o servei públic.

La delimitació dels ingressos de dret privat es preveu en l'àmbit local amb dues precisions relatives al domini públic. D'una banda, s'indica que en cap cas no tenen la consideració d'ingressos de dret privat els que procedeixin de béns del domini públic local. De l'altra, es disposa que són ingressos de dret privat els procedents de l'alienació dels béns del patrimoni local que han estat venuts després de la seva desafectació com a béns de domini públic. En aquests casos i tret que la legislació autonòmica disposi el contrari, l'últim concessionari abans de la desafectació té dret preferent d'adquisició directa sense necessitat de subhasta pública.

La font principal d'ingressos de les entitats locals són **els tributs: impostos, taxes i contribucions especials**. L'LHL preveu també uns límits en matèria de tributació local en termes molt similars als que apuntem en l'àmbit autonòmic (article 6 i 9 LOFCA): no gravar fets imposables realitzats fora del territori de la respectiva entitat i que la tributació no impliqui obstacle a la lliure circulació de persones, mercaderies, serveis i capitals, ni incideixi de manera efectiva en la fixació de la residència de les persones o en la ubicació de les empreses i dels capitals.

Les entitats locals poden establir els seus propis tributs, però sempre dins del marc de l'LHL. La potestat reglamentària de les entitats locals en matèria tributària s'exerceix per mitjà de les seves ordenances fiscals. No és possible la creació *ex novo* de tributs, això és, les entitats locals no poden crear tributs diferents dels previstos en l'LHL, ni estendre la seva potestat tributària més enllà dels límits establerts en aquesta Llei.

Lectura recomanada

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

L'aprovació de les ordenances fiscals ha de seguir el procediment establert en els articles 15 i següents de l'LHL.

- En primer lloc, s'adopten els acords provisionals que han d'estar exposats en el tauler d'anuncis de l'entitat durant un mínim de trenta dies. Dins d'aquest termini les persones interessades poden examinar l'expedient i presentar les reclamacions que estimin oportunes. Les entitats locals han de publicar els anuncis d'exposició en els butlletins oficials i, a més, en alguns casos, en els diaris de més difusió.

- En segon lloc, finalitzat el període d'exposició pública, les entitats locals han d'adoptar els acords definitius que escaigui, resolent les reclamacions que s'haguessin presentat i aprovant la redacció definitiva de l'ordenament.

- En tercer lloc, els acords definitius i el text íntegre de l'ordenament hauran de ser publicats en els butlletins oficials perquè puguin entrar en vigor. Els vicis en el procediment d'aprovació de les ordenances fiscals poden comportar la nul·litat de ple dret de l'ordenament, encara que aquests vicis no hagin causat indefensió. Així va succeir quan un ajuntament va resoldre les reclamacions plantejades contra l'acord provisional l'últim dia en què finalitzava el termini d'exposició pública, a fi de poder aprovar i publicar l'ordenament abans que acabés l'exercici. El TS va considerar que, encara que aquest vici del procediment no havia comportat indefensió en el cas plantejat, comprometia el tràmit d'audiència de l'article 105 a) CE i produïa, per tant, la nul·litat de ple dret de l'ordenament (STS, de 14 d'octubre de 2010).

Després d'enunciar el catàleg de recursos de les hisendes locals, la Llei analitza al llarg de l'articulat els recursos que corresponen a cadascuna de les entitats que formen part de l'Administració local. En aquest àmbit destaquen dues entitats a les quals la Constitució reconeix personalitat jurídica pròpia: municipis i províncies (articles 140 i 141 de la Constitució). L'LHL també enumera els recursos que corresponen a un altre tipus d'entitats locals, com ara les entitats supramunicipals (comarques, àrees metropolitanes o mancomunitats) i les entitats d'àmbit territorial inferior al municipi (districtes, llogarets, barris o pedanies). A més, hi ha també previsions especials per a Balears, Canàries, Ceuta i Melilla, Madrid i Barcelona. Analitzem a continuació la classificació dels diferents ingressos públics que fa l'LHL en funció del tipus d'entitat.

1) Municipis

Els recursos dels municipis estan constituïts pels enumerats amb caràcter general per a les hisendes locals en l'article 2 de l'LHL, amb les especialitats que assenyalarem.

Els municipis poden establir i exigir **ingressos tributaris** (impostos, taxes i contribucions especials) i **preus públics**. Dins dels ingressos tributaris també caldria incloure els recàrrecs que poguessin exigir sobre impostos propis de les comunitats autònomes i d'altres entitats locals.

