TEMA 1. EL SISTEMA FISCAL ESPAÑOL. PRINCIPIOS IMPOSITIVOS EN LA CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA. LOS IMPUESTOS DE TITULARIDAD ESTATAL Y SUS CARACTERÍSTICAS. LA HACIENDA PÚBLICA ESTATAL, AUTONÓMICA Y LOCAL.

Apuntes del Cuerpo General Administrativo de la Administración del Estado, especialidad de Agentes de la Hacienda Pública

1. EL SISTEMA FISCAL ESPAÑOL 1
1.1. CONCEPTO Y MARCO NORMATIVO 1
1.2. LOS TRES NIVELES DEL SISTEMA 1
1.3. LA CLASIFICACIÓN DE LOS IMPUESTOS 2

2. PRINCIPIOS IMPOSITIVOS EN LA CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA 3
2.1. EL DEBER DE CONTRIBUIR Y LOS PRINCIPIOS MATERIALES 3
2.2. LOS PRINCIPIOS EN LA LEY GENERAL TRIBUTARIA 4
2.3. LA RESERVA DE LEY Y LA POTESTAD TRIBUTARIA 4
2.4. LOS PRESUPUESTOS Y LA ESTABILIDAD PRESUPUESTARIA 5

3. LOS IMPUESTOS DE TITULARIDAD ESTATAL Y SUS CARACTERÍSTICAS 6
3.1. LOS IMPUESTOS SOBRE LA RENTA 6
3.2. LOS IMPUESTOS SOBRE EL PATRIMONIO Y LAS ADQUISICIONES LUCRATIVAS 7
3.3. LOS IMPUESTOS SOBRE EL CONSUMO Y EL TRÁFICO DE BIENES 8
3.4. LOS IMPUESTOS MEDIOAMBIENTALES Y ENERGÉTICOS 10
3.5. LOS IMPUESTOS SOBRE EL SECTOR FINANCIERO Y LOS SERVICIOS DIGITALES 11

4. LA HACIENDA PÚBLICA ESTATAL, AUTONÓMICA Y LOCAL 12
4.1. LA HACIENDA PÚBLICA ESTATAL 12
4.2. LA HACIENDA AUTONÓMICA: PRINCIPIOS Y RECURSOS 13
4.3. LA HACIENDA AUTONÓMICA: TRIBUTOS CEDIDOS 15
4.4. LA HACIENDA AUTONÓMICA: FONDOS Y REGÍMENES FORALES Y ESPECIALES 16
4.5. LA HACIENDA LOCAL 17

Muestra · opocima.es

Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de Opocima, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra o al autor (contacto@opocima.es).

1. EL SISTEMA FISCAL ESPAÑOL

1.1. CONCEPTO Y MARCO NORMATIVO

La doctrina llama **sistema fiscal** (o tributario) al conjunto de tributos vigentes en un país en un momento dado, ordenados con arreglo a unos principios comunes y no como una mera suma de figuras. La Constitución usa la expresión «sistema tributario» en su art. 31.1 CE y le exige ser «justo». La ley que lo ordena con carácter general es la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT):

> ***«Esta ley establece los principios y las normas jurídicas generales del sistema tributario español y será de aplicación a todas las Administraciones tributarias en virtud y con el alcance que se deriva del artículo 149.1.1.ª, 8.ª, 14.ª y 18.ª de la Constitución.»***
>
> ***«Lo establecido en esta ley se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en las leyes que aprueban el Convenio y el Concierto Económico en vigor, respectivamente, en la Comunidad Foral de Navarra y en los Territorios Históricos del País Vasco.»***

Ese es el art. 1.1 LGT. De los títulos competenciales que cita, el que da nombre a la materia es el art. 149.1.14.ª CE: el Estado tiene competencia exclusiva sobre «Hacienda general y Deuda del Estado».

Los tributos que integran el sistema son de tres clases, «cualquiera que sea su denominación» (art. 2.2 LGT): **tasas**, **contribuciones especiales** e **impuestos**. Los impuestos son «los tributos exigidos **sin contraprestación** cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente» (art. 2.2.c) LGT). Las tasas del Estado se rigen, además, por la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos (LTPP), que repite el concepto de tasa (art. 6 LTPP) y lo distingue del **precio público**: este es una contraprestación pecuniaria, no un tributo, por servicios o actividades en régimen de Derecho público que también presta el sector privado y que son de **solicitud voluntaria** (art. 24 LTPP).

1.2. LOS TRES NIVELES DEL SISTEMA

El sistema fiscal español es plural porque lo es la potestad tributaria (art. 133 CE y art. 4 LGT, epígrafe 2.3). Conviven en él:

- **Los tributos del Estado**, que establece por ley en ejercicio de su potestad originaria. Son los grandes impuestos del epígrafe 3, más las tasas estatales.
- **Los tributos de las comunidades autónomas**: sus tributos propios —impuestos, tasas y contribuciones especiales—, los recargos sobre impuestos estatales y los impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado (art. 157.1 CE; epígrafe 4.2).
- **Los tributos de las entidades locales**: tasas, contribuciones especiales e impuestos, de los que tres son obligatorios para los ayuntamientos y dos potestativos según el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (TRLRHL) (art. 59 TRLRHL; epígrafe 4.5).

Muestra · opocima.es

Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de Opocima, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra o al autor (contacto@opocima.es).

- **Los sistemas forales** del País Vasco y Navarra: las instituciones competentes de los Territorios Históricos (Concierto) y Navarra (Convenio Económico) pueden mantener, establecer y regular su propio régimen tributario (epígrafe 4.4).

Cada nivel aplica sus tributos. En el ámbito de competencias del Estado, la aplicación de los tributos, el ejercicio de la potestad sancionadora y la función revisora en vía administrativa corresponden al Ministerio de Economía y Hacienda, hoy Ministerio de Hacienda, en tanto no hayan sido expresamente encomendados por ley a otro órgano o entidad de derecho público; y, en los términos de su ley de creación, a la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), **salvo** la declaración de nulidad de pleno derecho del art. 217 LGT y las reclamaciones económico-administrativas (art. 5.2 LGT). Las comunidades autónomas y las entidades locales ejercen esas competencias respecto de sus tributos «con el alcance y en los términos previstos en la normativa que resulte aplicable y su sistema de fuentes» (art. 5.3 LGT). El Estado, las comunidades autónomas y las Ciudades con Estatuto de Autonomía **podrán** suscribir acuerdos de colaboración para la aplicación de los tributos y para la revisión en vía administrativa (art. 5.4 LGT).

1.3. LA CLASIFICACIÓN DE LOS IMPUESTOS

Las «características» de cada impuesto se describen con categorías de la doctrina que las propias leyes emplean al definir su naturaleza:

- *Directos e indirectos.* La doctrina llama **directo** al impuesto que grava una manifestación inmediata de capacidad económica —obtener renta, tener un patrimonio, adquirir gratuitamente— y que soporta el propio sujeto pasivo; e **indirecto** al que grava una manifestación mediata —el consumo, el tráfico de bienes— y suele trasladarse a un tercero. Las leyes los califican así: son directos el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), el Impuesto sobre Sociedades, el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, el de Patrimonio y el de Sucesiones y Donaciones; son indirectos el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y los impuestos especiales (epígrafe 3).

