

Es una obra colectiva, concebida por iniciativa y
bajo la coordinación de **Lefebvre**, y
realizada por la Redacción de la Editorial
junto con los siguientes colaboradores

FORTUNY ZAFORTEZA, Mariano (Inspector de Hacienda del Estado)
GÓMARA HERNÁNDEZ, José Luis (Abogado del Estado)
JUAN LOZANO, Ana María (Catedrática de Derecho Financiero y Tributario en la Universitat de València)
LÓPEZ LUBIAN, Juan Ignacio (Inspector de Hacienda del Estado)
MONTERO DOMÍNGUEZ, Antonio (Inspector de Hacienda del Estado)
RUIZ GONZÁLEZ, Luis Javier (Inspector de Seguros del Estado, Vocal del TEAC de Impuestos Patrimoniales y Tasas)
RUIZ TOLEDANO, José Ignacio (Inspector de Hacienda del Estado)
SALVO TAMBO, Ignacio (Abogado del Estado)
SOTELO TASIS, Clara (Inspectora de Hacienda del Estado)

Colaboraron en ediciones anteriores:

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

Nota: Esta obra es fruto de las reflexiones estrictamente personales de los autores sobre los procedimientos tributarios, en especial sobre la Ley General Tributaria y normas de desarrollo.

Los comentarios y ejemplos que se efectúan en la misma constituyen la opinión personal de los autores y no se consideran doctrina oficial. Incluso, las contestaciones a consultas administrativas que complementan la obra -cuya fuente es la página web de la Dirección General de Tributos y la del Tribunal Económico Administrativo-, o las sentencias referenciadas no son una réplica de esos documentos, sino un resumen que trata de sintetizar el contenido de las mismas. Por tanto, ni la Editorial ni los colaboradores aceptarán responsabilidades por las posibles consecuencias ocasionadas a las personas naturales o jurídicas que actúen o dejen de actuar como resultado de alguna información contenida en esta publicación.

© Lefebvre-El Derecho, S.A.
CIF: A79216651
Monasterios de Suso y Yuso, 34. 28049 Madrid. Tfno.: 91 210 80 00
clientes@lefebvre.es
www.efl.es

Precio: 162,24 €
ISBN: 979-13-87732-64-6
Depósito legal: M-25902-2025

Impreso en España

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

MEMENTO PRÁCTICO

**Procedimientos
Tributarios**

2026-2027

Fecha de edición: 24 de noviembre de 2025



Plan general

	Número marginal
PARTE 1ª. DISPOSICIONES GENERALES DEL ORDENAMIENTO TRIBUTARIO	50
Capítulo 1. Principios generales	100
Capítulo 2. Normas tributarias.....	300
Capítulo 3. Medidas antielusión.....	550
PARTE 2ª. LOS TRIBUTOS	750
Capítulo 4. Relación jurídico-tributaria.....	800
Capítulo 5. Obligados tributarios.....	1850
Capítulo 6. Cuantificación de las obligaciones tributarias. Deuda tributaria	2400
PARTE 3ª. NORMAS COMUNES DE APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS	2800
Capítulo 7. Principios generales	2850
Capítulo 8. Normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios	3500
PARTE 4ª. GESTIÓN TRIBUTARIA	4850
Capítulo 9. Gestión tributaria	4900
Capítulo 10. Procedimientos de gestión tributaria	5300
PARTE 5ª. LA INSPECCIÓN DE LOS TRIBUTOS	5800
Capítulo 11. Organización de la Inspección	5850
Capítulo 12. Obligados tributarios frente a la Inspección.....	6100
Capítulo 13. Actuaciones inspectoras	6150
Capítulo 14. Procedimiento inspector	6500
Capítulo 15. Disposiciones especiales del procedimiento inspector	7000
PARTE 6ª. RECAUDACIÓN	7150
Capítulo 16. Aspectos generales de la recaudación	7200
Capítulo 17. Órganos de recaudación	7400
Capítulo 18. Obligados tributarios al pago	7500
Capítulo 19. Extinción de la deuda tributaria.....	7600
Capítulo 20. Procedimientos de recaudación	8000
PARTE 7ª. INFRACCIONES Y SANCIONES	8450
Capítulo 21. Infracciones y sanciones tributarias	8500
Capítulo 22. Incumplimiento del límite de pagos en efectivo	9300
Capítulo 23. Delitos contra la Hacienda Pública	9500

