

Tema I: El Financiero y Tributario.

1-. Concepto e introducción.

Lo primero que hay que decir al comenzar el estudio del Derecho Financiero, es que su concepto, por lo que se refiere al adjetivo, no corresponde con el sentido en que mayoritariamente se usa este término en el lenguaje usual. Este adjetivo financiero suele ser empleado para referirse al mundo de los negocios, sin embargo el que nos interesa es aquella acepción reservada para las finanzas públicas, para la Hacienda pública.

Así el Derecho Financiero regula la actividad financiera pública o si se quiere expresar de otra forma, constituye el ordenamiento jurídico de la Hacienda pública.

Llamamos actividad financiera a aquella que desarrollan el Estado y los demás entes públicos para la realización de los gastos inherentes a las funciones que les están encomendadas, así como para la obtención de los ingresos necesarios para hacer frente a dichos gastos. Abreviadamente podemos identificar la actividad financiera como la relativa a los ingresos y los gastos.

El derecho financiero tiene cuatro ramas:

- Derecho tributario: estudia el tributo en sus distintas manifestaciones.
- Derecho de la deuda pública.
- Derecho financiero patrimonial.
- Derecho presupuestario.

Tributo! ingreso de derecho público exigido a determinado sujeto por parte de ente público por un hecho indicativo de capacidad económica y con una finalidad contributiva.

Clases de tributos:

- **Impuestos**: es un tributo exigido sin contraprestación por un hecho indicativo de capacidad económica como puede ser la obtención de renta, la posesión de un patrimonio, el consumo o la circulación de bienes.
- **Tasa**: es un tributo cuyo hecho imponible consiste en la prestación de servicios por parte de la administración en régimen de derecho público siempre que concurren:
 - que sea de solicitud o recepción obligatoria.
 - que en la prestación de ese servicio no concorra el sector privado.

Existe una sub-modalidad denominada **precio público** que se dará cuando no concurren los requisitos anteriores.

- **Contribuciones especiales**: tributo cuyo hecho imponible consiste en la realización de una obra pública por parte de la Administración que causa un beneficio especial al sujeto pasivo.

– **Hecho imponible**: presupuesto de hecho generador de la consecuencia jurídica de pagar impuesto. No hay referencia a una actividad de la Administración

Tema II: Principios Constitucionales.

Art. 31 C.E.: 1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que,

en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.

2. El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía.

3. Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley.

1-. Principio de capacidad económica.

Dentro de los criterios o principio materiales contenidos en el apartado 1 del art. 31 C.E. sobresale el principio de capacidad económica, de amplia tradición en el ordenamiento constitucional y al que podemos considerar como regla básica en el reparto y distribución de la carga tributaria. Así se pone de manifiesto en la propia redacción del precepto, que configura a la tributación según la capacidad económica como un objetivo al cual sirven de manera instrumental los restantes principios o criterios de justicia del sistema tributario, hasta el punto de que estos otros criterios constituyen otras tantas derivaciones del principio fundamental de la contribución según la capacidad económica.

Además especial relación tiene con el principio de igualdad que, como es sabido, representa una de las determinaciones o principios constitutivos del Derecho moderno, entendiéndose por tal el que nace con el constitucionalismo. Pero este principio en conexión con el de igualdad no debe suponer una igualdad formal, en la que todos tributan por igual, sino en un instrumento de la igualdad material.

Este principio cumple en nuestro ordenamiento constitucional tributario tres funciones esenciales: de fundamento de la imposición o de la tributación, de límite para el legislador en el desarrollo de su poder tributario y de programa u orientación para el mismo legislador en cuanto al uso de ese poder.

2-. Principio de igualdad.

Este principio constituye un valor, no solo del sistema tributario, sino del conjunto del ordenamiento. La CE lo proclama en su art.1, junto a la libertad, la justicia y el pluralismo político, desarrollándose posteriormente en varias direcciones: no solamente la igualdad formal ante la ley (Art. 14 CE), sino también la igualdad sustancial y el deber de los poderes públicos de promover las condiciones para hacerla efectiva, junto con la libertad. (art. 9 CE).

De esta manera el principio de igualdad se emparenta con el resto de criterios sobre el reparto de la carga tributaria, así lo ha entendido el propio TC subrayando la vigencia de este principio entendido como un valor a promover con medidas fiscales que tiendan a corregir las desigualdades realmente existente en la sociedad y que el propio texto constitucional valora negativamente.

3-. Principio de generalidad.

Se trata de un principio conectado con el de igualdad, en el sentido de prohibición de las discriminaciones o privilegios en materia fiscal. Aparecía expresamente mencionado en la L.G.T. (**art. 3**) junto al de capacidad económica y equitativa distribución de la carga tributaria. En la C.E. lo podemos identificar en el término Todos, con el que comienza el **art. 31**, en este caso esté término cumple dos funciones: primero dejar claro que el deber de contribuir no se reduce a lo nacionales; y segundo, establecer el criterio de generalidad de la imposición o de ausencia de privilegios en la distribución de la carga fiscal, que, en principio, afecta a *todos* los que tengan capacidad económica.

La vigencia del principio de generalidad no significa que no puedan existir exenciones o bonificaciones fiscales. Estas normas de favor pueden fundamentarse en la propia capacidad económica o en otras razones amparadas en el ordenamiento. Lo que no es admisible de acuerdo con la regla de la generalidad es el

establecimiento de exenciones (u otro tipo de medidas) intuitu personae.

4-. principio de progresividad.

Se entiende por progresividad aquella característica de un sistema tributario según la cual a medida que aumentan la riqueza de cada sujeto, aumenta la contribución en proporción superior al incremento de riqueza. Los que tienen más contribuyen en proporción superior a los que tienen menos.

La expresa exclusión al criterio de progresividad constituye una de las innovaciones características del texto constitucional español, que se ha inspirado en el italiano.

Tiene una profunda conexión con el principio de igualdad, entendida como criterio material, al igual que con el mandato de capacidad económica en la acepción de programa para el legislador y los poderes públicos. Esta relación de progresividad e igualdad es resaltada por el T.C.: <<La igualdad es perfectamente compatible con la progresividad del impuesto>> (STC de 20 de febrero de 1989).

5-. El límite de la confiscatoriedad.

El **art. 31.1 CE** concluye afirmando que el sistema tributario no tendrá en ningún caso alcance confiscatorio. Se introduce esta coletilla como una especie de concesión o garantía frente a posibles abusos en la progresividad del sistema. Tiene más valor ideológico o político que propiamente jurídico. Y supone que en aquellos supuestos en que una Ley configure de tal manera un tributo que llegase a producir tal efecto confiscatorio o de anulación del derecho de propiedad, el precepto sería tachado de inconstitucional.

6-. Principio de legalidad tributaria.

Según dicho principio, podemos decir abreviadamente, es necesaria una Ley formal para el establecimiento de tributos, se habla en este sentido de reserva de ley, aunque por nuestra parte preferimos la denominación de principio de legalidad tributaria.

Este principio se encuentra recogida en el **art. 31.3 CE**, que, como hemos visto, requiere que las prestaciones personales o patrimoniales sean establecidas con arreglo a la ley.

Tema III: El tributo y sus clases.

1-. El tributo.

Para que el Estado pueda satisfacer las necesidades públicas debe disponer de una serie de recursos económicos, entre otros se recurre al tributo, y así los tributos son ingresos públicos ordinarios que corresponden al Estado u a otro ente público.

Son los tributos prestaciones pecuniarias coactivas, coactivas por no nace de la voluntad de las partes sino que una es obligada ex – lege a hacer la prestación. Las obligaciones pueden nacer bien de la voluntad o bien que se deriven de la ley.

El tributo es un instituto jurídico establecido con una finalidad contributiva básicamente por un hecho indicativo de capacidad económica cuyo desenlace último consiste en la entrega de dinero a título de tributo.

La finalidad de los tributos es contributiva o recaudatoria, esta nota permite diferenciar los tributos de otro tipo de ingresos públicos coactivos como las penas pecuniarias cuya finalidad es sancionar una conducta ilícita.

Sin embargo hechos así, el **art. 4 L.G.T.**, dispone que los tributos además de medios recaudatorios, también pueden una finalidad extrafiscal, es decir, servir como instrumento de política económica. Se trata de aquellos tributos cuyo establecimiento no busca el obtener ingresos sino proteger o sancionar determinadas conductas gravosas para el Estado. Así el Estado puede optar por prohibir una conducta o establecer un grado de permisibilidad pero buscando medios para desincentivarla, esto ocurre en los impuestos especiales (IIEE) que gravan el consumo de determinados productos como el alcohol, el tabaco, los hidrocarburos, dado el carácter nocivo de esos productos.