Els **impostos** dels municipis són una de les principals fonts d'ingressos i es classifiquen en impostos d'establiment obligatori i potestatiu. Entre els primers, figuren l'impost sobre béns immobles (articles 60-77), l'impost sobre activitats econòmiques (articles 78-91) i l'impost sobre vehicles de tracció mecànica (articles 92-99). Entre els impostos d'establiment voluntari, hi ha l'impost sobre construccions, instal·lacions o obres (article 100-103), l'impost sobre l'increment de valor dels terrenys de naturalesa urbana (articles 104-110), l'impost sobre despeses sumptuàries en la modalitat que grava els vedats privats de caça i pesca (disposició transitòria sisena) i la denominada *prestació personal i de transport*, prevista solament per als ajuntaments amb població igual o inferior a 5.000 habitants (articles 128-130).

Una altra font d'ingressos dels municipis procedeix de la **participació dels municipis en els tributs de l'Estat**. Una forma de participació és la cessió de recaptació d'impostos de l'Estat (articles 111-117 de l'LHL). No tots els municipis disposen del recurs de la cessió, solament els que siguin capitals de província o de comunitat autònoma i els que tinguin una població de dret igual o superior a 75.000 habitants. Per població es considera la resultant de l'actualització del Padró municipal vigent a 2004. Cada quatre anys es revisa el conjunt dels municipis que s'inclouen en aquest model de cessió pel compliment dels anteriors requisits.

Els percentatges de la cessió s'estableixen en l'article 112 de l'LHL:

- L'1,6875% de la quota líquida de l'impost sobre la renda de les persones físiques.
- L'1,7897% de la recaptació líquida per l'impost sobre el valor afegit imputable a cada municipi.
- El 2,0454% de la recaptació líquida imputable a cada municipi pels impostos especials sobre la cervesa, sobre el vi i begudes fermentades, sobre productes intermedis, sobre alcohol i begudes derivades, sobre hidrocarburs i sobre labors de tabac.

Els municipis no poden assumir, en cap cas, competències normatives, de gestió, liquidació, recaptació, inspecció ni de revisió d'actes en via de gestió amb relació als tributs el rendiment dels quals se cedeix. Es tracta d'una mera transferència de fons de l'Estat cap als municipis que no implica cap exercici de competències per part d'aquests.

Lectura recomanada

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

L'LHL també preveu la participació pròpiament dita dels municipis en els tributs de l'Estat i de les comunitats autònomes (article 39). Quant a la participació en els tributs de l'Estat, la Llei distingeix dues modalitats: el Fons Complementari de Finançament (al qual només poden accedir els municipis que

té dret a la cessió, articles 118-121) i la participació de la resta dels municipis (articles 122-125). Referent a la participació en els tributs de les comunitats autònomes, no s'estableixen limitacions en aquest sentit.

També podem esmentar la **subvenció** com una forma de participació en sentit ampli. La subvenció a les quals al·ludeix l'article 2 de l'LHL com a recurs no són les subvencions en sentit estricte, sinó transferències o assignacions de recursos que l'Estat o les comunitats autònomes fan a favor dels municipis. L'article 40 de l'LHL disposa que aquestes subvencions (per a obres i serveis) no es poden destinar a atencions diferents d'aquelles per les quals van ser atorgades, excepte el cas dels sobrants no reintegrables la utilització dels quals no fos prevista en la concessió. La Llei reconeix el control que les entitats atorgants de les subvencions en poden fer. En cas que aquestes entitats verifiquin que s'ha donat una destinació diferent de la subvenció han d'exigir a l'entitat local el seu reintegrament o la seva compensació amb altres subvencions o transferències a les quals tingui dret, sense perjudici de les responsabilitats que es puguin derivar.

Els municipis, igual que l'Estat i les comunitats autònomes, també poden obtenir **ingressos crediticis**, això és, ingressos procedents de diverses operacions de crèdit tant a curt com a llarg termini, i també d'operacions financeres de cobertura i gestió del risc del tipus d'interès i del tipus de canvi (articles 48-55 LHL). Finalment, entre els ingressos municipals, s'han d'esmentar el producte de **multes i sancions** procedents de l'exercici de competències municipals.