	Número marginal
PARTE 8ª. RECURSOS Y RECLAMACIONES	
Capítulo 24. Revisión en vía administrativa	10000
Capítulo 25. Procedimientos especiales de revisión	10100
Capítulo 26. Recurso de reposición	10700
Capítulo 27. Procedimiento económico-administrativo	10850
Capítulo 28. Recurso contencioso-administrativo	12000
Capítulo 29. Ejecución de resoluciones	12050
PARTE 9ª. OTROS PROCEDIMIENTOS	
Capítulo 30. Recuperación de ayudas de Estado	12200
Capítulo 31. Procedimientos amistosos	12350
ANEXOS	
12500	
TABLA ALFABÉTICA	

Abreviaturas

AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria
AN	Audiencia Nacional
BOE	Boletín oficial del Estado
CC	Código Civil (RD 24-7-1889)
CCAA	Comunidades Autónomas
Circ	Circular
Const	Constitución Española
CP	Código Penal (LO 10/1995)
CV	Consulta vinculante
D	Decreto
DCGC	Delegación Central de Grandes Contribuyentes
DG AEAT	Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria
DGIFT	Dirección General de Inspección Financiera Tributaria
DGT	Dirección General de Tributos
Dict	Dictamen
Dir	Directiva
DLeg	Decreto Legislativo
Dpto	Departamento
EDJ	El Derecho Jurisprudencia
Inf	Informe
Instr	Instrucción
L	Ley
LBRL	Ley de las Bases del Régimen Local (L 7/1985)
LEC	Ley de Enjuiciamiento Civil (L 1/2000)
LECr	Ley de Enjuiciamiento Criminal (RD 14-9-1882)
LGP	Ley General Presupuestaria (L 47/2003)
LGT	Ley General Tributaria (L 58/2003)
LGT/1963	Ley General Tributaria (L 230/1963)
LHL	Ley Reguladora de las Haciendas Locales (RDLeg 2/2004)
LIP	Ley del Impuesto sobre el Patrimonio (L 19/1991)
LIRNR	Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (RDLeg 5/2004)
LIRPF	Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (L 35/2006)
LIS	Ley del Impuesto sobre Sociedades (L 27/2014)
LISD	Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (L 29/1987)
LITP	Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (RDLeg 1/1993)
LIVA	Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (L 37/1992)
LJCA	Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (L 29/1998)
LO	Ley Orgánica
LOPJ	Ley Orgánica del Poder Judicial (LO 6/1985)
LPAC	Ley del Procedimiento Común de las Administraciones Públicas (L 39/2015)
LRJSP	Ley del Régimen Jurídico del Sector Público (L 40/2015)
LSC	Ley de Sociedades de Capital (RDLeg 1/2010)
MH	Ministerio de Hacienda
OM	Orden Ministerial
ONIF	Oficina Nacional de Investigación del Fraude
RD	Real Decreto
RDLeg	Real Decreto Legislativo
Rec	Recurso

Resol	Resolución
RGGI	Reglamento General de Gestión e Inspección (RD 1065/2007)
RGR	Reglamento General de Recaudación (RD 939/2005)
RGRV	Reglamento General de Revisión en Vía Administrativa (RD 520/2005)
Rgto Fac	Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación (RD 1619/2012)
RIRPF	Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (RD 439/2007)
RIS	Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RD 634/2015)
RIVA	Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (RD 1624/1992)
RRM	Reglamento del Registro Mercantil (RD 1784/1996)
RSAN	Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario (RD 2063/2004)
TCo	Tribunal Constitucional
TEAC	Tribunal Económico Administrativo Central
TEAL	Tribunal Económico Administrativo Local
TEAR	Tribunal Económico Administrativo Regional
TJUE	Tribunal de Justicia de la Unión Europea
TS	Tribunal Supremo
TSJ	Tribunal Superior de Justicia
UE	Unión Europea

PARTE PRIMERA**Disposiciones
generales del
ordenamiento
tributario**

Capítulo 1. Principios generales.....	100
Capítulo 2. Normas tributarias	300
Capítulo 3. Medidas antielusión	550

50

Con la denominación «Disposiciones generales del ordenamiento tributario» la LGT recoge, en el Título I, una serie de preceptos dedicados a principios generales, fuentes normativas, aplicación, interpretación, calificación e integración de las normas tributarias, incorporando la calificación de las obligaciones tributarias y la figura del conflicto en la aplicación de la norma tributaria (LGT art.1 a 16).