- *Personales y reales.* **Personal** es el impuesto que no se concibe sin una persona determinada a la que referir el hecho imponible (la renta o el patrimonio de alguien); **real**, el que grava un hecho que se define sin referencia a una persona (la tenencia de un inmueble, la producción de electricidad). El IRPF, el Impuesto sobre Sociedades y el de Patrimonio se declaran personales; el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) es «un tributo directo de **carácter real**» (art. 60 TRLRHL).

- *Subjetivos y objetivos.* **Subjetivo** es el que tiene en cuenta las circunstancias personales y familiares del obligado; **objetivo**, el que no las considera. La Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones lo califica de «naturaleza directa y **subjetiva**»; el IRPF grava la renta «de acuerdo con su naturaleza y sus circunstancias personales y familiares». El ejemplo clásico de impuesto objetivo es el IBI.

- *Periódicos e instantáneos.* **Periódico** es el que grava una situación que se prolonga en el tiempo y se exige por períodos: el IRPF, el Impuesto sobre Sociedades y el IBI se fraccionan en períodos impositivos, y el Impuesto sobre el Patrimonio se devenga «el 31 de diciembre

Muestra · opocima.es

Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de Opocima, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra o al autor (contacto@opocima.es).

de cada año»; **instantáneo**, el que grava un hecho que se agota en sí mismo (una herencia, una compraventa).

- *Proporcionales y progresivos.* **Proporcional** es el que aplica un tipo constante cualquiera que sea la base (el IVA, con su 21 por ciento general); **progresivo**, el que aplica tipos crecientes a medida que crece la base (el IRPF o el Impuesto sobre el Patrimonio, con sus escalas).

2. PRINCIPIOS IMPOSITIVOS EN LA CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA

2.1. EL DEBER DE CONTRIBUIR Y LOS PRINCIPIOS MATERIALES

El precepto central es el art. 31.1 CE:

> ***«Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.»***

Los principios que nombra son, pues, **igualdad** y **progresividad**, con el límite de la **no confiscatoriedad**, y el criterio del reparto es la **capacidad económica**. No son palabras del art. 31.1 CE «generalidad», «justicia», «equitativa distribución de la carga», «proporcionalidad» ni «suficiencia»: las cuatro primeras son del art. 3 LGT (epígrafe 2.2). Tampoco dice «capacidad tributaria», sino «capacidad económica».

La doctrina lee en ese apartado cinco principios materiales del sistema tributario:

- *Generalidad*: «todos» están llamados a contribuir, sin privilegios ni exenciones que no respondan a un fundamento constitucional.
- *Capacidad económica*: se contribuye según la riqueza que se tiene, se obtiene o se gasta; es la medida del reparto y, a la vez, su límite. El art. 2.2.c) LGT define el impuesto por ella (epígrafe 1.1).
- *Igualdad*: trato igual a quien tiene igual capacidad económica y desigual a quien la tiene distinta; es la aplicación al tributo del art. 14 CE.
- *Progresividad*: se predica del **sistema** en su conjunto, no de cada impuesto; por eso caben impuestos proporcionales, como el IVA, dentro de un sistema progresivo.
- *No confiscatoriedad*: el sistema no puede llegar a privar al contribuyente de sus rentas y propiedades; es el límite máximo de la progresividad y conecta con el derecho de propiedad del art. 33 CE.

El apartado 2 lleva los principios al gasto, que es la otra cara del sistema fiscal: «El gasto público realizará una asignación **equitativa** de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de **eficiencia y economía**» (art. 31.2 CE).

El deber de contribuir es un deber constitucional del título I (sección 2.ª del capítulo II). Por eso el art. 86.1 CE pone un límite al decreto-ley en esta materia: los decretos-leyes «no podrán afectar al ordenamiento de las instituciones básicas del Estado, a los derechos, deberes y libertades de los

Muestra · opocima.es

Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de Opocima, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra o al autor (contacto@opocima.es).

ciudadanos regulados en el Título I, al régimen de las Comunidades Autónomas ni al Derecho electoral general».

2.2. LOS PRINCIPIOS EN LA LEY GENERAL TRIBUTARIA

El art. 3 LGT desarrolla el art. 31 CE y distingue dos planos:

> ***«1. La ordenación del sistema tributario se basa en la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos y en los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad.»***
>
> ***«A estos efectos, se prohíbe el establecimiento de cualquier instrumento extraordinario de regularización fiscal que pueda suponer una minoración de la deuda tributaria devengada de acuerdo con la normativa vigente.»***
>
> ***«2. La aplicación del sistema tributario se basará en los principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales y asegurará el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios.»***

La **generalidad** y la **equitativa distribución de la carga** son, por tanto, principios de la **ordenación** (art. 3.1 LGT); la **proporcionalidad** y la **eficacia**, de la **aplicación** (art. 3.2 LGT).

El art. 2.1 LGT añade que los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, «podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución».

2.3. LA RESERVA DE LEY Y LA POTESTAD TRIBUTARIA

El principio formal del sistema es la **reserva de ley**. Lo enuncia el art. 31.3 CE: «Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público **con arreglo a la ley**». Y lo concreta el art. 133 CE, que reparte la potestad tributaria:

> ***«1. La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley.»***
>
> ***«2. Las Comunidades Autónomas y las Corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes.»***
>
> ***«3. Todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deberá establecerse en virtud de ley.»***
>
> ***«4. Las administraciones públicas sólo podrán contraer obligaciones financieras y realizar gastos de acuerdo con las leyes.»***

Tres trampas del test salen de aquí: la potestad **originaria** es **exclusivamente del Estado**; las comunidades autónomas y las corporaciones locales **establecen y exigen** tributos, no solo los exigen; y los beneficios fiscales que afecten a los tributos del Estado y las obligaciones financieras piden **ley**, no ley orgánica.

Muestra · opocima.es

Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de Opocima, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra o al autor (contacto@opocima.es).

El art. 4 LGT reproduce los dos primeros apartados («las comunidades autónomas y las entidades locales podrán establecer y exigir tributos») y añade un tercero: «Las **demás entidades de derecho público** podrán **exigir** tributos cuando una ley así lo determine». Estas no los establecen.

La Ley de Presupuestos tiene un límite propio, el del art. 134.7 CE:

> ***«La Ley de Presupuestos no puede crear tributos. Podrá modificarlos cuando una ley tributaria sustantiva así lo prevea.»***

El alcance de la reserva lo fija el art. 8 LGT, que enumera, de la a) a la m), las materias que se regularán **en todo caso por ley**; la lista entera se estudia en el tema 3. La primera es «la delimitación del hecho imponible, del devengo, de la **base imponible** y liquidable, la fijación del tipo de gravamen y de los demás elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria, así como el establecimiento de presunciones que no admitan prueba en contrario» (art. 8.a) LGT).