2) Províncies

Les províncies disposen dels ingressos establerts amb caràcter general en l'article 2 de l'LHL, però amb les limitacions[9] que a continuació assenyalarem. Cal precisar que les disposicions establertes en l'LHL per a les diputacions provincials són aplicables a les comunitats autònomes uniprovincials, sempre que aquestes normes no siguin contràries als seus estatuts d'Autonomia (disposició addicional setena de l'LHL).

(9) Articles 131-149 de l'LHL.

Quant als **ingressos tributaris**, les diputacions provincials poden establir i exigir taxes, contribucions especials i un recàrrec sobre l'impost sobre activitats econòmiques (IAE).

Aquest recàrrec s'estableix amb caràcter potestatiu en l'article 134 de l'LHL, té naturalesa tributària i s'exigeix als mateixos subjectes passius i en els mateixos casos previstos en la normativa reguladora de l'IAE. El recàrrec consisteix en un percentatge únic que no pot ser superior al 40% i que recau sobre les quotes municipals de l'impost.

El recàrrec sobre l'IAE substitueix el recàrrec provincial del 40 per 100 sobre les quotes de llicència fiscal d'activitats comercials i industrials i de professionals i artistes, que per a

les diputacions provincials va establir l'article 409 del Reial decret legislatiu 781/1986, de 18 d'abril, recàrrec que va desaparèixer l'1 de gener de 1992, data en què es va començar a exigir en tot el territori nacional l'IAE.

La gestió del recàrrec la duu a terme l'entitat que tingui atribuïda la gestió de l'IAE, que haurà de lliurar l'import de la recaptació a les respectives diputacions. En cas que no es lliuri aquest import, l'Estat, a instàncies de les províncies creditores, podrà retenir, amb càrrec a la participació dels municipis en els tributs de l'Estat, les quantitats necessàries per a satisfer els deutes ferms que els municipis haguessin contret amb les províncies per l'impagament del recàrrec.

Per *deutes ferms* s'entenen aquells per als quals consti certificació acreditativa de la seva quantia, expedida per l'interventor local corresponent a petició de la part interessada. Els imports retinguts són lliurats per l'Estat a l'Administració pública respectiva dins del mes següent a què s'haguessin verificat les retencions. Aquests imports no poden, en el seu conjunt, i com a màxim, excedir el percentatge que cada any s'estableix en la Llei de pressupostos generals de l'Estat per a les compensacions dels deutes dels municipis.

Atès que les normes de l'LHL previstes per a les províncies són aplicables a les comunitats autònomes uniprovincials, el recàrrec sobre l'IAE ha estat assumit per aquestes comunitats com a impost propi.

La comunitat autònoma del Principat d'Astúries ha establert un recàrrec sobre l'IAE del 33% (Llei 9/1991, de 30 de desembre), Cantàbria del 0% (Llei 2/1992, de 26 de febrer), la Comunitat de Madrid va establir el recàrrec en el 20% i recentment l'ha eliminat com a mesura enfront de la crisi (Llei 16/1991, de 18 de desembre, modificada per la Llei 4/2009, de 20 de juliol), Múrcia l'ha establert en el 25% (Llei 2/1992, de 28 de juliol) i La Rioja l'ha fixat en el 12% (Llei 4/2008, de 23 de desembre).

S'estableix també una **participació de les províncies en els tributs de l'Estat**, sota el model de cessió de la recaptació d'impostos estatals (articles 135-139 de l'LHL). Aquest model s'aplica a les províncies i comunitats autònomes uniprovincials que, a 1 de gener de 2003 (data d'entrada en vigor de l'LHL), no haguessin integrat la seva participació en tributs de l'Estat com a entitat anàloga a les províncies en què els pogués correspondre de conformitat amb la seva naturalesa institucional com a comunitat autònoma.

Els percentatges de cessió que estableix l'article 136 són els següents:

- El 0,9936% de la quota líquida de l'impost sobre la renda de les persones físiques.
- L'1,0538% de la recaptació líquida per l'impost sobre el valor afegit imputable a cada província o ens assimilat.
- L'1,2044% de la recaptació líquida imputable a cada província o ens assimilat pels impostos especials sobre la cervesa, sobre el vi i begudes fermentades, sobre productes intermedis, sobre l'alcohol i begudes derivades, sobre hidrocarburs i sobre les labors del tabac.
- Les províncies no poden assumir, en cap cas, competències normatives, de gestió, liquidació, recaptació, inspecció ni de revisió d'actes en via de gestió en relació amb els tributs el rendiment dels quals se cedeix. Es tracta d'un mera transferència de fons de l'Estat cap a les províncies, que no implica cap exercici de competències per part d'aquestes.