CAPÍTULO 1

Principios generales

A.	Objeto y ámbito de aplicación de la LGT	105	100
B.	Principios tributarios	120	
1.	Principios de ordenación de los tributos.....	125	
2.	Principios de aplicación de los tributos.....	160	
3.	Carácter reglado de los actos tributarios.....	200	
4.	Principios generales del derecho de la Unión Europea.....	205	
C.	Tributos	210	
D.	Administración tributaria	245	

A. Objeto y ámbito de aplicación de la LGT

Carácter general de la LGT	107	105
Especialidades de los regímenes de Concierto y Convenio.....	111	
Asistencia mutua.....	113	

Carácter general de la LGT ^[LGT art.1] La LGT establece los principios y las normas jurídicas generales del sistema tributario. Al tratarse de una Ley general, su contenido resulta aplicable a todas las **Administraciones tributarias** (Estado, Comunidades Autónomas y Entes Locales; ver nº 245 s.), con el alcance que se deriva del texto constitucional, sin perjuicio de lo dispuesto en el régimen especial de Convenio con la Comunidad Foral de Navarra y de Concierto con los Territorios Históricos del País Vasco (nº 111).

El texto constitucional consagra la **competencia exclusiva del Estado** sobre determinadas materias (Const art.149.1.1ª, 8ª, 14ª y 18ª), y constituye el fundamento competencial a cuyo amparo se promulga la LGT, en tanto que esta:

- regula las condiciones básicas que garantizan la igualdad en el cumplimiento del deber constitucional de contribuir;
- se refiere a la aplicación y eficacia de las normas jurídicas y a la determinación de las fuentes del Derecho tributario;
- establece los conceptos, principios y normas básicas del sistema tributario en el marco de la Hacienda general;
- adapta a las especialidades del ámbito tributario la regulación del procedimiento administrativo común, garantizando a los contribuyentes un tratamiento similar ante todas las Administraciones tributarias.

Precisiones 1) Parte de la doctrina entiende que, de todos los títulos competenciales que atribuyen competencia exclusiva al Estado, el verdaderamente fundamental respecto a la LGT es el que se refiere a la **Hacienda general** (Const art.148.1.14ª). Respecto a la justificación de los demás títulos competenciales citados, cabe remitirse al Informe de la Comisión de Expertos para la reforma de la LGT (julio 2001).

2) El sistema tributario debe estar presidido por un conjunto de principios generales comunes capaz de garantizar la **homogeneidad** básica que permita configurar el régimen jurídico de la ordenación de los tributos como un verdadero sistema y asegure la unidad del mismo, que es exigencia indeclinable de la igualdad de los españoles (TCo 116/1994).

Es por eso que no se permitió fijar a una CCAA un **tipo de interés de demora** distinto al tipo de la normativa general (TCo 81/2003); o se anula la **regulación foral del IRPF en Gipuzkoa**, que configura un método de estimación directa «impropia» de la base imponible ya que vulnera las reglas de armonización que impone la Ley del Concierto vasco (TCo 203/2016).

3) El Estado es competente para regular no solo sus propios tributos, sino también el **marco general** de todo el sistema tributario y la delimitación de las competencias financieras de las CCAA respecto de las del propio Estado (TCo 192/2000), coordinando su sistema tributario con el de las CCAA (TCo 26/2015).

Contenidos comunes A falta de enumeración expresa de los preceptos de la LGT de carácter común **para todas las Haciendas**, cabe señalar que el Informe de la **Comisión de Expertos** para la reforma de la LGT (julio 2001) se refería a los siguientes contenidos:

- a) **Terminología** y conceptos utilizados por la LGT.
- b) **Regulación sustantiva básica** de aplicación obligatoria:
 - aplicación, interpretación y calificación de las normas tributarias;