2-. Clases de tributos.

a-. El impuesto: regulado en el **art. 26 L.G.T.**, los impuestos son tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica que ponen de manifiesto capacidad económica como consecuencia de la posesión de un patrimonio, la obtención de una renta o la circulación de riqueza. La doctrina critica esta definición por el término sin contraprestación ya que consideran más adecuado definir el tributo de manera que su hecho imponible no haga referencia a ninguna actividad de la Administración.

Clases de impuestos:

- **Directos e indirectos:** directos serán aquellos que se aplican en función de un índice directo de capacidad económica, como es la obtención de renta o la posesión de un patrimonio además en su estructura jurídica se establece la obligación de pago a cargo de una determinada persona sin prever la traslación jurídica de la cuota, indirecto serán los que se basan en un índice indirecto como el consumo, pero en esta el sujeto pasivo tiene el derecho legal de cargárselo a un tercero, es decir se prevé la traslación jurídica.
- **Personales y reales:** los primeros serán aquellos que incluyen en la definición de su hecho imponible algún requisito relativo a la condición de los sujetos, los reales aquellos exigible sin consideración de la condición de sujeto.
- **Subjetivos y objetivos:** se refiere al hecho de que la regulación del impuesto tenga en cuenta las circunstancias personales (generalmente familiares) o por el contrario las ignore.
- **Instantáneos o periódicos:** tienen en cuenta el aspecto temporal del hecho imponible, es instantáneo cuando el hecho imponible se agota con su propia realización. Son periódicos los que su hecho imponible consiste en una situación que se prolonga en el tiempo, por ejemplo: impuestos sobre el patrimonio o aquellos en los que el hecho imponible es de realización sucesiva.

b-. La tasa: tiene como circunstancia polémica la creación del precio público, y su distinción. Hasta la promulgación de la Ley de Tasa y Precios Públicos del año 1989 no existía ningún problema en cuanto a la configuración del hecho imponible de la Tasa, toda prestación de servicios por parte de la Administración en sentido amplio daba lugar al pago de una tasa, pero con la aprobación de la LTPP se crea una nueva figura que es una prestación a medio camino entre el tributo y los ingresos de derecho privado.

La primera diferenciación entre estas dos figuras es que la tasa está sometida a reserva de ley, mientras que el precio público no. Además el hecho imponible de la Tasa es la prestación de un servicio o realización de una actividad por parte de la Administración que afecte o beneficie de modo particular al sujeto pasivo, siempre que su solicitud o recepción sea obligatoria para este y que no sean susceptibles de llevarse a cabo por el sector privado. Se considera que una actividad es obligatoria para el ciudadano no solo cuando viene establecida formalmente por una norma sino también cuando se trata de un servicios indispensables, por ejemplo el suministro de agua o gas.

- El precio público: el concepto que surge en el 89 con la LTPP, se declaró inconstitucional a raíz de la STC 185/1995 de 14 de diciembre, la principal crítica a esta categoría se daba por la posibilidad de establecer y regular estas prestaciones mediante normas sin rango de ley formal, cuando en muchos casos se pudo hablar de una naturaleza idéntica a la de la Tasa.

En la redacción original en el **art. 24 de la LTTP** disponía que *Tienen la consideración de precios públicos la prestaciones satisfechas en los tres casos siguientes: – Utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público. – Utilización de los servicios públicos postales. – Los casos de prestación de servicio o realización de actividades en régimen de derecho público cuando concurran alguna de las dos circunstancias siguientes: no sea obligatoria sus solicitud y pueda llevarse a por el sector privado.*

El T.C. en la sentencia que antes mencionamos decía que sea cual sea la categoría de las prestaciones patrimoniales de carácter público se deberán establecer mediante Ley. El constitucional estableció que estaremos ante precios públicos no sometidos a la reserva de ley cuando los dos requisitos los dos requisitos (oluntariedad y no monopolio del sector público) se den de forma acumulativa y no alternativa. Otra diferenciación es que la Tasa debe de cubrir como máximo el coste del servicio, en cambio el precio público cubren como mínimo el coste del servicio, aunque la propia ley contempla que cuando existen razones sociales benéficas, culturales o de interés público pueden fijarse precios por debajo del coste.

c-. Las contribuciones especiales: son aquellos tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el derecho pasivo de un beneficio o un aumento del valor de sus bienes como consecuencia de la realización de las obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos. Estas tienen en comun con las tasas pero se diferencia de los impuestos en que el hecho imponible se hace referencia a una actividad de la administración.

Las diferencias con la tasa son:

- En el hecho imponible de las contribuciones especiales existe una actividad de la administración que no va dirigida a favorecer al contribuyente, pero le ocasiona un beneficio que no se hubiera producido sin la actividad administrativa. En este supuesto existe un incremento del valor para toda la colectividad y también para los titulares de los terrenos donde se efectúa la obra, para los vecinos limítrofes.
- La tasa cubre siempre un interés particular, por ej.: en una licencia de caza, en tanto que en las contribuciones especiales se cubre un interés particular en general.
- Mientras que los recursos económicos que derivan de impuestos y tasas se destinan a los gastos indivisibles del Estado. Los ingresos por contribuciones especiales quedan afectados y vinculados a las obras o servicios que motivo su exigencia, son una excepción al principio de no afectación.
- Con las contribuciones especiales sufragar gastos de inversión y con las tasas gastos corrientes.
- En la tasa la Administración actúa a instancia de parte mientras que en las contribuciones especiales actúa de oficio.

Tema: La interpretación de las normas tributarias.

La interpretación, entendida como actividad de carácter cognoscitivo, cuyo objeto es averiguar el sentido de la norma jurídica, constituye un momento necesario en el proceso de aplicación de la misma.

La cuestión de la interpretación de las normas tributarias ha aparecido históricamente ligada a las polémicas sobre la naturaleza de las normas tributarias, así como a determinadas discusiones surgidas en el curso del proceso de elaboración del Derecho tributario, acerca de su autonomía y de su relación con otras disciplinas.

Principales teorías:

- **Teoría de la interpretación estricta o literal:** debido al carácter de normas odiosas o restrictivas de la libertad individual, se ha sostenido durante algún tiempo la tesis de que dichas leyes deberían ser objeto de una aplicación restrictiva o estrictamente literal o de la máxima *in dubio contra Fiscum*. Este planteamiento ha estado presente hasta tiempos relativamente recientes en nuestro T.S.

Dichos planteamientos son insostenibles por mas de un motivo:

- ♦ El error de hablar de aplicación restrictiva o literal cuando se entiende que de la interpretación literal no se pueden desprender criterios apriorísticos.
- ♦ El que se refiere al presupuesto que le sirve de fundamento, el del pretendido carácter restrictivo u odioso de las instituciones tributarias.
- ♦ Teoría de la interpretación restrictiva de las normas de exención: es paralelo pero opuesto al anterior, ya que podríamos llamarlo de la interpretación favorable al Fisco. Especialmente en materia de exenciones o singulares normas que las establecen, lo cual debe conducir a si interpretación con criterios restrictivos.

Las normas sobre beneficios fiscales representan ciertamente excepciones respecto de las que definen el presupuesto de sujeción a cada tributo (hecho imponible), o a la cuantificación del mismo (base, tipo o cuota). Pero eso no significa que su interpretación deba hacerse con criterios especiales.

Las normas sobre exenciones y beneficios fiscales se aplican e interpretan al igual que las restantes, únicamente debemos señalar que al ser normas de las conceptuadas con presupuesto de hecho exclusivo lo cual impide su aplicación analógica conforme al art. 24.2 LGT.

- ♦ Teoría de la interpretación económica: se fundamenta en la consideración de que las normas tributarias, a diferencia de las restantes, tienen un contenido prevalentemente económico, que repercute sobre el criterio de interpretación, que debe hacerse teniendo en cuenta la realidad económica.
- ♦ Teoría de la interpretación funcional: como una derivación de los planteamientos de interpretación económica de las normas tributarias aparece la teoría de la llamada interpretación funcional. Fue expuesta por Grizziotti, fundador de la Escuela de Pavía, sosteniendo la necesidad de analizar el fenómeno financiero integrando el <<momento>> jurídico con el económico, el político y el sociológico. De forma más concreta se ha subrayado como rasgo de la interpretación funcional la especial consideración del principio de capacidad económica como criterio a tener en cuenta por el intérprete, hasta el extremo de legitimar la interpretación *correctora* de la ley cuando estos fuese exigido para adecuarla a los requerimientos de dicho principio.

– Los criterios de interpretación en la **LGT**.

El **aparatado 1 del art. 23** dice que *Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a los criterios admitidos en Derecho.*, se ha señalado que el mencionado precepto tiene más significado por lo que no dice que por lo que dice, en efecto, en el proyecto de ley, depuse de la invocación de los criterios admitidos en Derecho, añadía: <<... y teniendo en cuenta su finalidad económica y los principios de justicia que la inspiran.>>. esto era una clara referencia al método de la realidad económica que fue suprimida en su redacción final.

¿Cuáles son los criterios admitidos en Derecho a que se refiere el **art. 23.1 LGT**?