Les províncies i comunitats uniprovincials a les quals els resulti aplicable aquest model de cessió disposen també d'una altra forma addicional de participació en els tributs de l'Estat, com és la participació en el Fons Complementari de Finançament (articles 140-143 de l'LHL). A més, per a aquestes entitats,

s'estableix en els pressupostos generals de l'Estat un crèdit destinat a finançar els seus centres sanitaris de caràcter no psiquiàtric (article 144 de l'LHL). Per a la resta de províncies i ens assimilats que no es puguin acollir a aquests models, s'estableix també una forma de participació en els tributs de l'Estat (articles 145 i 146 de l'LHL).

Les diputacions provincials, igual que els municipis, reben **subvencions** (article 147 de l'LHL) i poden establir i exigir **preus públics** per serveis o activitats de la seva competència (article 148 de l'LHL).

En matèria de subvencions la Llei esmenta expressament les subvencions destinades a finançar els plans provincials de cooperació a les obres i als serveis de competència municipal i les participacions que les diputacions provincials tenen de les apostes mútues esportives de l'Estat.

Finalment, l'LHL es refereix expressament a **altres recursos de les diputacions provincials** (article 149) entre els quals hi ha dues classes diferents d'ingressos. D'una banda, es disposa que quan la província gestioni serveis propis de la comunitat autònoma, aquesta pot fixar mòduls de funcionament i finançament i nivells de rendiment mínim, atorgant les dotacions econòmiques corresponents a la província. De l'altra, s'estableix que les províncies poden assumir per compte dels ajuntaments la recaptació de l'IBI i de l'IAE. En aquests casos, les províncies poden concertar operacions especials de tresoreria amb l'objecte exclusiu d'anticipar als ajuntaments fins al 75% de l'import de les presumibles recaptacions per aquests impostos. Aquestes operacions de tresoreria han de quedar cancel·lades abans de finalitzar cada exercici i no poden representar cap càrrega financera per a les diputacions.

3) Entitats supramunicipals

Els recursos de les entitats supramunicipals són els previstos en les seves respectives normes de creació i els establerts en l'article 2 de l'LHL amb les especialitats[10] que assenyalarem a continuació. La Llei assenyala, en primer lloc, unes normes comunes sobre els recursos d'aquestes entitats i, en segon lloc, normes específiques per a determinats tipus d'entitats supramunicipals, distingint entre àrees metropolitanes, entitats municipals associatives i comarques.

(10) Articles 150-155 de l'LHL.

Quant a les normes comunes, la Llei indica que les entitats supramunicipals poden establir i exigir taxes, contribucions especials i preus públics.

Lectura recomanada

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

La Llei preveu una previsió especial per al cas de les contribucions especials establertes per aquestes entitats supramunicipals amb motiu d'obres o serveis que afectin un o diversos municipis. En aquests supòsits, l'òrgan de govern de l'entitat, en determinar les zones afectades per l'obra o concretar el benefici especial que representa per a cadascuna d'aquestes zones, pot distingir entre l'interès directe dels contribuents i el que sigui comú en un terme municipal o

en diversos. Els ajuntaments afectats que estiguin integrats en aquestes entitats tenen el caràcter de contribuent, amb l'objectiu del pagament de les quotes individuals corresponents, que recapten, d'acord amb les normes reguladores d'aquest tribut municipal. Les quotes assenyalades als ajuntaments, en qualitat de contribuents, són compatibles amb les que els mateixos ajuntaments puguin imposar amb motiu de les despeses ocasionades per les subvencions, pels auxilis o qualsevol altra forma de cooperació que hagin prestat a les obres públiques, a les instal·lacions o als serveis de les entitats a què pertanyin.

Quant a les normes específiques que la Llei estableix per a cada classe d'entitat, s'indica que les **àrees metropolitanes** poden disposar dels recursos següents: a) un recàrrec sobre l'IBI dels immobles radicats al territori de l'entitat que no pot excedir el 0,2% i b) subvencions dels pressupostos generals de l'Estat per al finançament dels serveis específics que constitueixin l'objecte de les àrees metropolitanes. Les comunitats autònomes que creïn al seu territori àrees metropolitanes n'hauran de determinar els recursos, establint el recàrrec sobre l'IBI, i també les taxes, les contribucions especials i els preus públics que s'exigeixin. Per tant, la regulació dels recursos de les àrees metropolitanes es fa mitjançant llei autonòmica.