2.4. LOS PRESUPUESTOS Y LA ESTABILIDAD PRESUPUESTARIA

La Constitución une ingresos y gastos en los Presupuestos Generales del Estado. El art. 134 CE, en sus apartados 1 a 6, dice:

> ***«1. Corresponde al Gobierno la elaboración de los Presupuestos Generales del Estado y a las Cortes Generales, su examen, enmienda y aprobación.»***
>
> ***«2. Los Presupuestos Generales del Estado tendrán carácter anual, incluirán la totalidad de los gastos e ingresos del sector público estatal y en ellos se consignará el importe de los beneficios fiscales que afecten a los tributos del Estado.»***
>
> ***«3. El Gobierno deberá presentar ante el Congreso de los Diputados los Presupuestos Generales del Estado al menos tres meses antes de la expiración de los del año anterior.»***
>
> ***«4. Si la Ley de Presupuestos no se aprobara antes del primer día del ejercicio económico correspondiente, se considerarán automáticamente prorrogados los Presupuestos del ejercicio anterior hasta la aprobación de los nuevos.»***
>
> ***«5. Aprobados los Presupuestos Generales del Estado, el Gobierno podrá presentar proyectos de ley que impliquen aumento del gasto público o disminución de los ingresos correspondientes al mismo ejercicio presupuestario.»***
>
> ***«6. Toda proposición o enmienda que suponga aumento de los créditos o disminución de los ingresos presupuestarios requerirá la conformidad del Gobierno para su tramitación.»***

Desde la reforma de 27 de septiembre de 2011, el art. 135 CE obliga a **todas las Administraciones Públicas** a adecuar sus actuaciones al principio de **estabilidad presupuestaria**. El Estado y las comunidades autónomas no podrán incurrir en un **déficit estructural** que supere los márgenes establecidos, en su caso, por la Unión Europea (UE) para sus Estados miembros; una **ley orgánica** fijará el déficit estructural máximo en relación con su producto interior bruto (PIB), y las **entidades locales** deberán presentar **equilibrio presupuestario** (art. 135.2 CE). El Estado y las comunidades autónomas necesitan autorización por **ley** para emitir

Muestra · opocima.es

Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de Opocima, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra o al autor (contacto@opocima.es).

deuda pública o contraer crédito; los créditos para satisfacer los intereses y el capital de la deuda se entienden siempre incluidos en el estado de gastos y su pago goza de **prioridad absoluta** (art. 135.3 CE). Los límites de déficit estructural y de deuda solo podrán superarse en caso de catástrofes naturales, recesión económica o situaciones de emergencia extraordinaria que escapen al control del Estado y perjudiquen considerablemente la situación financiera o la sostenibilidad económica o social del Estado, apreciadas por la **mayoría absoluta** de los miembros del Congreso de los Diputados (art. 135.4 CE). La ley orgánica que desarrolla el precepto es la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera (LOEPSF).

3. LOS IMPUESTOS DE TITULARIDAD ESTATAL Y SUS CARACTERÍSTICAS

Todos los impuestos de este epígrafe los establece y regula el Estado por ley; algunos se ceden, total o parcialmente, a las comunidades autónomas, pero la cesión no les quita la titularidad estatal: «Son tributos cedidos los establecidos y regulados por el Estado, cuyo producto corresponda a la Comunidad Autónoma», dice la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA), en su art. 10.1 LOFCA.

3.1. LOS IMPUESTOS SOBRE LA RENTA

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Lo regula la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (LIRPF). Su art. 1 LIRPF:

> ***«El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es un tributo de carácter personal y directo que grava, según los principios de igualdad, generalidad y progresividad, la renta de las personas físicas de acuerdo con su naturaleza y sus circunstancias personales y familiares.»***

Su objeto es la renta del contribuyente, «con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador» (art. 2 LIRPF). Es un impuesto **cedido parcialmente** a las comunidades autónomas (art. 3 LIRPF), con el límite máximo del **50 por ciento** (art. 11.a) LOFCA); el alcance de las competencias normativas autonómicas es el del art. 46 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre (epígrafe 4.3).

Impuesto sobre Sociedades. La Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS) lo define como «un tributo de carácter **directo y naturaleza personal** que grava la renta de las sociedades y demás entidades jurídicas» (art. 1 LIS). El tipo general es el **25 por ciento**. Las entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios del período impositivo inmediato anterior sea inferior a 1 millón de euros aplican una escala —el 17 por ciento por los primeros 50.000 euros de base imponible y el 20 por ciento por el resto—, salvo que deban tributar a un tipo diferente del general; la escala no se aplica a las entidades patrimoniales (art. 29.1 LIS). A ella se llega de forma gradual: en los períodos impositivos que se inicien dentro del año 2026, el 19 por ciento hasta 50.000 euros y el 21 por ciento el resto (disposición transitoria cuadragésima cuarta LIS). No figura entre los tributos que pueden cederse a las comunidades autónomas (art. 11 LOFCA).

Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Su texto refundido, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo (TRLIRNR), lo define como «un tributo de carácter **directo** que grava la renta obtenida **en territorio español** por las personas físicas y entidades **no residentes**

Muestra · opocima.es

Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de Opocima, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra o al autor (contacto@opocima.es).

en éste» (art. 1 TRLIRNR). Para las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, el tipo general es el 24 por 100, y el 19 por ciento para los contribuyentes residentes en otro Estado de la UE o del Espacio Económico Europeo con efectivo intercambio de información tributaria (art. 25.1.a) TRLIRNR).

Impuesto Complementario. Lo crea la Ley 7/2024, de 20 de diciembre. Es «un tributo de carácter **directo y de naturaleza personal** que grava las rentas de las entidades constitutivas de un grupo multinacional o de un grupo nacional de gran magnitud […] cuando radiquen en una jurisdicción con un tipo impositivo efectivo, calculado a nivel jurisdiccional, inferior al tipo impositivo mínimo», conforme con la Directiva (UE) 2022/2523 (art. 1.1 de la Ley 7/2024). El tipo impositivo mínimo es el **15 por ciento** (art. 5 de la Ley 7/2024, punto 43). Son sujetos pasivos las entidades constitutivas radicadas en territorio español de grupos cuyo importe neto de la cifra de negocios sea igual o superior a **750 millones de euros** en, al menos, dos de los cuatro períodos impositivos inmediatamente anteriores al inicio del período impositivo (art. 6.1 de la Ley 7/2024). Tiene tres modalidades: el impuesto complementario **nacional**, el **primario** (regla de inclusión de rentas) y el **secundario** (regla de beneficios insuficientemente gravados) (art. 1.2 de la Ley 7/2024).

3.2. LOS IMPUESTOS SOBRE EL PATRIMONIO Y LAS ADQUISICIONES LUCRATIVAS

Impuesto sobre el Patrimonio. La Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (LIP), en su art. 1 LIP:

> ***«El Impuesto sobre el Patrimonio es un tributo de carácter directo y naturaleza personal que grava el patrimonio neto de las personas físicas en los términos previstos en esta Ley.»***
>
> ***«A los efectos de este Impuesto, constituirá el patrimonio neto de la persona física el conjunto de bienes y derechos de contenido económico de que sea titular, con deducción de las cargas y gravámenes que disminuyan su valor, así como de las deudas y obligaciones personales de las que deba responder.»***

Su hecho imponible es la titularidad del patrimonio neto en el momento del devengo (art. 3 LIP), que es el **31 de diciembre** de cada año (art. 29 LIP). Es **cedido**: la cesión se rige por las normas reguladoras de la cesión de tributos del Estado a las comunidades autónomas y tiene el alcance y condiciones que para cada una establezca su específica Ley de Cesión (art. 2 LIP). La base liquidable se grava con la escala que haya aprobado la comunidad autónoma y, si no la ha aprobado, con la estatal, del **0,2 al 3,5 por ciento** (art. 30 LIP).

Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas. Lo crea el art. 3 de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre. Su apartado Uno:

> ***«El Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas es un tributo de carácter directo, naturaleza personal y complementario del Impuesto sobre el Patrimonio que grava el patrimonio neto de las personas físicas de cuantía superior a 3.000.000 de euros, en los términos previstos en este artículo.»***

Su hecho imponible es «la titularidad por el sujeto pasivo en el momento del devengo de un **patrimonio neto superior a 3.000.000 de euros**»; la base imponible se reduce, en concepto de mínimo exento, en **700.000 euros**; se devenga el **31 de diciembre** de cada año, y de su cuota el sujeto pasivo **podrá** deducir la cuota del Impuesto sobre el Patrimonio del ejercicio efectivamente

Muestra · opocima.es

Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de Opocima, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra o al autor (contacto@opocima.es).

satisfecha. Exenciones y sujetos pasivos son los del Impuesto sobre el Patrimonio. La titularidad de las competencias de gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión corresponde **al Estado**, y el rendimiento se ingresa en el **Tesoro Público** (art. 3 de la Ley 38/2022, apartados Tres, Cuatro, Cinco, Nueve, Diez, Quince, Diecisiete y Veinticinco).

Vigencia. El apartado Veintiocho lo hacía aplicable «en los dos primeros ejercicios en los que se devengue a partir de la fecha de su entrada en vigor». La disposición adicional 5.2 del Real Decreto-ley 8/2023, de 27 de diciembre, prorrogó su aplicación «en tanto no se produzca la revisión de la tributación patrimonial en el contexto de la reforma del sistema de financiación autonómica» (art. 3 de la Ley 38/2022, nota del Boletín Oficial del Estado). **Sigue vigente**, pues, pese a su nombre.

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. La Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (LISD), dice que este impuesto, «de **naturaleza directa y subjetiva**, grava los incrementos patrimoniales obtenidos a **título lucrativo** por **personas físicas**» (art. 1 LISD). Su hecho imponible es la adquisición por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio; la adquisición por donación o cualquier otro negocio jurídico gratuito «inter vivos»; y la percepción de cantidades por los beneficiarios de seguros sobre la vida cuando el contratante sea persona distinta del beneficiario, «salvo los supuestos expresamente regulados en el artículo 16.2, a), de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias» (la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, que dio esta redacción). Esos incrementos, obtenidos por **personas jurídicas**, no están sujetos y tributan en el Impuesto sobre Sociedades (art. 3 LISD). Es cedido (art. 2 LISD).

3.3. LOS IMPUESTOS SOBRE EL CONSUMO Y EL TRÁFICO DE BIENES

Impuesto sobre el Valor Añadido. La Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA), en su art. 1 LIVA:

> ***«El Impuesto sobre el Valor Añadido es un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo y grava, en la forma y condiciones previstas en esta Ley, las siguientes operaciones:»***
>
> ***«a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios o profesionales.»***
>
> ***«b) Las adquisiciones intracomunitarias de bienes.»***
>
> ***«c) Las importaciones de bienes.»***

El tipo general es el **21 por ciento** (art. 90.Uno LIVA); hay tipos del **10** y del **4 por ciento** para las operaciones que enumera el art. 91 LIVA, que fija además un tipo del **0 por ciento** para las entregas de bienes realizadas en concepto de donativos a las entidades sin fines lucrativos de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, siempre que estas los destinen a sus fines de interés general. Se cede a las comunidades autónomas con carácter parcial, con el límite máximo del **50 por ciento** (art. 11.e) LOFCA).

Muestra · opocima.es

Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de Opocima, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra o al autor (contacto@opocima.es).

Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Su texto refundido, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (TRLITPAJD), en su art. 1 TRLITPAJD:

> ***«1. El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados es un tributo de naturaleza indirecta que, en los términos establecidos en los artículos siguientes, gravará:»***
>
> ***«1.º Las transmisiones patrimoniales onerosas.»***
>
> ***«2.º Las operaciones societarias.»***
>
> ***«3.º Los actos jurídicos documentados.»***
>
> ***«2. En ningún caso, un mismo acto podrá ser liquidado por el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas y por el de operaciones societarias.»***

Es cedido a las comunidades autónomas (art. 25.1.d) de la Ley 22/2009).

Impuestos especiales. La Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (LIE), los define en su art. 1.1 LIE como «tributos de **naturaleza indirecta** que recaen sobre **consumos específicos** y gravan, en **fase única**, la fabricación, incluida la fabricación irregular, la importación, la entrada irregular y, en su caso, la introducción, en el ámbito territorial interno de determinados bienes, así como la matriculación de determinados medios de transporte, el suministro de energía eléctrica y la puesta a consumo de carbón». Son cuatro grupos (art. 1.2 LIE):

- Los **impuestos especiales de fabricación** (art. 2 LIE): sobre la Cerveza, sobre el Vino y Bebidas Fermentadas, sobre Productos Intermedios y sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas; sobre Hidrocarburos; sobre las Labores del Tabaco; y, desde 2025, sobre los Líquidos para Cigarrillos Electrónicos y otros Productos relacionados con el Tabaco, que añadió la Ley 7/2024.
- El Impuesto Especial sobre la **Electricidad**.
- El Impuesto Especial sobre **Determinados Medios de Transporte**.
- El Impuesto Especial sobre el **Carbón**.

Pueden cederse a las comunidades autónomas el de la Electricidad, el de Determinados Medios de Transporte y, con carácter parcial, los de fabricación, con el límite máximo del **58 por ciento** de cada uno, salvo el de Hidrocarburos: 58 por ciento del tipo estatal general y la totalidad del tipo estatal especial y del autonómico (art. 11 LOFCA). El del Carbón no figura entre los cedibles. Los efectivamente cedidos son los que enumera el art. 25.1 de la Ley 22/2009 (epígrafe 4.3), y entre ellos no está el de los Líquidos para Cigarrillos Electrónicos y otros Productos relacionados con el Tabaco.

Impuesto sobre las Primas de Seguros. Lo crea, desde el 1 de enero de 1997, el art. 12 de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social: «es un tributo de **naturaleza indirecta** que grava las operaciones de **seguro y capitalización**» (art. 12.Uno de la Ley 13/1996).

Muestra · opocima.es

Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de Opocima, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra o al autor (contacto@opocima.es).

Impuesto sobre actividades de juego. Lo regula el art. 48 de la Ley 13/2011, de 27 de mayo, de regulación del juego. Grava la autorización, celebración u organización de los juegos, rifas, concursos, apuestas y actividades **de ámbito estatal**, así como las combinaciones aleatorias con fines publicitarios o promocionales, también de ámbito estatal; no están sujetos los juegos de **lotería de ámbito estatal**. La gestión, recaudación, liquidación e inspección corresponden a la AEAT, sin perjuicio de los Estatutos de Autonomía y de las leyes de cesión. Las comunidades autónomas **podrán** elevar los tipos, hasta un máximo del **20 por ciento de los tipos** establecidos, respecto de los operadores con residencia fiscal en su territorio, y ese incremento se aplica exclusivamente sobre la parte proporcional de la base imponible correspondiente a la participación en el juego de sus residentes. La recaudación del juego por medios electrónicos, informáticos o telemáticos se les distribuye en proporción a las cantidades jugadas por sus residentes, salvo la de las apuestas mutuas deportivo-benéficas y las apuestas mutuas hípicas estatales, que corresponde exclusivamente al Estado (art. 48 de la Ley 13/2011).