En la época en la que fue promulgada la LGT (1963), no existía en nuestro ordenamiento una regulación positiva de los criterios de interpretación de las normas, aunque dichos criterios se habían ido desarrollando doctrinal y jurisprudencialmente.

Tras la reforma del Título Preliminar del CC en 1974 se introdujo una específica referencia a esta cuestión, que ahora se encuentra tratada en el **art. 3.1 CC**: *Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas.*

De acuerdo con esto, serán aplicables en Derecho Tributario, al igual que en el resto del ordenamiento, los criterios de interpretación literal o según el sentido de las palabras empleadas en el texto de la norma; el criterio sistemático contextual; el de interpretación histórica y de indagación de la *mens legislatoris*, deducida de los antecedentes legislativos; el criterio teleológico o de la finalidad de la ley, y, finalmente, el criterio de realidad social, cuya consagración expresa representa la principal innovación en ese punto de la reforma de 1974.

◊ El sentido de los términos con significado no unívoco.

Un problema clásico en la teoría de la interpretación es el relativo a la determinación del sentido que debe atribuirse a los vocablos con significado no unívoco, por ser susceptible de diversas acepciones según el tipo de lenguaje que se emplee.

La LGT al respecto dice en su art. 23.2 que *En tanto no se definan por el ordenamiento tributario, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda.*

Lo que viene a decirnos este artículo es que cuando la ley no resuelve de manera expresa la cuestión, ha de ser el interprete caso por caso cuál es el sentido que procede.

◊ La integración analógica y su tratamiento.

Cuestión diferente a la interpretación aunque conexa con ella es el de la integración de las lagunas del ordenamiento. Uno de los instrumentos para colmar estas lagunas es el recurso del procedimiento analógico, basado en el razonamiento por semejanza: aplicar al supuesto no contemplado directamente por la norma el mandato establecido en relación a un supuesto distinto, pero que guarda con el primero una relación de semejanza o analogía.

La LGT ha consagrado un precepto específico a la cuestión, **art. 23. 3** : *No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible o el de las exenciones o bonificaciones.*

Los obstáculos para la aplicación analógica de ciertas normas hay que encontrarlos, no en la regulación de las fuentes del Derecho, sino en otro tipo de condicionamientos, en los derivados del principio de seguridad jurídica o certeza del Derecho, puesto que la posibilidad de que una norma sea aplicada por analogía hace más difícil prever por parte del agente cuál va a ser la norma aplicar en relación con su comportamiento. Por eso la analogía no es admisible en aquellas áreas en las que esta exigencia de seguridad jurídica aparece como garantía fundamental e insoslayable.

Considera una parte de la doctrina, aquella que relaciona la analogía con el principio de legalidad o reserva de ley, que la prohibición de analogía no es únicamente al ámbito de las exenciones o el hecho imponible sino también a todas las restantes materias relativas a elementos esenciales.

Por el contrario otro sector doctrinal, entre los que se encuentra Pérez Royo, consideran que las normas que versan sobre el hecho imponible y las exenciones no pueden ser objeto de aplicación analógica, pero sí, las que se refieren a otros elementos del tributo, incluidos aquellos esenciales, como el régimen de los sujetos obligados al pago, la base, el tipo, etc...

IV: Eficacia de las normas tributaria en el tiempo y en el espacio.

1-. La aplicación de las normas tributarias en el tiempo.

A-. Entrada en vigor.

La primera de las cuestiones que se plantea al respecto de las normas tributarias es la de su aplicación en el tiempo. Se hace necesario distinguir dos tipos de cuestiones:

- ♦ La determinación del espacio temporal de vigencia de las normas: momento de entrada en vigor y de cese de dicha vigencia;
- ♦ Determinación de las situaciones jurídicas a las que, durante su vigencia se aplicarán las normas tributarias. (Problemas de retroactividad)

En cuanto a la primera de las cuestiones anunciadas, dispone el **art. 20 LGT**: *Las normas tributarias entrarán en vigor con arreglo a lo dispuesto en el art. 2.1 C.c., y serán de aplicación durante el plazo que, determinado o indefinido previsto en la propia ley, sin que precisen ser revalidadas por ley presupuestaria o por cualquier otra..*

Por lo tanto se sigue lo que dispone el Código civil, según el cual las leyes entrarán en vigor a los veinte días de su publicación en el B.O.E., si en ellas no se dispone otra cosa. Este mismo criterio es aplicable a las normas reglamentarias.

B-. Cese de la vigencia de las normas tributarias.

Por lo que se refiere al cese de la vigencia de las normas tributarias tampoco cabe reseñar, en el art. 20 LGT, ninguna particularidad, las normas tributarias al igual que las restantes, desaparecen del ordenamiento, bien por su derogación, bien por el transcurso del plazo que establecía de vigencia, bien por derogación tácita (ley posterior deroga la anterior), bien por la declaración de inconstitucionalidad por parte del T.C.

C-. Retroactividad.!(cuando una ley se aplica situaciones producidas con anterioridad a ella).

La C.E. en su **art. 9.3** dispone la irretroactividad de las disposiciones no favorables o restrictivas de derechos. El **art. 9.3** del ante proyecto de la C.E. establecía la irretroactividad de no solo de las no favorable y restrictivas de derechos sino que también de las fiscales. Esto pone de manifiesto que no existe prohibición constitucional respecto de la retroactividad de la legislación fiscal, pero con una serie de límites. El límite más importante es el de la seguridad jurídica, significa que no se pueden introducir cambios normativos con eficacia retroactiva cuando sea imprevisible para los sujetos pasivos.

También dice el T.C. que este principio no se puede interpretar como un valor absoluto, sino que habrá que analizar caso por caso teniendo en cuenta el Grado de irretroactividad de cada norma (las normas pueden tener distintos grados de retroactividad, medio! cuando la ley se aplica a situaciones pasadas pero no concluidas; absoluta! se aplica a situaciones pasadas y concluidas) y las circunstancias de que concurran en cada caso.

Supuesto: En 1992 el Gobierno dictó un Decreto-ley elevando las tarifas del IRPF con carácter retroactivo y modificando la Ley 18/91, el T.C. en STC de 27 de octubre de 1997 declara la retroactividad conforme a derecho pese a la imprevisibilidad de esa modificación en base a razones de interés general, ya que la elevación de esas tarifas se produjo por la necesidad de España de entrar en Maastricht y por tanto también de esos ingresos, pero declara inconstitucional esa modificación por hacerlo por Decreto-ley ya que se dispone que estos pueden afectar sustancialmente a la obligación de contribuir.

2-. En el espacio.

Dos cuestiones se nos plantean en lo que respecta a la eficacia espacial de las normas tributarias, uno es el de la determinación espacial o territorial en el que las normas se aplicarán, y es sencillamente la determinación del ámbito de soberanía en el cual tiene vigor el ordenamiento en el sentido de que su aplicación es garantizada por la judicatura y la administración. Así el **art. 21 LGT** establece que *Las normas tributarias serán de aplicación en el territorio nacional*.

El segundo tipo es, en cambio, el relativo al punto de conexión que la ley establece para someter a un determinado hecho o situación a su mandato. Se trata del problema de los puntos de conexión, que se resuelve mediante los puntos de conexión, la determinación de los criterios empleados para establecer la sujeción de una determinada persona o hecho al mandato de la norma. Se puede seguir o bien un principio personal o bien un principio real, según el primero se someten a tributación determinadas personas por su renta mundial y los puntos de conexión son diversos: residencia, domicilio, el centro de interés económico, o la nacionalidad, en España se sigue el criterio de residencia, el que esté más de 183 días en España o tenga sus intereses vitales aquí.

El criterio real por su parte somete a tributar en un Estado únicamente por la renta obtenida en dicho estado no por la renta mundial esto se regula en el impuesto de la renta de no residentes.

Tema: La relación jurídica tributaria. Nacimiento y hecho imponible.

1-. Obligaciones y deberes tributarios.

Hasta ahora no hemos referido al tributo en sentido estricto y también recibe la denominación de obligación tributaria principal. Y es lo que todo el mundo entiende por tributo, pero este tributo no se agota en la obligación tributaria principal, porque la aplicación de las normas tributarias da lugar a una pluralidad de relaciones entre la Administración y los contribuyentes. Ese conjunto de vínculos se puede considerar como tributo en sentido amplio o como relación jurídica tributaria.

La relación jurídica tributaria, es decir el tributo en sentido amplio conlleva:

- ◊ **Obligaciones:** son aquellas que tienen un contenido pecuniario, y existen diferentes tipos:
 - ◊ Tributarias: en ella la Administración es la parte acreedora y el contribuyente la deudora.
 - ◊ Extratributarias: en ellas no interviene la Hacienda Pública sino que se desarrolla entre particulares consecuencia del tributo.
 - ◊ De devolución: en aquellas en las que el sujeto pasivo es el acreedor y la Hacienda Pública la deudora.
- ◆ **Deberes:** no tienen contenido pecuniario sino que consiste en hacer algo.