Pel que fa a les **entitats municipals associatives** (mancomunitats i altres entitats associatives), s'afirma que aquestes disposen, a més de les taxes, de les contribucions especials i dels preus públics, de les aportacions dels municipis que integrin. Els consorcis es poden considerar entitats associatives i com a tals poden establir i exigir tributs i preus públics de conformitat amb les previsions que l'LHL estableix, en general, per a les entitats supramunicipals i, en particular, per a les entitats associatives. Per a això serà necessari que el consorci disposi de potestat reglamentària que li permeti aprovar ordenances fiscals per a la regulació d'aquests ingressos públics.

Lectura recomanada

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

Finalment, amb relació a **les comarques**, la Llei assenyala que no poden exigir cap dels impostos i recàrrecs regulats en l'LHL ni percebre participació en els tributs de l'Estat. Són les lleis de les comunitats autònomes les que creïn les comarques, les que hauran d'establir els recursos econòmics que els assignin.

4) Entitats inframunicipals

Els recursos de les entitats d'àmbit territorial inferior al municipi es regulen en l'article 156 de l'LHL. No poden tenir impostos propis ni participació en els tributs de l'Estat, però sí en els del municipi al qual pertanyin.

Les lleis de les comunitats autònomes sobre règim local que regulin les entitats d'àmbit territorial inferior al municipi determinen els recursos integrants de les seves respectives hisendes. Atès el caràcter de l'entitat, els seus recursos

s'han de determinar per llei autonòmica, d'entre els previstos en l'LHL per als municipis, i poden fins i tot exigir la prestació personal i de transport, excepte quan la tingui acordada l'ajuntament amb caràcter de generalitat.

5.4. Hisenda de la Unió Europea

La Unió Europea té un sistema de finançament autònom, amb pressupost propi, diferent del dels estats membres. Els ingressos de la Hisenda de la Unió procedeixen del denominat *sistema de recursos propis* contingut en la Decisió 2007/436/CE, de 23 de juny. Les normes sobre recursos propis són actes legislatius del Consell, adoptats a proposta de la Comissió i que requereixen la consulta prèvia del Parlament Europeu i l'aprovació per tots els parlaments nacionals.

Lectura recomanada

R. Falcón y Tella (1988). *Introducción al Derecho Financiero y Tributario de las Comunidades Europeas*. Madrid: Civitas.

Tradicionalment, el sistema de recursos comunitari es basava en les contribucions dels estats membres en funció de la seva riquesa. Aquest sistema ha estat substituït per un sistema de recursos propis que garanteix autonomia financera i presenta una complexitat tècnica més gran. A títol merament il·lustratiu podem assenyalar els principals recursos o ingressos de la Unió Europea:

- Drets duaners (aranzel exterior comú) i drets agraris (exaccions reguladores agrícoles): els primers graven l'entrada de mercaderies al territori comunitari i la sortida (drets d'exportació i importació). En els intercanvis entre estats membres de la Unió Europea no hi ha drets de duana ni exaccions d'efecte equivalent en tractar-se d'un mercat interior. Per la seva banda, els drets agraris es refereixen a un sector més específic i inclouen imports compensatoris, suplements i primes. Els drets duaners i agraris constitueixen els recursos propis tradicionals de la Unió Europea i tenen una naturalesa tributària clara.

- Participació en l'IVA dels estats membres: no es tracta d'un impost comunitari pròpiament dit, sinó de la detracció d'un percentatge uniforme sobre l'IVA recaptat en cada estat membre.

- Participació en el producte nacional brut: es tracta també de l'aplicació d'un percentatge uniforme, en aquest cas sobre el PIB dels estats membres. Aquest recurs i la participació en l'IVA representen la major part del pressupost de la Unió.

- Altres ingressos: la Hisenda de la Unió Europea es nodreix igualment, encara que en menor mesura, d'ingressos patrimonials i crediticis, de multes i de la meritació d'interessos de demora. D'altra banda, entre els ingressos de naturalesa tributària, també hi ha un impost que grava les rendes obtingudes pels funcionaris i personal diplomàtic de la Unió Europea.

Exercicis d'autoavaluació

De selecció

1. Segons l'LGT, els tributs es classifiquen en...

a) taxes, contribucions especials i impostos.
b) taxes, preus públics i impostos.
c) contribucions especials, impostos i preus públics.

2. Les prestacions patrimonials de caràcter públic...

a) només es poden establir de conformitat amb la llei.
b) es poden establir de conformitat amb una norma reglamentària.
c) no s'esmenten en la Constitució.