3.4. LOS IMPUESTOS MEDIOAMBIENTALES Y ENERGÉTICOS

Responden a los fines extrafiscales del art. 2.1 LGT (epígrafe 2.2):

- *Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica.* Para la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética, es «un tributo de carácter **directo y naturaleza real**» que grava la producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica, medida en barras de central (art. 1 de la Ley 15/2012). Su tipo es hoy el **7 por ciento**; el Real Decreto-ley 18/2026, de 29 de junio, lo fija en el 3,5 por ciento para 2027 y en el 0 por ciento desde el 1 de enero de 2028 (art. 8 de la Ley 15/2012).

- *Impuestos sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoeléctrica y sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas.* La misma ley los califica de «tributos de carácter **directo y naturaleza real**» (art. 12 de la Ley 15/2012).

- *Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero.* «Es un tributo de **naturaleza indirecta** que recae sobre la utilización en el territorio español de dichos gases» (art. 5.Uno de la Ley 16/2013, de 29 de octubre, en su redacción vigente desde el 1 de septiembre de 2022).

- *Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables.* La Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular, lo define como «un tributo de **naturaleza indirecta** que recae sobre la utilización, en el territorio de aplicación del impuesto, de envases no reutilizables que contengan plástico», con la finalidad de fomentar la prevención de esos residuos y el reciclado (art. 67 de la Ley 7/2022). Grava su fabricación, importación o adquisición intracomunitaria y su introducción irregular (art. 72 de la Ley 7/2022), al tipo de **0,45 euros por kilogramo** (art. 78 de la Ley 7/2022).

- *Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos.* Es «un tributo de **carácter indirecto** que recae sobre la entrega de residuos en vertederos, instalaciones de incineración o de coincineración para su eliminación o

Muestra · opocima.es

Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de Opocima, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra o al autor (contacto@opocima.es).

valorización energética» (art. 84 de la Ley 7/2022). Es estatal pero **cedido** a las comunidades autónomas (art. 25.1.p) de la Ley 22/2009); no es un tributo local.

3.5. LOS IMPUESTOS SOBRE EL SECTOR FINANCIERO Y LOS SERVICIOS DIGITALES

- *Impuesto sobre los Depósitos en las Entidades de Crédito.* Creado desde el 1 de enero de 2013 por el art. 19 de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, es «un tributo de **carácter directo**» que grava los depósitos constituidos en las entidades de crédito, al tipo del **0,03 por ciento**; su recaudación se distribuye a las comunidades autónomas según donde radiquen la sede o las sucursales que mantienen los fondos (art. 19 de la Ley 16/2012).

- *Impuesto sobre el margen de intereses y comisiones de determinadas entidades financieras.* Lo crea la disposición final novena de la Ley 7/2024, con efectos para los períodos impositivos iniciados desde el 1 de enero de 2024. Es «un tributo de **naturaleza directa**» que grava el margen de intereses y comisiones obtenido en territorio español por entidades de crédito, sucursales de entidades de crédito extranjeras y establecimientos financieros de crédito. La base liquidable es la base imponible reducida en **100 millones de euros**, gravada con una escala del **1 al 7 por ciento**.

- *Su vigencia y su reparto.* El impuesto «será aplicable en los **tres primeros periodos impositivos consecutivos** que se inicien desde el 1 de enero de 2024». La recaudación se distribuye a las comunidades autónomas de régimen común en función de su PIB regional (disposición final novena de la Ley 7/2024).

- *Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales.* La Ley 4/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales, lo define como «un tributo de **naturaleza indirecta**» que grava las prestaciones de determinados servicios digitales en que exista intervención de usuarios situados en el territorio de aplicación del impuesto (art. 1 de la Ley 4/2020). Los servicios digitales son exclusivamente los de **publicidad en línea**, **intermediación en línea** y **transmisión de datos** (art. 4.5 de la Ley 4/2020).

- *Sus contribuyentes y su tipo.* Son contribuyentes las personas jurídicas y las entidades del art. 35.4 LGT que, el primer día del período de liquidación, superen dos umbrales: importe neto de la cifra de negocios en el año natural anterior superior a **750 millones de euros**, y ingresos por servicios digitales sujetos en el año natural anterior superiores a **3 millones de euros** (art. 8.1 de la Ley 4/2020). El tipo es el **3 por ciento** (art. 11 de la Ley 4/2020).

- *Impuesto sobre las Transacciones Financieras.* La Ley 5/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre las Transacciones Financieras, lo define como «un tributo de **naturaleza indirecta** que grava las adquisiciones de acciones» (art. 1.1 de la Ley 5/2020). Se sujetan las adquisiciones a título oneroso de acciones de sociedades españolas admitidas a negociación en un mercado regulado español o de otro Estado de la Unión Europea, o en un mercado equivalente de un tercer país, cuando el valor de capitalización bursátil de la sociedad sea, **a 1 de diciembre del año anterior** a la adquisición, **superior a 1.000 millones de euros** (art. 2.1 de la Ley 5/2020).

- *Su contribuyente y su tipo.* Es contribuyente el **adquirente** (art. 6.1 de la Ley 5/2020) y el tipo es el **0,2 por ciento** (art. 7 de la Ley 5/2020).

Muestra · opocima.es

Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de Opocima, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra o al autor (contacto@opocima.es).

Los gravámenes temporales no son impuestos. La Ley 38/2022 creó dos gravámenes. El **energético** (art. 1), prorrogado a 2024, está **derogado** por la disposición final decimocuarta de la Ley 7/2024 (art. 1 de la Ley 38/2022). El de **entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito** (art. 2), que debía satisfacerse durante los años **2023 y 2024**, tiene «la naturaleza jurídica de **prestación patrimonial de carácter público no tributario**» (art. 2 de la Ley 38/2022).

4. LA HACIENDA PÚBLICA ESTATAL, AUTONÓMICA Y LOCAL

4.1. LA HACIENDA PÚBLICA ESTATAL

La define el art. 5 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria (LGP):

> ***«1. La Hacienda Pública estatal, está constituida por el conjunto de derechos y obligaciones de contenido económico cuya titularidad corresponde a la Administración General del Estado y a sus organismos autónomos.»***
>
> ***«2. Los derechos de la Hacienda Pública estatal se clasifican en derechos de naturaleza pública y de naturaleza privada.»***
>
> ***«Son derechos de naturaleza pública de la Hacienda Pública estatal los tributos y los demás derechos de contenido económico cuya titularidad corresponde a la Administración General del Estado y sus organismos autónomos que deriven del ejercicio de potestades administrativas.»***

Contenido **económico**, no «tributario»; titularidad de la **Administración General del Estado y sus organismos autónomos**, no del Ministerio de Hacienda (art. 5 LGP). Al Ministerio de Hacienda y a los organismos autónomos, según su titularidad, les corresponde la **administración** de esos derechos (art. 6.1 LGP).

Límites de los derechos (art. 7 LGP). No se podrán enajenar, gravar ni arrendar fuera de los casos regulados por las leyes; no se concederán exenciones, condonaciones, rebajas ni moratorias sino en los casos y formas que determinen las leyes, sin perjuicio del art. 16 LGP; y, sin perjuicio de lo previsto para los procesos concursales en el art. 10 LGP, no se podrá transigir judicial ni extrajudicialmente sobre ellos, ni someter a arbitraje las contiendas que se susciten, sino mediante **real decreto acordado en Consejo de Ministros, previa audiencia del Consejo de Estado en pleno**.