- prescripción y caducidad: supuestos, plazos y causas de interrupción de la prescripción y supuestos de caducidad;
 - obligaciones accesorias: determinación del interés de demora, recargos por declaración extemporánea y recargos del período ejecutivo;
 - derecho a la tasación pericial contradictoria;
 - supuestos en los que procede la estimación indirecta;
 - suspensión automática con presentación de garantías y reembolso de su coste;
 - suspensión de la enajenación de los bienes embargados hasta que el acto de liquidación de la deuda ejecutada sea firme, salvo excepciones;
 - derivación formal y alcance de la responsabilidad.
- c) Aplicación de los **tributos** y **revisión en vía administrativa**. Solo tendrían carácter común los preceptos básicos que recojan garantías del ciudadano en las fases de iniciación, instrucción y resolución, como los plazos máximos de duración y los efectos de su incumplimiento, el derecho a no aportar dos veces el mismo documento o el derecho a solicitar que las actuaciones tengan carácter general.
- d) La **reserva de ley tributaria** (ver nº 335 s.), si bien al tratarse de una norma que se deriva de la Constitución resulta dudoso que deba declararse expresamente como básica.
- e) Los aspectos básicos del régimen de **infracciones y sanciones** tributarias, incluida la suspensión automática sin aportación de garantías.

Precisiones 1) El propio Informe proponía como fórmula más adecuada la incorporación de una disposición adicional específica que precisase qué preceptos resultaban de **aplicación común** a todas las Haciendas. Dicha recomendación no se ha incorporado a la LGT.

2) La falta de enumeración concreta de los preceptos que resultan aplicables a todas las Administraciones tributarias ha sido objeto de alguna **crítica doctrinal**, al representar una formulación teórica y de carácter general que puede plantear complejos problemas prácticos.

Parte de la regulación de la **aplicación de los tributos** (nº 2800 s.) parece pensada teniendo en cuenta la actual organización de la AEAT. En cuanto a la **revisión en vía administrativa** (nº 10000 s.), la regulación de los **procedimientos especiales de revisión** tiene un alcance más general, sin perjuicio de las especialidades para los entes locales en la LHL, pero la del recurso de reposición y las reclamaciones económico-administrativas se refiere claramente al Estado, aunque también tiene en cuenta las modificaciones realizadas en determinados Estatutos de Autonomía respecto a la **revisión** en algunas CCAA de régimen común.

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

- 111 Especialidades de los regímenes de Concierto y Convenio** (LGT art.1.1) La aplicación de la LGT se encuentra limitada por lo dispuesto en el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de **Navarra** (L 28/1990) y el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del **País Vasco** (L 12/2002), en cumplimiento del precepto constitucional que ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales (Const disp.adic.1ª). Tanto el Convenio como el Concierto establecen una cláusula de adecuación de la legislación tributaria de las Comunidades Autónomas de Navarra y el País Vasco a la LGT en cuanto a **terminología y conceptos**, sin perjuicio de las peculiaridades establecidas en los mismos (L 12/2002 art.2.dos y 3.a; L 28/1990 art.7.a).

Precisiones En relación con los **tributos propios** de la Comunidad Foral de Navarra, ver nº 234.

- 113 Asistencia mutua** (LGT art.1.2) La LGT establece los **principios y las normas jurídicas** generales que regulan las actuaciones de la Administración tributaria por aplicación en España de la normativa sobre asistencia mutua entre los Estados de la UE o en el marco de los convenios para evitar la doble imposición o de otros convenios internacionales. Se entiende por asistencia mutua el conjunto de acciones de asistencia, colaboración, cooperación y otras de naturaleza análoga que el Estado español preste, reciba o desarrolle con la UE, otras entidades internacionales o supranacionales y otros Estados de acuerdo con la citada normativa sobre asistencia mutua o de los citados convenios. La asistencia mutua podrá comprender la realización de actuaciones ante obligados tributarios; asimismo, la asistencia mutua participa de la naturaleza jurídica de las **relaciones internacionales** de la Const art.149.1.3ª. En materia de recaudación, ver nº 7290 s.

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

B. Principios tributarios

[Const art.31.1; LGT art.3]

El sistema tributario español se inspira en diversos principios ordenadores, directamente derivados de la Constitución y reiterados en la LGT. Asimismo, la aplicación del sistema tributario debe ajustarse a principios específicos recogidos en la LGT, ya que la justicia del sistema no depende solo de la configuración de los tributos, sino también de cómo se aplican por la Administración tributaria.