3. Una mancomunitat de municipis...

a) pot establir i exigir impostos.
b) pot establir i exigir taxes, contribucions especials i preus públics.
c) necessita una llei de la comunitat autònoma per a poder establir i exigir taxes.

4. Les entitats locals...

a) tenen potestat tributària per a crear nous impostos, diferents dels que figuren en la Llei d'hisendes locals, sempre que respectin el principi constitucional de capacitat econòmica.
b) poden crear tributs mitjançant llei.
c) poden regular els seus propis tributs mitjançant ordenances fiscals sempre que respectin les previsions de la Llei d'hisendes locals.

5. Les comunitats autònomes...

a) no poden crear els seus propis impostos, però sí les seves pròpies taxes i contribucions especials.
b) poden crear el seu propi impost de societats i exigir-lo juntament amb l'impost estatal del mateix nom.
c) poden crear tributs propis sobre fets imposables no gravats per l'Estat.

Casos pràctics

6. Analitzeu els aspectes de l'impost sobre construccions, instal·lacions i obres (ICIO) sobre els quals els ajuntaments tenen potestats normatives (tipus de gravamen, quotes, beneficis fiscals, etc.) i indiqueu en quina mesura han estat o no regulats per l'Ajuntament de Jerez de la Frontera en les seves ordenances fiscals.

7. Indiqueu fins a quin punt els ingressos públics que s'exigeixen en el cas següent resulten de conformitat amb el dret.

Una comunitat autònoma, amb problemes de finançament greus, ha establert dos nous impostos. L'un és un impost personal sobre la renda, el fet imposable del qual és l'obtenció de rendes superiors a 60.000 euros per residents de la comunitat i procedents de fonts que hi radiquin. L'altre és un impost que grava la propietat de les finques rústiques radicades al territori de la comunitat autònoma.

La crisi econòmica afecta també les entitats locals. Una província ha establert un recàrrec sobre l'impost sobre activitats econòmiques (IAE) i diversos preus públics. Per la seva banda, l'Ajuntament de Villagravamen ha establert l'impost sobre construccions, instal·lacions i obres.

A la comunitat autònoma també hi ha una comarca, amb vocació independentista, que ha decidit establir i exigir diverses taxes i diversos preus públics per la prestació de serveis de la seva competència, i també un recàrrec sobre l'IBI.

8. Una comunitat autònoma ha establert els impostos següents:

- Impost sobre el desenvolupament de determinades activitats que incideixen en el medi ambient. Grava la realització de determinades activitats de transport o distribució dutes a terme mitjançant instal·lacions que incideixen, alteren o posen en risc de deterioració el

medi ambient de la comunitat autònoma (com ara instal·lacions per al subministrament d'energia elèctrica o per a les comunicacions telefòniques o telemàtiques). Els ingressos procedents d'aquest impost s'han d'afectar al finançament de mesures i programes de caràcter mediambiental, entre d'altres, aquells que fomentin l'eficiència energètica i els de protecció i millora del medi ambient.

- Impost sobre els dipòsits de clients en les entitats de crèdit. Grava les entitats de crèdit per la tinença dels dipòsits dels seus clients de les oficines que estiguin situades al territori de la comunitat autònoma i prohibeix que els subjectes passius repercuteixin a tercers la quota de l'impost.
- Impost sobre les bosses de plàstic d'un sol ús. Grava el subministrament de bosses de plàstic per un establiment comercial i obliga a repercutir la quota als clients. La finalitat d'aquest impost és disminuir la utilització de les bosses de plàstic i amb això la contaminació que generen, per a contribuir així a la protecció del medi ambient.

Responeu breument a les qüestions següents. Els impostos creats per aquesta comunitat autònoma: a) són impostos propis o cedits? b) Són de caràcter fiscal o extrafiscal? c) Algun es pot considerar un impost afecte? d) Existeixen aquests impostos en la realitat?

Solucionari

Exercicis d'autoavaluació

1. a

2. a

3. b

4. c

5. c

6. L'impost sobre construccions, instal·lacions i obres (ICIO) té caràcter potestatiu per als municipis (article 59.2 LHL) i la seva regulació es troba en els articles 100 a 103 de l'LHL. La Llei regula els elements essencials de l'impost i permet que els ajuntaments incideixin en la regulació de determinats aspectes, sempre dins dels límits i marges que estableix la Llei. Els aspectes de l'impost sobre els quals poden incidir els ajuntaments en les seves ordenances fiscals són els següents.