Prerrogativas de los derechos de naturaleza pública. Su cobranza goza de las prerrogativas establecidas para los tributos en la LGT y de las previstas en el Reglamento General de Recaudación (art. 10.1 LGP). Se extinguen por las causas previstas en la LGT y las demás previstas en las leyes (art. 11.2 LGP). Salvo lo que establezcan las leyes de cada recurso, el derecho de la Hacienda Pública estatal prescribe a los **cuatro años**, tanto para reconocer o liquidar créditos —desde el día en que el derecho pudo ejercitarse— como para cobrar los reconocidos o liquidados —desde su notificación o, si no fuera preceptiva, desde su vencimiento—; la prescripción se interrumpe conforme a la LGT y se aplica **de oficio** (art. 15 LGP).

Las obligaciones. Nacen de la ley, de los negocios jurídicos y de los actos o hechos que, según derecho, las generen (art. 20 LGP); solo son **exigibles** cuando resulten de la ejecución de los presupuestos, de sentencia judicial firme o de operaciones no presupuestarias legalmente autorizadas (art. 21.1 LGP). Ningún tribunal ni autoridad administrativa podrá dictar providencia de

Muestra · opocima.es

Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de Opocima, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra o al autor (contacto@opocima.es).

embargo ni despachar mandamiento de ejecución contra los bienes y derechos patrimoniales materialmente afectados a un servicio público o a una función pública, entre otros (art. 23.1 LGP). Salvo leyes especiales, prescriben a los **cuatro años** el derecho al reconocimiento o liquidación de toda obligación no solicitada con los documentos justificativos y el derecho a exigir el pago de las ya reconocidas o liquidadas, si no fuese reclamado por los acreedores legítimos o sus derechohabientes; aquí la prescripción se interrumpe conforme al **Código Civil** (art. 25 LGP).

Intereses de demora. Las cantidades adeudadas a la Hacienda Pública estatal devengan interés de demora **desde el día siguiente al de su vencimiento**, que resulta de aplicar el **interés legal** fijado en la Ley de Presupuestos para cada año o período, sin perjuicio de las especialidades en materia tributaria (art. 17 LGP). Si la Administración no paga al acreedor dentro de los **tres meses** siguientes al día de notificación de la resolución judicial o del reconocimiento de la obligación, le abona ese interés sobre la cantidad debida desde que el acreedor, transcurrido el plazo, **reclame por escrito** el cumplimiento; en materia tributaria, de contratación administrativa y de expropiación forzosa rige su legislación específica (art. 24 LGP).

4.2. LA HACIENDA AUTONÓMICA: PRINCIPIOS Y RECURSOS

La Constitución dedica a la Hacienda autonómica tres preceptos. El art. 156 CE:

> ***«1. Las Comunidades Autónomas gozarán de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias con arreglo a los principios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles.»***
>
> ***«2. Las Comunidades Autónomas podrán actuar como delegados o colaboradores del Estado para la recaudación, la gestión y la liquidación de los recursos tributarios de aquél, de acuerdo con las leyes y los Estatutos.»***

El art. 157 CE:

> ***«1. Los recursos de las Comunidades Autónomas estarán constituidos por:»***
>
> ***«a) Impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado; recargos sobre impuestos estatales y otras participaciones en los ingresos del Estado.»***
>
> ***«b) Sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales.»***
>
> ***«c) Transferencias de un Fondo de Compensación interterritorial y otras asignaciones con cargo a los Presupuestos Generales del Estado.»***
>
> ***«d) Rendimientos procedentes de su patrimonio e ingresos de derecho privado.»***
>
> ***«e) El producto de las operaciones de crédito.»***
>
> ***«2. Las Comunidades Autónomas no podrán en ningún caso adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio o que supongan obstáculo para la libre circulación de mercancías o servicios.»***
>
> ***«3. Mediante ley orgánica podrá regularse el ejercicio de las competencias financieras enumeradas en el precedente apartado 1, las normas para resolver los conflictos que pudieran surgir y las posibles formas de colaboración financiera entre las Comunidades Autónomas y el Estado.»***

Muestra · opocima.es

Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de Opocima, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra o al autor (contacto@opocima.es).

El tercero es el art. 158 CE. Según su apartado 1, en los Presupuestos Generales del Estado podrá establecerse una asignación a las comunidades en función del volumen de los servicios y actividades estatales asumidos y de la garantía de un nivel mínimo en la prestación de los servicios públicos fundamentales en todo el territorio español. Según su apartado 2, se constituirá un **Fondo de Compensación** «con destino a gastos de inversión», para corregir desequilibrios económicos interterritoriales y hacer efectivo el principio de solidaridad, cuyos recursos «serán distribuidos por las Cortes Generales entre las Comunidades Autónomas y provincias, en su caso».

La ley orgánica del art. 157.3 CE es la LOFCA. El art. 2.Uno LOFCA ordena la actividad financiera autonómica, en coordinación con la Hacienda del Estado, con arreglo a siete principios: (a) el sistema de ingresos no podrá implicar privilegios económicos o sociales ni barreras fiscales; (b) la garantía del **equilibrio económico** corresponde al Estado; (c) la garantía de un **nivel base equivalente** de financiación de los servicios públicos fundamentales; y (d) la **corresponsabilidad** de las comunidades y el Estado. Completan la lista (e) la **solidaridad**, (f) la **suficiencia** de recursos y (g) la **lealtad institucional**, cuyo impacto valora cada cinco años el Consejo de Política Fiscal y Financiera.

Los recursos de las comunidades autónomas son (art. 4.Uno LOFCA):

a) los ingresos procedentes de su patrimonio y demás de derecho privado;

b) sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales;

c) los tributos cedidos, total o parcialmente, por el Estado;

d) la participación en el Fondo de Garantía de Servicios Públicos Fundamentales;

e) los recargos que pudieran establecerse sobre los tributos del Estado;

f) las participaciones en los ingresos del Estado a través de los fondos y mecanismos que establezcan las leyes;

g) el producto de las operaciones de crédito;

h) el producto de las multas y sanciones en el ámbito de su competencia;

i) sus propios precios públicos.

En su caso, podrán obtener también ingresos de las asignaciones de los Presupuestos Generales del Estado y de las transferencias de los **Fondos de Compensación Interterritorial** (art. 4.Dos LOFCA).

Tributos propios. Las comunidades autónomas podrán establecer y exigir sus propios tributos de acuerdo con la Constitución y las leyes, pero estos **no podrán recaer sobre hechos imponibles gravados por el Estado**; si el Estado grava después hechos imponibles gravados por ellas y eso les resta ingresos, instrumentará medidas de compensación o coordinación. Tampoco sobre hechos imponibles gravados por los tributos locales, aunque sí podrán establecer y gestionar tributos sobre las materias que la legislación de régimen local reserve a las corporaciones locales, con medidas de compensación o coordinación a su favor (art. 6 LOFCA). Sus impuestos propios no podrán sujetar elementos patrimoniales situados, rendimientos originados ni gastos realizados

Muestra · opocima.es

Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de Opocima, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra o al autor (contacto@opocima.es).

fuera de su territorio, ni suponer obstáculo para la libre circulación de personas, mercancías, servicios y capitales (art. 9 LOFCA). Su aplicación y la potestad sancionadora corresponden a la propia comunidad (art. 19.Uno LOFCA).