Se diferencia entre los principios de:

- **ordenación** de los tributos (nº 125 s.): son los que informan la normativa reguladora de los tributos;

- **aplicación** de los tributos (nº 160 s.): son los que deben inspirar la aplicación por la Administración tributaria de dicha normativa.

La LGT regula de forma expresa **otros principios**, como el carácter reglado de los actos tributarios (nº 200), la reserva de ley tributaria (nº 335 s.) o los principios de la potestad sancionadora (nº 8510 s.).

También hay que tener en cuenta los **principios generales del Derecho** de la UE (nº 205 s.).

Precisiones 1) En el ámbito tributario también resultan aplicables otros principios derivados de la Constitución (p.e., la sujeción de las Administraciones tributarias a los principios recogidos en el texto constitucional -Const art.9.1 y 103-) o de las **normas administrativas generales**, ya sean estatales o autonómicas. Para un estudio detallado de estos principios cabe remitirse al nº 70 Memento Administrativo 2026.

2) Parte de la doctrina considera que esta distinción **no** debe entenderse en un **sentido rígido**, porque también los principios de ordenación deben surtir efectos en la aplicación de los tributos, con fundamento en la jurisprudencia constitucional (TCO 49/1982; 52/1982; 2/1983).

3) La LGT no utiliza la terminología «**principios generales**» empleada por otras normas, quizás porque puede inducir a confusión con los principios generales del Derecho (CC art.1.1 y 1.4). Las denominaciones más habituales en la doctrina tributaria son las de principios tributarios o principios de justicia material de los tributos.

La LGT reserva la expresión «principios generales» como denominación del Capítulo I (LGT art.1 a 6) que incluye una serie de normas o disposiciones generales.

4) La incorporación de España a la UE supuso la **asunción de la normativa** de la misma, en cuanto ordenamiento jurídico propio, aplicable en España debido a la primacía y el efecto directo del derecho de la UE en el derecho interno (nº 316). La ejecución normativa y administrativa del mismo se encomienda básicamente a las autoridades nacionales y ello implica la recepción de los principios generales del Derecho de la UE y los mismos cada vez influyen más en la práctica.

1. Principios de ordenación de los tributos

[Const art.31.1; LGT art.3.1]

La Constitución establece que todos deben contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo, inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio. Estos principios son de obligado cumplimiento para los poderes públicos porque su eficacia deriva directamente del texto constitucional.

La **LGT** reitera la regulación constitucional con una redacción algo diferente. Así, se considera que la ordenación del **sistema tributario** se basa en la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos (nº 131 s.) y en los principios de justicia (nº 137), generalidad (nº 139), igualdad (nº 141 s.), progresividad (nº 149), equitativa distribución de la carga tributaria (nº 153) y no confiscatoriedad (nº 151). No hace referencia en este precepto al **principio de legalidad**, o justicia formal (ver nº 335 s.), quizás por entender que deben recogerse solo los principios de justicia material.

Asimismo, se ligan los principios de ordenación con la prohibición del establecimiento de cualquier **instrumento extraordinario de regularización fiscal** que pueda suponer una minoración de la deuda tributaria devengada de acuerdo con la normativa vigente. No obstante, no parece que esto impida que una norma posterior con rango de ley formal pueda establecer una regulación que suponga tal minoración, salvo que se opusiera a los principios de la Const art.31.1, sin que sea suficiente lo recogido en la LGT.

Precisiones 1) La norma constitucional no recoge el **principio de equitativa distribución** de la carga tributaria, por tratarse de un principio específicamente tributario.

2) Un sector de opinión se muestra crítico con la regulación realizada por la LGT, por tratarse de una **repetición de normas constitucionales** en una ley ordinaria de manera que, si se mantiene idéntica redacción no aporta nada, y si varía se corre el peligro de limitar la interpretación del precepto constitucional, para lo que no está facultado el legislador ordinario. Doctrinalmente se

120

125

127

critican las **variaciones de redacción** que se producen respecto al texto constitucional. Así, se pierde la distinción entre los principios referidos a una situación jurídica concreta y los que se aplican al sistema tributario en su conjunto o se individualiza el principio de justicia que en la Constitución se aplica al sistema tributario como consecuencia de los demás principios.