Tipus de gravamen (article 102.3). El tipus de gravamen és el fixat per cada ajuntament, sense que en cap cas no pugui excedir el 4%. Els ajuntaments tenen, per tant, potestat normativa per tal de regular el tipus de gravamen però amb el límit màxim del 4% i sense cap mínim.

Liquidació provisional a compte (article 103). La base imposable d'aquest impost està constituïda pel cost real i efectiu de la construcció. Atès que aquest cost no es coneix amb exactitud fins que finalitza l'obra, la Llei articula un mecanisme de gestió basat en una liquidació provisional i una altra de definitiva una vegada finalitzada l'obra. En la liquidació provisional, la base imposable es determina en funció del pressupost presentat per les persones interessades. La Llei faculta els ajuntaments perquè estableixin en les seves ordenances que la base imposable de l'ICIO, en la liquidació provisional, es pugui determinar també de manera objectiva, en funció dels índexs o mòduls que estableixi a aquest efecte l'ordenança. Pel que fa a la liquidació definitiva, la Llei estableix que, una vegada finalitzada l'obra, l'ajuntament ha d'efectuar la comprovació administrativa corresponent per tal de rectificar l'import de la liquidació provisional i determinar així la liquidació definitiva (a ingressar o a retornar).

Bonificacions (article 103.2). La Llei preveu la possibilitat que els ajuntaments puguin regular en les seves ordenances un ampli ventall de bonificacions, i també la compatibilitat entre elles. Les matèries i els límits de les bonificacions que poden establir els ajuntaments són les següents:

- Bonificació de fins al 95% de les obres declarades d'especial interès o utilitat municipal. Aquesta declaració correspon al Ple de l'ajuntament.
- Bonificació de fins al 95% de les obres en les quals incorporin sistemes d'aprofitament tèrmic o elèctric de l'energia solar.
- Bonificació de fins al 50% de les obres vinculades als plans de foment de les inversions privades en infraestructures.
- Bonificació de fins al 50% de les obres referents a habitatges de protecció oficial.
- Bonificació de fins al 90% de les obres que afavoreixin les condicions d'accés i habitabilitat dels discapacitats.

Aquestes són les bonificacions que poden establir i regular els ajuntaments respectant sempre el límit legal.

Deduccions (article 103.3). Els ajuntaments poden establir com a deducció de la quota íntegra o bonificada l'import de la taxa pagada (o que s'hagi de pagar) per la llicència urbanística corresponent a l'obra en qüestió.

Gestió (article 103.4 i 103.5). Els ajuntaments poden exigir l'impost mitjançant el règim d'autoliquidació. La Llei també els habilita perquè estableixin en les ordenances fiscals els mecanismes de gestió conjunta i coordinada d'aquest impost i de la taxa corresponent a l'atorgament de la llicència d'obres.

Analitzem ara com s'han articulat aquests aspectes en un ajuntament en particular, en el nostre cas, l'Ajuntament de Jerez de la Frontera. Hem d'acudir a les seves ordenances fiscals que trobem accedint a la pàgina web de l'Ajuntament (www.jerez.es) i, per aquest ordre, als enllaços següents: àrees temàtiques, pagament d'impostos, normativa, municipal, ordenances 2010.

L'Ajuntament de Jerez de la Frontera ha regulat els aspectes següents de l'ICIO fent ús de les seves facultats normatives (Ordenança 1.06 reguladora de l'ICIO).

Tipus de gravamen (article 5.2). S'estableix un tipus de gravamen de l'1%.

Liquidació provisional a compte (article 7.2). En el cas de la liquidació a compte, la base imposable es fixa d'acord amb els mòduls establerts per a la determinació del cost real i efectiu de les obres a l'efecte de la taxa per expedició de llicències urbanístiques.

Bonificacions (article 6). Les bonificacions establertes per l'Ajuntament de Jerez de la Frontera són les següents:

- Bonificació de fins al 95% de les obres declarades d'especial interès o utilitat municipal.
- Bonificació del 50% de les obres en les quals incorporin sistemes d'aprofitament tèrmic o elèctric de l'energia solar.
- Bonificació del 50% de les obres referents a habitatges protegits.
- Bonificació del 90% de les obres en habitatges que, segons el parer dels serveis municipals, afavoreixin les condicions d'accés i habitabilitat dels discapacitats.