- Obligaciones

1.Obligaciones tributarias:

- ◆ Principal: el tributo en sentido estricto.
- ◆ accesorias: vienen recogidas en el **art. 58.2 LGT** y son:
 - ◊ Recargo legales exigible sobre bases o cuotas: son un sobre impuesto que se añade a la obligación tributaria principal.

- ◊ Interés de demora: se exigen en principio cuando se paga fuera del plazo establecido.
- ◊ Los pagos espontáneos y extemporáneos, recursos del art. 61.3 LGT: se exigen en los casos en los que el pago se realiza de forma espontánea por el contribuyente, es decir, sin requerimiento previo aunque fuera de plazo.
- ◊ Recargo de apremio: es un recargo unido al procedimiento de apremio cuando la Administración requiere al sujeto pasivo por un incumplimiento.
- ◊ Sanciones tributarias: se imponen por la comisión de infracciones tributarias, son multas económicas que nunca conducen a la restricción de la libertad.
- ◆ A cuenta: pueden recibir la denominación de pagos anticipados, hay tres tipo:
 - ◊ Retenciones: el mecanismo consiste en que la persona que paga el rendimiento esta sujeta a retención, resta o retrae un determinada cantidad que ingresa en la Hacienda Pública, el que recibe los rendimientos no llega así a percibir materialmente toda la cantidad que en principio se le debe, sino solo la cantidad que resulta una vez retrainda la retención.
 - ◊ Ingreso a cuenta: es igual que la retención solo que se aplica sobre retribuciones en especie. Ej.: a un trabajador se le puede pagar en dinero o en especies, con un coche o una casa.
 - ◊ Pagos fraccionados: para el profesional autónomo, lo que sucede es que el empresario realiza unos pagos trimestralmente, es decir, cuatro veces al año, realiza un ingreso de parte de sus rendimientos.

2. Obligaciones extratributaria:

- ◆ Retención: la que tiene lugar entre el retenedor y el retenido.
 - ◆ Repercusión: supuesto de traslación jurídica de la cuota es por ejemplo cuando el comerciante aumenta el precio de un producto para amortizar el pago del I.V.A.
 - ◆ Reembolso: no están regulados por el derecho tributario sino m's bien por el derecho común.
- Dos casos:
- ◊ pagos hechos por un tercero.
 - ◊ supuesto de prorrateo entre codeudores solidarios.

3. Obligaciones de devolución: se caracterizan porque se invierten los sujetos dentro de la relación. Supuestos:

- ◊ Devolución por ingresos indebidos: en los supuestos de error en el pago.
- ◊ Simple devolución: que se produce cuando tiene lugar la restitución de las cantidades pagadas a cuenta, cuando lo ingresado en concepto de pago a cuenta es superior a la cuota liquida, en tal caso la declaración es negativa y hacienda devuelve el exceso.

Deberes:

- ◊ Los que recaen en el sujeto pasivo:
- ◊ Deberes de identificación: siendo el más importante el deber de declarar un domicilio en el cual se producen las notificaciones por parte de la Hacienda Pública, es necesario notificar los cambios.
- ◊ Tenencia de NIE: es preceptivo desde 1988.
- ◊ Deber de declarar: poner en conocimiento de la Administración todos los datos necesarios para el pago de los tributos. Se pueden cumplir de dos formas:
 - por declaración en sentido estricto.
 - por declaración liquidación o autoliquidación.

Tradicionalmente este deber se cumplía comunicando a la Hacienda pública los datos relativos a la obligación tributaria pero sin cuantificar la deuda, era

la Administración quien a la vista de los datos declarados cuantificaba el Tributo. La aparición de contribuyentes en masa relegó este tipo de declaración tradicional en favor de la autoliquidación en la que el sujeto pasivo además de declarar es el mismo quien liquida el tributo y realiza el pago del mismo. Este fenómeno de la autoliquidación empezó a finales de los años 60 y actualmente se extiende a todos los impuestos del Estado salvo la Renta de Aduanas y Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones en este último la autoliquidación tiene carácter optativo.

- Deberes registrales y contables: quines realicen actividades empresariales o profesionales están obligados a llevar cuantos libros y registros de contabilidad le sean exigidos por las normas tributarias.
- Deberes que recaen sobre terceras personas: aquí hay que hacer mención al deber de colaboración registral que se recoge en el **art. 111 LGT** con el siguiente tenor: *Toda persona natural o jurídica, pública o privada, estará obligada a proporcionar a la Administración tributaria toda clase de datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria, deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas...*

2-. Hecho imponible y su consecuencia: el nacimiento de la obligación tributaria.

Todas las obligaciones nacen bien de la voluntad, que serían obligaciones voluntarias o de la Ley, que serían ex lege. Nuestro ordenamiento configura la obligación tributaria como una obligación ex lege, es decir, legal.

La fuente o el origen de la obligación tributaria es la Ley pero la obligación tributaria no nace por estar prevista en la Ley, sino que nace en cada caso porque se realiza en la realidad un hecho de los previstos en ley, este será el hecho imponible, o presupuesto de hecho del tributo.

El hecho imponible es el conjunto de circunstancias previstas en una norma de cuya realización nace una obligación tributaria concreta. El *hecho imponible* es siempre una hipótesis normativa y que cuando acontece en la realidad produce una consecuencia jurídica concreta, haciendo surgir una obligación tributaria al cargo de una persona determinada. Es indicativo de capacidad económica.

El *hecho imponible* se contempla desde varios aspectos:

- Aspecto material: es la situación de base indicativa de capacidad económica tomando en consideración por el legislador circunstancias como: la obtención de rentas, la posesión de bienes, etc...
- Aspecto espacial: Indica las condiciones territoriales en que debe cumplirse el aspecto material así por ejemplo: en el IRPF la obtención de renta está vinculada a la residencia en España, o, en el IRNR está vinculada a la obtención de renta en territorio español, obligación real.
- Aspecto temporal: se refiere a las condiciones de tiempo en que debe realizarse el aspecto material, está claro que todo hecho imponible tiene una dimensión temporal y el tiempo influye en la estructura del H.I. dando lugar a dos clases del mismo.

La obligación tributaria nace al producirse el H.I pero como todo H.I. tiene una cierta duración en el tiempo, aunque sea muy breve, es necesario adoptar un criterio para determinar la liquidación del devengo.

Cuando el H.I. consiste en una acción que se prolonga en el tiempo de manera ininterrumpida la ley divide y fracciona ese periodo en cada uno de los cuales corresponde una obligación tributaria distinta, a estas fracciones de tiempo se les llama periodo impositivo.

En estos casos el devengo del impuesto ha de hacerse coincidiendo con algún momento de ese periodo. El devengo del impuesto supone que obligatoriamente en todos los casos el ente público está facultado para exigir la prestación tributaria a ese contribuyente desde ese mismo momento. Es posible y de hecho muy frecuente que tenga lugar un espacio de tiempo entre el devengo y la exigibilidad de la prestación.

- El aspecto cuantitativo: pone de manifiesto que el H.I. es susceptible de medición si el hecho imponible es la obtención de renta esa tendrá una cuantía o si el impuesto recae sobre la venta de un bien ha de identificarse.
- Elemento subjetivo: se refiere a la relación que existe entre el elemento objetivo y una determinada persona.

– Definición legal de Hecho imponible.

El *hecho imponible* cumple básicamente dos funciones:

- Clasificar los impuestos que integran el sistema tributario.
- Elemento generador de la obligación tributaria lo que obliga a que nazca la obligación.

El *hecho imponible* es lo que define a cada tributo y así los tributos pueden diferenciar en muchos aspectos desde los sujetos pasivos hasta las distintas formas de recaudación pero lo esencial que diferencia los tributos es el H.I.

La definición legal la encontramos en el **art. 28 LGT**: *El hecho imponible es el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la Ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.*

3-. La exención tributaria.

Exención significa eximir, liberar. En el derecho tributario se utiliza el término de forma amplia y supone la liberación total o parcial de un tributo y supone un beneficio fiscal, pero en sentido jurídico estricto una exención es una modalidad concreta de beneficio fiscal, en este ámbito existen muchos beneficios para fomentar el consumo o la natalidad.

En concreto es un mecanismo para acotar o delimitar negativamente la esfera de imposición, este mecanismo puede operar bien en el ámbito del hecho imponible, bien en el ámbito de los sujetos pasivos, en el primer caso estamos ante un caso de exención *objetiva* y cuando estamos ante el caso del sujeto pasivo es una *exención subjetiva*.

La exención supone que determinados hechos individualizados incluidos en la formulación general quedan excluidos de la esfera de tributación.