4.3. LA HACIENDA AUTONÓMICA: TRIBUTOS CEDIDOS

Tributos cedidos. La cesión se entiende efectuada por precepto expreso del Estatuto, y su alcance y condiciones se fijan en una ley específica. Puede ser **total** —si se cede la recaudación de todos los hechos imponibles del tributo— o **parcial** —si se cede la de alguno o algunos, o parte de la recaudación—, y en ambos casos **podrá** comprender competencias normativas (art. 10 LOFCA). Solo pueden cederse los que enumera el art. 11 LOFCA, con sus límites (epígrafe 3). La Ley 22/2009 regula el sistema de financiación de las comunidades de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía desde el **1 de enero de 2009** (art. 1 de la Ley 22/2009), y su art. 25 de la Ley 22/2009 enumera los tributos cuyo rendimiento, total o parcial en su territorio, se cede:

> ***«a) Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.»***
>
> ***«b) Impuesto sobre el Patrimonio.»***
>
> ***«c) Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.»***
>
> ***«d) Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.»***
>
> ***«e) Tributos sobre el Juego.»***
>
> ***«f) Impuesto sobre el Valor Añadido.»***
>
> ***«g) Impuesto sobre la Cerveza.»***
>
> ***«h) Impuesto sobre el Vino y Bebidas Fermentadas.»***
>
> ***«i) Impuesto sobre Productos Intermedios.»***
>
> ***«j) Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas.»***
>
> ***«k) Impuesto sobre Hidrocarburos.»***
>
> ***«l) Impuesto sobre las Labores del Tabaco.»***
>
> ***«m) Impuesto sobre la Electricidad.»***
>
> ***«n) Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.»***
>
> ***«o) Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos.»***
>
> ***«p) Impuesto sobre el Depósito de Residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos.»***

La supresión o modificación por el Estado de alguno de ellos implicará la extinción o modificación de la cesión (art. 25.2 de la Ley 22/2009). La **titularidad** de las competencias normativas y de aplicación de los tributos cedidos, de la potestad sancionadora y de la revisión **corresponde al Estado** (art. 45.1 de la Ley 22/2009). En el IRPF, las comunidades **podrán** asumir competencias normativas sobre: el importe del mínimo personal y familiar aplicable para el cálculo del **gravamen autonómico**, con el límite del 10 por ciento para cada cuantía; la **escala autonómica** aplicable a la

Muestra · opocima.es

Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de Opocima, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra o al autor (contacto@opocima.es).

base liquidable general, que deberá ser progresiva; deducciones en la cuota íntegra autonómica por circunstancias personales y familiares, inversiones no empresariales y aplicación de renta, siempre que **no** supongan una minoración del gravamen efectivo de alguna categoría de renta; y los porcentajes de deducción por inversión en vivienda habitual. **No podrán** regular los tipos autonómicos de la base liquidable del ahorro, las deducciones estatales ni los pagos a cuenta (art. 46 de la Ley 22/2009).

La aplicación de los tributos cedidos. Por **delegación del Estado**, la comunidad autónoma se hace cargo de la aplicación de los tributos y de la revisión de los actos dictados en su ejercicio en el Impuesto sobre el Patrimonio, el de Sucesiones y Donaciones, el de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, los tributos sobre el juego, el Especial sobre Determinados Medios de Transporte, el de Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos y el de depósito de residuos en vertederos, la incineración y la coincineración (art. 54.1 de la Ley 22/2009). En el IRPF, el IVA, los impuestos sobre la Cerveza, el Vino y Bebidas Fermentadas, los Productos Intermedios, el Alcohol y Bebidas Derivadas, los Hidrocarburos y las Labores del Tabaco, y el de la Electricidad, las ejercen **en todo caso los órganos estatales** (art. 54.2 de la Ley 22/2009).

4.4. LA HACIENDA AUTONÓMICA: FONDOS Y REGÍMENES FORALES Y ESPECIALES

Los fondos del sistema. El **Fondo de Garantía de Servicios Públicos Fundamentales** asegura que cada comunidad recibe los mismos recursos por habitante ajustado para financiar los servicios públicos fundamentales (art. 9 de la Ley 22/2009). El **Fondo de Suficiencia Global** cubre la diferencia entre las necesidades de gasto de cada comunidad autónoma y ciudad con Estatuto de Autonomía y la suma de su capacidad tributaria y la transferencia del Fondo de Garantía (art. 13 LOFCA). Los dos **Fondos de Convergencia Autonómica** son el **de Competitividad** y el **de Cooperación** (arts. 22 a 24 de la Ley 22/2009). Fuera del sistema, los Presupuestos Generales del Estado dotan anualmente dos **Fondos de Compensación Interterritorial**, cuyos recursos tienen el carácter de carga general del Estado: el Fondo de Compensación, que responde al principio de solidaridad interterritorial del art. 158.2 CE y que distribuyen las Cortes Generales entre las comunidades autónomas y las ciudades con Estatuto de Autonomía, y, con independencia de él, el Fondo Complementario del anterior (art. 16 LOFCA). El de Compensación, con una cantidad no inferior al **22,5 por ciento** de la base de cálculo de la inversión pública, se destina a financiar gastos de inversión en los territorios comparativamente menos desarrollados, que promuevan directa o indirectamente la creación de renta y riqueza en el territorio beneficiario, según la Ley 22/2001, de 27 de diciembre, reguladora de los Fondos de Compensación Interterritorial (art. 2 de la Ley 22/2001).

Los regímenes forales. El sistema foral tradicional de **concierto económico** se aplica en el País Vasco de acuerdo con su Estatuto de Autonomía (disposición adicional primera LOFCA), y el **Convenio Económico**, en Navarra, al amparo de la disposición adicional primera de la Constitución (disposición adicional segunda LOFCA). Por el Concierto Económico, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, las instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, su régimen tributario, y la exacción, gestión, liquidación, inspección, revisión y recaudación de los tributos que lo integran corresponden a las respectivas **Diputaciones Forales** (art. 1 del Concierto). El País Vasco aporta al Estado un **cupo** global, integrado por los de cada Territorio Histórico, como contribución a todas las cargas del Estado que no asuma la comunidad (art. 49 del Concierto); su metodología se fija **cada cinco años**

Muestra · opocima.es

Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de Opocima, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra o al autor (contacto@opocima.es).

por ley votada por las Cortes Generales, previo acuerdo de la Comisión Mixta del Concierto Económico (art. 50 del Concierto). Navarra, por el Convenio aprobado por la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, tiene potestad para mantener, establecer y regular su propio régimen tributario (art. 1 del Convenio). La ejerce respetando los criterios de armonización con el régimen general del Estado, las competencias que el Convenio reserva al Estado, los tratados internacionales y las normas de armonización fiscal de la Unión Europea, el principio de solidaridad y las instituciones, facultades y competencias del Estado inherentes a la unidad constitucional (art. 2 del Convenio), y contribuye con una **aportación anual** a las cargas generales del Estado (art. 52 del Convenio). Corresponde en todo caso al Estado la regulación, gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión de los derechos de importación y de los gravámenes a la importación en los impuestos especiales y en el IVA (art. 3.1 del Convenio).