Otras opiniones son menos negativas. Algún autor llama la atención sobre la posibilidad de invocar estos principios ante la **jurisdicción contencioso-administrativa** por tratarse de principios tributarios establecidos por leyes ordinarias. Sin embargo, esta opinión es negada por otros autores. En todo caso, la pretensión de la LGT es básicamente didáctica y consecuencia de su carácter codificador, por lo que no resulta tan criticable su reiteración legal.

3) Ninguno de estos principios puede servir de fundamento a un **recurso de amparo**, aunque sí en los recursos y cuestiones de **inconstitucionalidad** (Const art.53.2).

129

4) Desde hace años se rechaza que pueda acudir al **recurso de amparo** por la vulneración de los principios de la Const art.31, incluso cuando se invoca desde el punto de vista formal una vulneración del principio de igualdad (Const art.14), siempre que en el fondo se trate de una vulneración de la mencionada Const art.31.1. La **igualdad** que se proclama en este último precepto va íntimamente enlazada al concepto de capacidad económica y al principio de progresividad, por lo que no puede ser reconducida, sin más, a los términos de la Const art.14. El amparo está reservado para la tutela de los derechos consagrados en Const art.14 a 29 y 30.2 (TCo auto 230/1984; auto 392/1985; 53/1993; 54/1993).

5) Los principios constitucionales de igualdad, capacidad económica y progresividad, son aspectos parciales del principio de **justicia tributaria**, teniendo que ser analizado en interrelación con los restantes principios (TCo 209/1988).

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

7) Se declara constitucional el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas (ITSGF) al entender que no se vulneran, entre otros, los principios de no confiscatoriedad y capacidad económica (Const art.31) porque solo tiene efecto confiscatorio en caso de agotar el valor del patrimonio, no la renta generada por los bienes gravados, que es una manifestación distinta de la capacidad económica (TCo 149/2023). En el mismo sentido (TCo 189/2023; 190/2023).

131

Capacidad económica (Const art.31.1; LGT art.3.1) Como criterio de medición de la carga tributaria supone una exigencia lógica que obliga a buscar la **riqueza** allí donde se encuentra, de manera que la contribución al sostenimiento de los gastos públicos se corresponda con dicho principio. En relación con el mismo conviene tener en cuenta que:

- no se trata del único criterio de justicia de los tributos y no puede desligarse de los objetivos de **igualdad y progresividad** (TCo 27/1981);

- se aplica a los **diversos ordenamientos** tributarios, incluidos los de las CCAA y las corporaciones locales (TCo 37/1981) y no se refiere a cada tributo en particular, sino, con mayor o menor intensidad, a todos los que conforman el ordenamiento tributario (TCo 45/1989).

133

[Precisiones] 1) Tradicionalmente el principio de capacidad económica (capacidad contributiva en la terminología de los autores tributarios) se consideraba el principio básico para la consecución de la **justicia tributaria** y se basaba en el beneficio, es decir la correlación entre los tributos y los beneficios que obtienen los contribuyentes de la actuación pública. Esta posición ha quedado superada, en cuanto no puede ser el criterio exclusivo de justicia, ya que deben tenerse en cuenta la exigencia de **solidaridad entre los ciudadanos** y los fines extrafiscales de los tributos.

2) En la actualidad ha pasado a configurarse como **interdicción de la arbitrariedad**, cuando las decisiones del legislador son arbitrarias. Algún sector de opinión trata de hacer efectivo el principio considerando que se trata de un derecho fundamental del contribuyente a tributar según su capacidad económica, aunque puede ceder cuando es necesario para la consecución de otros objetivos.

3) El TCo hace ceder el principio de capacidad económica ante otras consideraciones en las escasas ocasiones en que se pronuncia. No se trata de un axioma del que pueden extraerse, por simple deducción, consecuencias positivas, precisas y concretas, sino que cumple tres **funciones**: fundamento a la imposición, límite al legislador en el ejercicio del poder tributario y programa y orientación a dicho legislador (TCo 221/1992).

Así no se opone a dicho principio la exoneración de incrementos de patrimonio invertidos en la adquisición de una nueva vivienda habitual (TCo 27/1981) y es posible un impuesto de carácter extrafiscal que grave la infrutilización de las explotaciones agrarias, aumentando el gravamen según disminuya la producción (TCo 37/1987; 186/1993).