Un ejemplo de *exención objetiva* es en el I.R.P.F., sería tras delimitar que es renta a efecto de este tributo ya que es el H.I., el legislador establece en el art. 7 que no tienen consideración de renta: los premios de la Lotería Nacional, los premios literarios, artísticos o científicos o las indemnizaciones públicas.

Un ejemplo de *exención subjetiva* también en el IRPF sería que están exentos de pagar los extranjeros residentes en España cuando sean miembros de misiones diplomáticas o de oficinas consulares.

La exención supone la existencia de dos normas:

- que somete a tributación a determinado hecho o persona, denominada ! norma de sujeción.
- y otra que exime de aquellas a determinados hechos o personas! norma de exención.

La *exención* es diferente a la *no sujeción* en que en este otro caso un hecho o una persona no están sujetos a un tributo porque no se encuentran comprendidos dentro de la formulación legal y no están comprendidos dentro de la norma. Por ejemplo: las comunidades de bienes no están sujetas al impuesto de sociedades, porque la Ley de Sociedades considera sujetos pasivos a aquellos sujetos con personalidad jurídica.

En la *no sujeción* por tanto no se realiza la hipótesis contenida en la norma, es decir, el Hecho imponible, sin embargo, en la exención pese a realizarse el H.I. no surge la obligación tributaria.

Esta distinción puede presentar dudas porque hay veces que el legislador formula los criterios de *no sujeción* de una manera positiva, en algunos casos hay un precepto que declara expresamente que determinadas personas o hechos no están sujetos a la obligación tributaria. Esto se hace con un sentido didáctico u orientativo, es decir, para despejar cualquier duda que pudiera considerarse. Si la norma de no sujeción no existiese el resultado jurídico sería el mismo, no habrá obligado tributario, por tanto en la no sujeción expresa, no existen en realidad dos normas jurídicas, sino una única norma que determina la sujeción y un precepto didáctico que declara la no sujeción.

Además de la exenciones existen otras técnicas normativas que reducen las cuantías de las cuotas impositivas que deben los contribuyentes, estas técnicas se llaman en su conjunto *medidas desgravatorias* y reciben distinta denominación como deducciones, reducciones, bonificaciones, desgravaciones, son también una modalidad de beneficios fiscales. Lo que identifica a estas figuras es que no afectan al hecho imponible ni al conjunto de sujetos pasivos del impuesto sino que inciden en los elementos de cuantificación del tributo: base imponible y cuota tributaria. Estas técnicas suponen que habiéndose realizado el H.I. y existiendo la obligación tributaria, se reduce la cantidad de la cuantía total.

Tema: Obligados tributarios.

1-. Sujeto Activo.

La obligación tributaria necesita de la existencia de dos sujetos: activo y pasivo. El pasivo es el obligado a realizar una prestación y el activo es el sujeto autorizado a exigir la prestación, el pasivo es el deudor y el activo el acreedor.

El sujeto activo (acreedor), es el ente público titular del crédito tributario, como el tributo es un ingreso público el sujeto activo será el Estado, las C.C.A.A., las corporaciones locales o cualquier ente público encuadrado en la administración institucional. La posición activa siempre vendrá ocupada por el ente público al que le corresponde la potestad de administración o de gestión.

En el ámbito estatal el sujeto activo es la Agencia estatal de la administración tributaria, que recibe la denominación de Agencia tributaria y tiene encomendada la competencia de gestión, se creó por la Ley de Presupuestos generales de 1991 y es un ente de derecho público con personalidad jurídica propia y plena capacidad jurídica. Es el ente público encargado de la aplicación del sistema tributario estatal y le corresponde desarrollar las actuaciones administrativas relativas a los procedimientos de gestión, inspección y recaudación.

En cuanto a los procedimientos hay que distinguir entre los tres que realiza la Agencia Tributaria: gestión, inspección y recaudación. Y el que realiza la Administración y en su caso los jueces: revisión.

2-. Obligados tributarios (sujetos pasivos).

Son los deudores de los tributos, es decir, las personas que deben realizar la prestación tributaria a favor del ente público acreedor. Frente a la hacienda pública nos encontramos ante una pluralidad de sujetos que son:

- **Contribuyente**: que es el deudor principal, la persona que realiza el hecho imponible.
- **El responsable del tributo**: sujeto que se coloca junto al deudor principal y su génesis se deriva de la realización de un presupuesto de hecho específico previsto en la Ley y distinto del hecho imponible.
- **Sustituto**: se colocan en el lugar del contribuyente, en su misma situación jurídica realizando determinadas prestaciones imputables al contribuyente.
- **El repercutido**: sujeto que soporta una repercusión determinada, es decir, los que soportan la traslación jurídica de la cuota.
- **El sucesor**: aquel sujeto al que se le trasmite mortis causa la deuda tributaria.
- **Sujeto de deberes tributario**: sujeto obligado a realizar prestaciones de hacer son sujetos de deberes que se caracterizan por que no tienen contenido pecuniario.
- **El retenedor**: es aquel sujeto encargado de aplicar la retención.

– **El contribuyente**.(1)

Es el sujeto pasivo principal definido en el **art. 31 LGT** como la persona natural o jurídica a quien la Ley impone la obligación tributaria derivada de un H.I. El contribuyente es quien realiza el H.I. y este a su vez es el contribuyente. Unas veces la determinación de quien es el sujeto se hace de forma explícita. Otras veces es necesario la determinación expresa de quien es contribuyente por que el hecho imponible no basta para saberlo, por ejemplo quien es el titular de la capacidad económica.

Además el **art. 31.2 LGT** establece que *Nunca perderá su condición de contribuyente quien, según la Ley, deba soportar la carga tributaria, aunque realice su traslación a otras personas.*

– El responsable del tributo. (2)

Es deudor del tributo pero no es sujeto pasivo en sentido estricto, es un sujeto que se coloca junto al sujeto pasivo principal pero a diferencia de lo que sucede con el sustituto no lo desplaza de su relación jurídica, ni ocupa su lugar. Solo queda obligado al cumplimiento de las prestaciones materiales del tributo, sin que quede obligado a las prestaciones formales.

El responsable lo es por mandato de ley por lo que rige el principio de reserva de ley.

Clases de responsabilidad:

· *El responsable subsidiario:* es necesaria la excusión del patrimonio del deudor principal y por tanto la declaración de fallido del sujeto pasivo principal para que se produzca la derivación de la acción de cobro contra el responsable subsidiario. Si además existen otros responsables solidarios será necesario que también respecto de ellos halla fracasado la acción de cobro. Una vez producida la declaración de fallido de todos ellos se abre un nuevo procedimiento por el importe de la deuda tributaria que haya quedado pendiente de cobro, este procedimiento se inicia con el acto de derivación de la responsabilidad que se notifica al responsable.

Supuestos: los administradores de sociedades o miembros del consejo de administración.

· *El responsable solidario:* a diferencia del subsidiario a este se le puede exigir la deuda tributaria sin necesidad de agotar la acción de cobro respecto del sujeto pasivo principal. El responsable solidario es deudor del mismo procedimiento que se sigue contra el contribuyente. Sin embargo no será sujeto efectivo de la deuda hasta que no se le notifique el acto administrativo expreso de derivación de la responsabilidad.

Supuestos: Quienes colaboren con el sujeto pasivo en la comisión de infracciones tributarias.

Según el **art. 37.2 LGT** dice que *salvo precepto legal expreso en contrario la responsabilidad será siempre subsidiaria.*

– El sustituto.

Es sujeto pasivo, aparece en el **art 32 LGT** que lo define como *Es sustituto del contribuyente el sujeto pasivo que, por imposición de la Ley y en lugar de aquél, está obligado a cumplir las prestaciones materiales y formales de la obligación tributaria. El concepto se aplica especialmente a quienes se hallan obligados por la Ley a detraer, con ocasión de los pagos que realicen a otras personas, el gravamen tributario correspondiente, asumiendo la obligación de efectuar su ingreso en el Tesoro.*

Las notas que caracterizan al sustituto son:

- Esta posición debe ser definida por ley.
- El sustituto ocupa en la relación jurídica el lugar del contribuyente y queda obligado al cumplimiento de todas las prestaciones y deberes.

Por mandato de ley se establece unos mecanismos que trasladan al contribuyente que efectivamente a pagado su tributo lográndose de este modo que el efectivamente sea el contribuidor.

Mecanismos:

- Derecho de reembolso: tiene lugar en los casos de sustitución sin retención, es decir, cuando el sustituto hace frente a la obligación tributaria con su dinero y no con el dinero del contribuyente, a través del reembolso el sustituto recupera aquellas cantidades que para el pago de la deuda adelantó al contribuyente. El peligro consiste en que el sustituto no recupere su dinero lo cual no sucede en el otro mecanismo: el de retención indirecta.
- Retención indirecta: que tiene lugar en los casos en los que se impone al pagador de un renta el deber de reducir previamente de ellos el tributo que lo grave e ingresarlo en la Hacienda Pública de este modo el sustituto no paga con dinero devengando a favor del contribuyente. Este mecanismo se da en los supuestos de contribución con retención.