Canarias, Ceuta y Melilla. La actividad financiera y tributaria de Canarias se regula teniendo en cuenta su **peculiar régimen económico-fiscal**, y la comunidad es **titular de los rendimientos** derivados de él en los términos de la Ley 20/1991, de 7 de junio, la Ley 19/1994, de 6 de julio, y demás legislación en vigor (disposición adicional cuarta LOFCA). Integran ese régimen el **Impuesto General Indirecto Canario** y el **Arbitrio sobre Importación y Entrada de Mercancías** en las Islas Canarias (disposición adicional sexta LOFCA). La misma regla del peculiar régimen económico y fiscal vale para **Ceuta y Melilla** (disposición adicional quinta LOFCA), donde rige el Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación de la Ley 8/1991, de 25 de marzo: «un impuesto indirecto de **carácter municipal**» (art. 1 de la Ley 8/1991).

4.5. LA HACIENDA LOCAL

El art. 142 CE fija su principio, el de **suficiencia**:

> ***«Las Haciendas locales deberán disponer de los medios suficientes para el desempeño de las funciones que la ley atribuye a las Corporaciones respectivas y se nutrirán fundamentalmente de tributos propios y de participación en los del Estado y de las Comunidades Autónomas.»***

Las corporaciones locales **pueden establecer y exigir** tributos de acuerdo con la Constitución y las leyes (art. 133.2 CE); los imponen y los regulan por **ordenanzas fiscales** dentro del TRLRHL. Salvo en los impuestos obligatorios del art. 59.1 TRLRHL, deben acordar la imposición y supresión de sus tributos propios y aprobar las ordenanzas; en esos tres impuestos, el ayuntamiento que decida usar las facultades que la ley le da para fijar los elementos de la cuota debe acordar su ejercicio y aprobar la ordenanza (art. 15 TRLRHL). Los preceptos del TRLRHL, con excepción de los apartados 2 y 3 del art. 186, son bases del régimen jurídico financiero local, dictadas al amparo del art. 149.1.18.ª CE, salvo los del sistema tributario local (art. 133 CE) y los de la participación en los tributos del Estado (art. 142 CE), todo ello sin perjuicio de las competencias exclusivas del Estado del art. 149.1.14.ª CE (art. 1.1 TRLRHL). La ley se aplica sin perjuicio de los regímenes financieros forales de los Territorios Históricos del País Vasco y Navarra (art. 1.2 TRLRHL).

Los tributos locales respetan, **en todo caso**, tres principios (art. 6 TRLRHL):

a) no someter a gravamen bienes situados, actividades desarrolladas, rendimientos originados ni gastos realizados **fuera del territorio** de la entidad;

Muestra · opocima.es

Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de Opocima, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra o al autor (contacto@opocima.es).

b) no gravar, como tales, negocios, actos o hechos celebrados o realizados fuera del territorio de la entidad, ni el ejercicio o la transmisión de bienes, derechos u obligaciones que no hayan nacido ni hubieran de cumplirse en ese territorio;

c) no implicar obstáculo alguno para la **libre circulación** de personas, mercancías o servicios y capitales, ni afectar de manera efectiva a la fijación de la residencia de las personas o la ubicación de empresas y capitales dentro del territorio español, sin que ello impida la ordenación urbanística.

No caben otros **beneficios fiscales** que los expresamente previstos en normas con **rango de ley** o derivados de los tratados internacionales, y los que las ordenanzas establezcan en los supuestos expresamente previstos por la ley (art. 9.1 TRLRHL).

La hacienda de las entidades locales está constituida por (art. 2.1 TRLRHL):

a) los ingresos procedentes de su patrimonio y demás de derecho privado;

b) los **tributos propios** clasificados en tasas, contribuciones especiales e impuestos y los **recargos** exigibles sobre los impuestos de las comunidades autónomas o de otras entidades locales;

c) las **participaciones** en los tributos del Estado y de las comunidades autónomas;

d) las subvenciones;

e) los percibidos en concepto de precios públicos;

f) el producto de las operaciones de crédito;

g) el producto de las multas y sanciones en el ámbito de sus competencias;

h) las demás prestaciones de derecho público.

Para la cobranza de los tributos y de las demás cantidades que debe percibir como ingresos de derecho público, tales como las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias, los precios públicos y las multas y sanciones pecuniarias, la hacienda local ostenta las **prerrogativas** establecidas legalmente para la hacienda del Estado, y actúa, en su caso, conforme a los procedimientos administrativos correspondientes (art. 2.2 TRLRHL).

Los tributos municipales. Los ayuntamientos podrán establecer y exigir **tasas** (art. 57 TRLRHL) y **contribuciones especiales** (art. 58 TRLRHL). En cuanto a los impuestos, el art. 59 TRLRHL distingue:

> ***«1. Los ayuntamientos exigirán, de acuerdo con esta ley y las disposiciones que la desarrollan, los siguientes impuestos:***
> ***a) Impuesto sobre Bienes Inmuebles.***
> ***b) Impuesto sobre Actividades Económicas.***
> ***c) Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica.»***
>
> ***«2. Asimismo, los ayuntamientos podrán establecer y exigir el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras y el Impuesto sobre el Incremento de Valor de***

Muestra · opocima.es

Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de Opocima, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra o al autor (contacto@opocima.es).

los Terrenos de Naturaleza Urbana, de acuerdo con esta ley, las disposiciones que la desarrollen y las respectivas ordenanzas fiscales.»

Los tres del apartado 1 son, pues, **obligatorios**, y los dos del apartado 2, **potestativos**. Ninguno de los impuestos del epígrafe 3 es local.

La participación en los tributos del Estado. A los municipios que sean capitales de provincia o de comunidad autónoma, o tengan población de derecho igual o superior a **75.000 habitantes**, se les cede un porcentaje del rendimiento estatal no cedido a las comunidades autónomas del IRPF, del IVA y de los impuestos especiales de fabricación sobre el alcohol, las bebidas alcohólicas, los hidrocarburos y el tabaco (arts. 111 y 112 TRLRHL). Esos municipios no podrán asumir competencias normativas ni de aplicación o revisión sobre esos impuestos, que corresponden exclusivamente al Estado (art. 112.3 TRLRHL). Los demás municipios participan por otro modelo (art. 122 TRLRHL).

Las provincias. Su hacienda la forman los mismos recursos del art. 2 TRLRHL, con especialidades (art. 131 TRLRHL). Las diputaciones provinciales podrán establecer tasas (art. 132 TRLRHL) y un **recargo sobre el Impuesto sobre Actividades Económicas**, consistente en un porcentaje único sobre las cuotas municipales modificadas por el coeficiente de ponderación, cuyo tipo **no podrá ser superior al 40 por ciento** (art. 134 TRLRHL).

El control externo. La fiscalización externa de las cuentas y de la gestión económica de las entidades locales corresponde al **Tribunal de Cuentas**, según la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local (LBRL), en su art. 115 LBRL, «con el alcance y condiciones que establece la Ley Orgánica que lo regula, y sin perjuicio de los supuestos de delegación previstos en la misma». Las entidades locales le rinden la cuenta general del ejercicio anterior **antes del 15 de octubre** de cada año, sin menoscabo de las facultades de fiscalización externa que los Estatutos atribuyan a las comunidades autónomas (art. 223 TRLRHL).

Muestra · opocima.es

Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de Opocima, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra o al autor (contacto@opocima.es).