Deduccions. No es preveu la deducció de la taxa pagada per la llicència urbanística.

Gestió (article 7). S'estableix un règim d'autoliquidacions per a la gestió de l'impost.

7. Podem analitzar per separat la mesures adoptades per la comunitat autònoma, la província, l'ajuntament i la comarca.

- Mesures adoptades per la comunitat autònoma: les comunitats autònomes poden establir els seus propis tributs respectant certs límits. D'una banda, les comunitats autònomes no poden establir tributs sobre fets imposables ja gravats per l'Estat (article 6.2 de la LOFCA). Per aquest motiu, la comunitat autònoma no podria exigir un impost propi sobre la renda, en haver-hi ja dos impostos estatals que graven la renda dels residents, persones físiques (IRPF) i entitats (IS). El primer està cedit actualment en un 50% a les comunitats autònomes (article 11.a de la LOFCA). D'altra banda, els tributs que estableixin les comunitats autònomes tampoc no poden recaure sobre fets imposables gravats pels tributs locals (article 6.3 de la LOFCA). La comunitat autònoma tampoc no podria exigir un impost sobre la propietat de finques rústiques, ja que aquest fet imposable es troba gravat per l'IBI, que sotmet a gravamen la propietat de tot tipus de béns immobles (rústics, urbans i de característiques especials).
- Mesures adoptades per la província: les províncies poden establir un recàrrec sobre l'IAE, tal com preveu expressament l'article 134 de l'LHL. Les diputacions provincials també poden establir i exigir preus públics (article 148 de l'LHL).
- Mesures adoptades per l'Ajuntament de Villagravamen: l'ICIO és un impost municipal voluntari, la qual cosa significa que correspon a cada ajuntament decidir el seu establiment i exacció (article 59.2 de l'LHL). El seu establiment està d'acord amb el dret sempre que respecti les previsions de l'LHL en les quals es regula aquest impost (articles 100-103).
- Mesures adoptades per la comarca: les comarques són entitats locals supramunicipals i poden establir i exigir taxes i preus públics de conformitat amb l'LHL (article 152). Les comarques no poden exigir cap dels impostos ni recàrrecs regulats en l'LHL (article 155.1). El recàrrec sobre l'IBI que s'esmenta en el supòsit està previst per a les àrees metropolitanes però no per a les comarques (article 153.1 a) de l'LHL).

8.a) Són un exemple clar d'impostos propis. Les comunitats autònomes poden crear els seus propis impostos, diferents dels impostos estatals, sempre que respectin els límits constitucionals i legals. La LOFCA estableix que les comunitats autònomes no poden crear tributs sobre fets imposables ja gravats per l'Estat (article 6) i els impostos propis que estableixin han de respectar a més altres límits (article 9). La prohibició de l'article 6 LOFCA comporta que els impostos propis de les comunitats autònomes incideixin fonamentalment sobre el medi ambient, com succeeix en aquest cas amb l'impost sobre determinades activitats i amb l'impost sobre les bosses de plàstic.

b) Es podria dir que l'impost sobre determinades activitats i l'impost sobre les bosses de plàstic tenen una naturalesa extrafiscal. A més de ser mitjans necessaris per al sosteniment de les despeses públiques, persegueixen la realització d'altres finalitats contingudes en la Constitució (protecció del medi ambient). L'impost sobre els dipòsits de clients no sembla que tinguin una finalitat extrafiscal.

c) Sí, l'impost sobre determinades activitats, ja que s'indica expressament la seva afectació a programes de caràcter mediambiental. Els impostos són ingressos públics i com a tals s'obtenen per al sosteniment de les despeses públiques en general, però és possible l'existència de tributs afectes a determinades polítiques de despesa pública.

d) Sí, l'impost sobre el desenvolupament de determinades activitats és un impost propi del Principat d'Astúries (Llei 13/2010, de 28 de desembre, de mesures pressupostàries i tributàries d'acompanyament als pressupostos generals per al 2011). La mateixa Llei el considera un tribut propi, de caràcter directe i naturalesa extrafiscal.

Els impostos sobre els dipòsits i les bosses de plàstic són impostos propis de la comunitat autònoma d'Andalusia (Decret llei 4/2010, de 6 de juliol, de mesures fiscals per a la reducció del dèficit públic i la sostenibilitat, i Llei 11/2010, de 3 de desembre, del mateix títol). La seva normativa reguladora considera el primer un impost de caràcter directe i el segon un impost indirecte i de naturalesa real.