Los supuestos de sustitución de Ley son muy pocos y cabe destacar el ICIO (impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras), que se prevé como sujeto pasivo a título de contribuyente el dueño de la obra pero la ley establece que en su lugar pagan impuestos a título de sustituto, el constructor o peticionario de la obra.

– El repercutido. (4)

Se conoce con este nombre una figura de perfiles un tanto imprecisos que no aparece mencionada como tal en la LGT, pero que se deriva de la regulación de algunos impuestos de gran importancia en el ámbito de la imposición indirecta, como IVA o los impuestos especiales.

A simple vista los sujetos pasivos a título de contribuyentes son los empresarios, profesionales o fabricantes, pero esto en la propia ley se prevé la reprecisión de la cuota tributaria sobre el consumidor, repercusión que será un deber para el sujeto pasivo, quedando el consumidor obligado a soportarla. La expresa previsión legal convierte a la repercusión en una operación con relevancia jurídico-tributaria. No se trata solamente de un

fenómeno que tiene lugar en el ámbito de las relaciones económicas, sino que adquiere perfiles jurídicos, en el campo de la definición de las situaciones subjetivas derivadas de las normas tributarias.

- El sucesor.(5)

Mientras que en el Derecho civil las situaciones de crédito se pueden transmitir tanto por actos inter-vivos como mortis causa, en Derecho tributario se admite la transmisión se admite la transmisión mortis causa pero se prohíbe la inter vivos.

Esta imposibilidad se debe al principio de inderogabilidad de la deuda tributaria, ya que esta (la deuda) forma parte del caudal hereditario y se transmite a quien sucede al causante. La cláusula general de sucesión mortis causa se encuentra en el **art. 10.4 del Reglamento de Recaudación** y que dispone que *Los sucesores mortis causa de los obligados al pago de las deudas tributarias enumerados en los apartados anteriores se subrogarán en la posición del obligado a quien sucedan.* El **art. 10.5 b** del mismo texto legal, dispone que *Los sucesores mortis causa responderán de las obligaciones tributarias pendientes de sus causantes con las limitaciones que resulten de lo dispuesto en la legislación civil para la adquisición de la herencia..* Por tanto los sucesores que acepten la herencia responderán de la obligación tributaria con todos sus bienes presentes y futuros y si lo hacen a beneficio de inventario, responderán únicamente con el patrimonio heredado.

El ámbito objetivo de la sucesión será toda la deuda tributaria salvo las sanciones derivadas de infracciones realizadas por el causante! principio de personalidad de las penas.

- Sujeto de obligaciones.(6)

Aquellos sujetos a obligaciones de hacer.

- El Retenedor.(7)

En el mecanismo de las retenciones la persona que paga los rendimientos que están sujetos a retención resta determinada cantidad ingresando el mismo en la Hacienda pública, ese es el retenedor. de otro lado quien recibe los rendimientos no recibe toda la cantidad que en principio se le debe sino la cantidad que queda una vez retenida la contribución, así el retenido llegado el momento de hacer la declaración del impuesto de la cuota líquida a pagar habrá de descontar lo ingresado a cuenta, apareciendo así un nuevo concepto que es la cuota diferencial.

Las retenciones son un mecanismo complejo que origina dos relaciones: una la que tiene lugar entre el retenedor y la Hacienda pública; y otra la que tiene lugar entre el retenedor y el retenido. Las notas básicas de la retención son:

- El presupuesto de hecho del que se deriva la retención ha de estar previsto en la Ley.
- La razón de ser del retenedor es facilitar la recaudación y su distribución a lo largo del periodo dispositivo.

- En cuanto a sus efectos el pago tiene efectos liberatorios para el retenedor y hace nacer para el contribuyente el derecho a reclamar esa cantidad en su deuda definitiva.

¿Qué sucede en los supuestos de incumplimiento del deber de retener?

El sujeto que haya percibido las cantidades sujetas a retención sin que estas se hayan practicado, podrá deducir como retención la suma que debió ser retenida. Esta misma cantidad con las correspondientes sanciones será exigida por la Hacienda pública al retenedor que incumplió su deber de retener.

3-. Pluralidad de sujetos: la solidaridad tributaria

El **art. 34 LGT** señala que la concurrencia de dos o más titulares en el hecho imponible determina que quedan solidariamente obligados frente a la hacienda pública. La LGT prevé la solidaridad del tributo pero existirá una sola relación tributaria y una única deuda de tal forma que la administración podrá dirigirse a cualquiera de ellas para exigirles la totalidad del crédito.

Se dan además en este supuesto las restantes notas de solidaridad:

- Conmutabilidad de los efectos, es decir, los actos de uno de ellos surtirán efectos respecto de los restantes.
- Identidad de persona a efectos de cosa juzgada, de tal forma que todas las resoluciones o sentencias que se dicten tendrán efectos para todos.
- La extinción de la solidaridad alcanza a toda la pretensión del tributo con excepción de las sanciones que se rigen por el principio de personalidad de las penas.

Efectos:

- Cada uno de los deudores solidarios debe la prestación íntegra por ello el acreedor puede dirigirse contra cualquiera de ellos.
- El pago hecho por cualquiera de ellos extingue la deuda tributaria.

- Esquema liquidatorio.

Base imponible: expresión cifrada y numérica del hecho imponible.

(Base imponible – reducciones = Base líquida.) x tipo de gravamen % = cuota íntegra.

Cuota íntegra – deducciones = cuota líquida.

Cuota líquida – retenciones y demás pagos = cuota diferencial (que puede ser +,-,0)
Tema IX: De los elementos de cuantificación de la obligación tributaria.

1-. Tributos de cuota fija y tributos de cuota variable.

Los tributos de cuota fija son aquellos que se caracterizan porque su hecho imponible se realiza con la misma intensidad, no necesitan por tanto de

elementos de cuantificación, en concreto no requieren la presencia de la base imponible.

Los tributos de cuota variable son aquellos cuyo hecho imponible es susceptible de realizarse con distinta intensidad y por tanto requieren la presencia de la base imponible para determinar con que intensidad se ha realizado el hecho imponible en cada caso y cual es la cuantía a pagar por cada sujeto.

- **Base imponible.**

Es la expresión cifrada y numérica del hecho imponible, expresa la medición del hecho imponible, es decir, es el criterio para medir cada hecho imponible real y concreto que corresponde a cada persona en particular.

Puede ser de dos tipos:

- Cantidad de dinero (base imponible monetaria).
- Expresado en otros términos. (base imponible no monetaria).

En la mayoría de los tributos la base imponible es monetaria, los casos de las bases imponibles no monetarias se da en los impuestos especiales como por ejemplo: el impuesto sobre la cerveza, en el que la base imponible está expresada sobre el volumen de cerveza expresada en litros.

2-. Métodos para la determinación de la base imponible.

Hay tres métodos:

- **Método de estimación directa:** Se regula en el **art. 48 LGT** *La determinación de la tasa de estimación directa corresponde a la Administración y se aplicarán sirviéndose de las declaraciones o documentos presentados o de los datos consignados en libros y registros comprobados administrativamente.*

De este precepto se puede deducir que las dos características esenciales de la estimación directa son:

- Que corresponde a la administración determinar la base imponible.
- Que se sirve de los datos que le aportan los particulares.

Sin embargo no son las características esenciales por:

- ♦ Este método lo aplicará la Administración cuando se trate de un tributo que se gestione mediante el sistema de gestión tradicional. Pero esto no es así en la generalidad de los casos, ya que en la actualidad son los propios sujetos pasivos quienes determinan la deuda mediante el sistema de autoliquidación, por tanto este método de estimación directa puede ser aplicado por el ciudadano o la Administración dependiendo del tributo que sea.
- ♦ El hecho de que en la estimación directa se utilicen datos aportados por particulares es cierto pero no es una nota

exclusiva de este método.

Por tanto la característica fundamental de la estimación directa es que en este método se utilizan para determinar la base imponible datos que están directamente relacionados con el hecho imponible, en definitiva, el método de estimación directa utiliza datos reales.

Para determinar la base imponible habrá que computar los ingresos íntegros producidos restándole a estos los gastos que efectivamente hayan tenido lugar.

En conclusión este método de estimación directa es el que posibilita una mayor adecuación de la deuda tributaria a la capacidad económica del sujeto pasivo.

Además en este método es donde mayor importancia adquieren las obligaciones formales del sujeto pasivo, en la medida que todos los datos requerirán un soporte material que lo justifique ante la administración.

- Método de estimación objetiva: se recoge en el **art. 49 LGT** que establece que este régimen se utilizará con carácter voluntario para los sujetos pasivos cuando lo determine la ley de cada tributo, por tanto de la norma se extraen dos notas básicas:
- Solo se utiliza este método en los casos previstos por la Ley: el único supuesto de estimación objetiva que recoge una ley es la del IRPF, existe además una previsión en la ley de IVA aunque no es un método de estimación de bases sino de cuotas.
- La opción para este método es siempre voluntaria no es posible obligar a un sujeto a utilizar la estimación objetiva para determinar su base imponible.

El método se basa en un sistema de signos, índices, módulos, coeficientes, generales o referidos a determinados sectores de actividad que se fijan por el Ministerio de Hacienda mediante Orden Ministerial.

En la estimación objetiva se renuncia a calcular el rendimiento real de cada sujeto pasivo y se sustituye por la aplicación de un índice, de los que resulta una cantidad que se aproximará al rendimiento medio, pero no será el rendimiento real, es una base ideal en función de las circunstancias que concurren en el sujeto pasivo, partiendo de este hecho se entiende que el resultado va a ser siempre mayor o menor del que se obtendría utilizando la estimación directa.

Si el resultado es mayor y en consecuencia el sujeto tiene que hacer frente a una deuda que supera la que habría obtenido aplicando la estimación directa, no podrá oponerse de ningún modo, salvo que se considere que se han aplicado mal los índices. Si sucede lo contrario, si ingresa una cantidad inferior de la que habría ingresado si hubiese hecho la estimación directa, la Hacienda pública no podrá reclamar la diferencia, el exceso de la base quedará libre de tributar, ese exceso recibe el nombre de renta fiscal y no se trata de una defraudación u ocultación sino que es el resultado de una opción que brinda el ordenamiento.

El método de estimación objetiva es voluntario pero la elección debe hacerse

antes del periodo impositivo.

- Método de estimación indirecta: este método es subsidiario, y se acudirá a él cuando no puedan utilizarse los dos anteriores, además es un método que por su propia naturaleza solo puede ser utilizado por la administración. Se regula en el **art. 50 LGT** cuando la falta de colaboración del sujeto pasivo o ausencia de un comportamiento cabal por su parte hagan imposible la utilización de los otros dos métodos, en tales casos la Administración aplicará este método para la estimación de la base imponible.

En este régimen:

- La administración aplicará los datos disponibles si es que los hay.
- Utilizará aquellos elementos que indirectamente acrediten la existencia de bienes u obtención de rentas.
- Se apoyará en los ingresos, ventas rendimientos, costes que sean normales en el respectivo sector económico.
- Valorará los signos, índices o módulos que se dan en los respectivos contribuyentes según los datos que se posean de sus puestos similares o equivalentes.

– Base liquidable.

Según el **art. 53 LGT**: *Se entiende por base liquidable el resultado de practicar, en su caso, en la imponible las reducciones establecidas por la Ley propia de cada tributo.* En algunos casos puede suceder que la ley no prevea ninguna reducción a la base imponible, en estos casos la base liquidable coincide con la base imponible. A esta magnitud se le ha de aplicar este tipo de gravámenes correspondiente de este modo se haya la cuota.

– Tipo de gravamen.

Es aquel elemento de cuantificación del tributo que aplicado a la base, da como resultado la cuota. El tipo de gravamen presenta dos modalidades:

- en función de las unidades en que venga expresadas la base imponible a un *base imponible monetaria* le corresponde un tipo de gravamen que constituye *un porcentaje*.
- a una base imponible no monetaria el tipo de gravamen es una suma de dinero.

A los tipos de gravámenes porcentuales se les denomina alícuotas y a los restantes tipos específicos. La alícuotas pueden ser de dos clases:

- Proporcionales: cuando no varían, cuando se modifica el valor de la base, es decir, consisten en un porcentaje fijo. Por ej.: 35% ISS.
- Progresivas: son las que aumentan la base, es decir el tipo de gravamen al aplicar es mayor conforme aumenta el valor de la base.

Tema X: La extinción de la obligación tributaria.

Las formas de extinción de la obligación tributaria son:

- El pago.
- La prescripción.
- la compensación.
- La condonación.
- La insolvencia probada del deudor.

La obligación se satisface con el pago y la compensación, pero en cambio no se satisface con la prescripción, la condonación y la insolvencia del deudor. En cuanto al fallecimiento del obligado tributario no es un supuesto de extinción de las obligaciones tributarias porque cuando una persona fallece las obligaciones tributarias se transmiten a sus herederos o legatarios sin perjuicio de la legislación civil sobre la aceptación de la herencia.

1. El pago.

Es el modo normal de extinción de las obligaciones tributarias y supone el cumplimiento de la prestación tributaria debida.

Sujetos! hay que referirse al sujeto acreedor y al deudor. El acreedor se identifica con los entes públicos que llevan a cabo la recaudación, está legitimado para el cobro del crédito los órganos competentes para su admisión que son: la Tesorería de la Dirección general del Tesoro, las delegaciones y administraciones de Hacienda y la entidades que colaboren en la recaudación: bancos, cajas, etc. El pago ha de hacerse ante estos órganos ya que el art. 19.2 del Reglamento de Recaudación dice que los pagos realizados a órganos no competentes o personas no autorizadas no liberan al deudor de su obligación.

El sujeto deudor es normalmente el sujeto pasivo aunque también puede estar sujetos al pago los responsables y el representante. La legitimación para el pago es muy amplia ya que cualquier persona que tenga interés en el cumplimiento puede realizar el pago con o sin conocimiento, y con o sin consentimiento.

Se reconoce la posibilidad del pago hecho por un tercero, por el art. 18 del Reglamento de Recaudación sin embargo en su apartado 3º dice que En ningún caso el tercero que pague la deuda estará legitimado para ejercitar ante la Administración los derechos que correspondan al obligado al pago. Sin embargo podrá ejercitar los derechos que deriven a su favor exclusivamente del acto del pago, esto ha sido criticado por la doctrina ya que se considera que se vulneraban los art. 14 y 24 C.E., lo que ha dado lugar a una línea jurisprudencial que reconoce el derecho del tercero a recurrir en virtud de un interés legítimo. (StS 13 de marzo de 1987).

Objeto! es la entrega de dinero reconociéndose distintas formas o medios de pago:

- En efectivo.
- Mediante efectos timbrados.
- En especies: entrega de bienes de interés histórico, artístico, se da en el impuesto de sucesiones.

Aspectos temporales! el pago puede producirse en el periodo voluntario o fuera del periodo voluntario que es el periodo ejecutivo, también existe un tiempo de prórroga. Distintos tipos:

- Espontáneo y extemporáneo: no lo pide la administración pero se realiza fuera del periodo voluntario, y se le aplican recargos del art. 61.3 LGT.
- Voluntario: El art. 20 del Reglamento de recaudación distingue en función de la clase de deuda que se trate entre:
 - Deudas que se derivan del sistema de declaración tradicional:
 - ♦ Las notificadas entre los días 1 y 15 de cada mes, desde la fecha de notificación hasta el día 5 del mes siguiente o el inmediato hábil posterior.
 - ♦ Las notificadas entre los días 16 y último de cada mes, desde la fecha de notificación hasta el día 20 del mes siguiente o el inmediato hábil posterior.
 - En caso de deudas derivadas que deban ingresarse mediante autoliquidación en los plazos que fije cada tributo.
 - Por consignación (art. 63 LGT): cuando el acreedor se niega a recibir el pago del deudor, la consignación debe realizarse en la caja general de depósitos o en alguna de sus sucursales.

La consignación extingue la deuda y tiene el efecto liberatorio del pago siempre que este no se halla admitido indebidamente o no pueda realizarse por causas de fuerza mayor.

2. Prescripción.

los derechos y las acciones sino se ejercitan pierden eficacia por el paso del tiempo hasta que desaparece definitivamente la posibilidad de hacerlos valer, el fundamento de la prescripción es la seguridad de las acciones jurídicas.

En el ámbito de las acciones tributarias estas también se extinguen por prescripción, en este ámbito se aplica la prescripción de oficio sin necesidad de que la alegue el obligado tributario.

El **art. 64 LGT** dispone que: *Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos y acciones:*

- *El derecho de la Administración, para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.*
- *La acción para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas.*
- *La acción para imponer sanciones tributarias.*
- *El derecho a la devolución de ingresos indebidos..*

Los tres primeros supuestos son derechos a favor de la administración de tributaria y el último es un derecho a favor de los obligados tributarios. En cuanto lo que se refiere al plazo de prescripción será de cuatro años que se inician en un momento distinto en función del tipo de acción o derecho:

- Tratándose del derecho de la administración tributaria a liquidar se

inicia el día que acaba el plazo de declaración del tributo.

- tratándose del derecho de exigir el pago de la deuda desde el día que finaliza el plazo de pago voluntario.
- Tratándose de la acción para imponer sanciones desde el momento en que se cometieron las infracciones.
- En cuanto a la devolución de los ingresos indebidos desde el día que se realiza.

La prescripción se puede interrumpir, esto supone que cualquier actuación de la administración o del administrado relacionada con una concreta obligación de pago rompe el silencio de la relación jurídica de modo que a partir de ese momento el computo de los cuatro años vuelve a empezar de nuevo.

Las causas que producen la interrupción de la prescripción, se recogen en el **Art. 66 LGT** y son: *1. Los plazos de prescripción a que se refieren las letras a), b) y c) del artículo 64 se interrumpen:*

- *Por cualquier acción administrativa, realizada con conocimiento formal del sujeto pasivo, conducente al reconocimiento, regularización, inspección, aseguramiento comprobación, liquidación y recaudación del tributo devengado por cada hecho imponible. Asimismo, los plazos de prescripción para la imposición de sanciones se interrumpirán además de por las actuaciones mencionadas anteriormente, por la iniciación del correspondiente procedimiento sancionador.*
- *Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase.*
- *Por cualquier actuación del sujeto pasivo conducente al pago o liquidación de la deuda.*

2. El plazo de prescripción a que se refiere la letra d) del artículo 64 se interrumpirá por cualquier acto fehaciente del sujeto pasivo que pretenda la devolución del ingreso indebido o por cualquier acto de la Administración en que se reconozca su existencia.

3. La compensación.

Esta forma de extinción es junto con el pago una modalidad de extinción de la deuda tributaria con cumplimiento de la obligación. La compensación se produce cuando dos personas son recíprocamente deudores y codeudores los unos de los otros. Pueden compensarse las deudas tributarias cuando sean vencidas, líquidas y exigibles. su efecto principal es la extinción de las deudas y créditos en la entidad concurrente.

4. La condonación.

Supone un perdón total o parcial de las deudas tributarias permitiéndose estas formas de extinción únicamente en virtud de ley, su utilización viene siendo excepcional recurriéndose a ella en el caso de catástrofe.

5. Insolvencia probada del deudor.

El **art. 70 LGT** dispone que *Las deudas tributarias que no hayan podido hacerse efectivas en los respectivos procedimientos ejecutivos por insolvencia probada del sujeto pasivo y demás responsables, se declararán provisionalmente extinguidas en la cuantía procedente en tanto no se rehabiliten dentro del plazo de prescripción.*

Tema: Procedimiento de liquidación.

Este procedimiento persigue la determinación o cuantificación de la obligación tributaria, en este procedimiento interviene tanto la Administración tributaria como el contribuyente pero no siempre de la misma manera.

El procedimiento de liquidación tradicional aquel que se estableció en la LGT del año 63, divide el procedimiento en cuatro fases que son: iniciación, liquidación, provisional, comprobación y liquidación definitiva. De acuerdo con este esquema el sujeto pasivo debía declarar los hechos imponible realizados para que las oficinas de gestión liquidatoria tras una mera comprobación formal de los datos consignados en la declaración, procedían a dictar una declaración provisional, esta declaración provisional durante el periodo el plazo de prescripción podía ser revisada por los órganos de inspección, investigando todo tipo de relevancias para la correcta cuantificación del tributo. Una vez comprobado o bien transcurrido el plazo de prescripción sin comprobación, la liquidación pasaba a ser definitiva. En este modo de liquidación tradicional el protagonismo correspondía a la Administración, su actuación es insuprimible ya que es ella quien debe cuantificar el tributo. En este esquema liquidatorio además hay una clara separación entre órganos de gestión y órganos de inspección.

Con las reformas tributarias que se han ido introduciendo, este sistema está quedando en desuso, esta estructura procedimental ha variado. La razón de esta modificación se debe a la progresiva implantación de la figura de la autoliquidación, está otorga al contribuyente un creciente protagonismo y consiste en que el contribuyente no se limite a presentar una declaración sino que cuantifica su deuda tributaria y procede al ingreso de la misma en una unidad de acto. esta generalización de la autoliquidación impide mantener la separación entre la liquidación encomendada normalmente a los órganos de gestión y la comprobación de investigación que tradicionalmente se reservaba a los órganos de inspección, esta evolución da paso a la progresiva asunción por parte de los órganos gestores de funciones comprobadoras, y el contra punto es la asunción por parte de los órganos de inspección de funciones liquidadoras.

En la actualidad no solo liquidan las oficinas gestoras sino que lo hacen los órganos de inspección y también ambas organizaciones

tienen funciones inspectoras.

Tema: Procedimiento de recaudación.

La recaudación de los tributos se puede producir en periodo voluntario o fuera del periodo voluntario. Cuando el pago se produce fuera del periodo voluntario de pago se devenga una serie de intereses o sanciones en función de las irregularidades que existan. el interés de demora en el derecho privado es para cuando el deudor incurra en mora, pero no basta con que por su culpa o dolo se retrase el incumplimiento sino que es necesario que el acreedor reclame la realización de ese cumplimiento, es a partir de entonces cuando el deudor queda constituido. Por el incumplimiento de las deudas tributarias se incurre en mora devengándose el correspondiente interés sin necesidad de que requiera una actuación administrativa exigiendo el incumplimiento, el interés de demora se devenga de modo automático por mandato de ley, y se hará al día siguiente de finalización del día de pago voluntario.

Teniendo en cuenta lo anterior, el supuesto general en el que se devenga el interés de demora es el retraso objetivo en el pago. Aunque existen excepciones, se trata de aquellos casos en los que existiendo un retraso objetivo en el pago, no se devenga interés de demora, sino un recargo específico, se trata del pago espontáneo y extemporáneo de la deuda tributaria, en cuyo caso se aplican los recargos del **art. 61.3 LGT**.

- La cuantía del interés de demora.

El interés de demora será el interés legal del dinero incrementándose un 25% salvo que la ley general de presupuestos del Estado disponga otro distinto. Desde el año 1985 la leyes generales de presupuestos vienen fijando cada año el interés de demora, hasta el año 1995 la LGT establecía que el interés de demora aplicable era el vigente el día que empezaba el devengo de aquel, es decir, se exigía la aplicación uniforme del tipo de intereses de demora a todo el periodo de mora. A partir de 1995 se reforma la LGT y el interés exigible será el vigente a lo largo del en que se devenga. La Liquidación de los intereses de demora e corresponde a la administración tributaria.

La formula para calcularlo es:

(Cantidad dejada de ingresar X el tipo de interés de demora) X (núm. de días/365)

Ej.: Deuda de 330.000ptas., el plazo voluntario de pago finaliza el 31.12.96 y se ingresa el 1 de febrero de 1998.

Del año 1997! $(330.000 \times 9,5) \times (365/365) = 31.350$ ptas

Del año 1998! $(330.000 \times 7,5) \times (32/365) = 2.102$ ptas

Total de la deuda! 3.1350 ptas + 2.102 ptas = 33.452 ptas.

La cuantía del interés de demora es superior al interés legal, en su momento se planteó la justificación y la legitimidad Constitucional de este incremento del interés legal, en la medida en que el interés de demora es un concepto indemnizatorio y no sancionador, y esta queda cubierta con el interés legal. Se alegó ante el T.C. argumentando que el incremento desvirtúa la naturaleza del interés de demora, introduciendo un elemento sancionador que no responde a una conducta infractora del sujeto pasivo.

El T.C. desestimó la cuestión en Sts de 26 de abril de 1990 señalando que la norma persigue una finalidad legítima que es disuadir a los contribuyentes de su morosidad en el pago de las deudas tributarias, evitando el grave perjuicio que para la hacienda supondría el que grandes grupos de contribuyentes dejaran de pagar, ya que pudiera ser que el coste del retraso les viniera bien o les diera igual. Afirma por ello el T.C. que el interés de demora tiene una naturaleza compensatoria o indemnizatoria a la vez que preventiva, y no sancionadora.

– El interés de los pagos espontáneos y extemporáneos (art. 61.3 LGT).

Se trata de aquellos pagos que se han realizado fuera de plazo en concreto cuando se paga tarde pero sin que haya requerimiento de la administración tributaria, en todos estos casos se exige recargo pero se excluye las sanciones y en muchos casos también los intereses de demora.

El supuesto del **art. 61.3 LGT** es el cumplimiento tardío, ingreso espontáneo fuera de plazo o declaración complementaria, en todos los casos el deudor cumple tarde pero cumple. Cumplir voluntariamente significa hacerlo sin requerimiento previo, entendiendo por requerimiento toda notificación administrativa que directa o indirectamente conmina el pago de la deuda.

El requerimiento administrativo suprime el carácter voluntario de la declaración. Si el ingreso se realiza dentro de 3, 6, o 12 meses siguientes al término del periodo voluntario de ingreso se aplicará respectivamente un recargo único de 5, 10 o 15%, sin intereses de demora y sin sanciones. Si el ingreso se realiza después de los 12 meses, se exigirá un recargo del 20% interés de demora pero sin sanciones.

Si además el sujeto pasivo únicamente realiza la declaración de forma espontánea pero no el ingreso se exigirá el recargo de apremio por tanto estos recargos serán compatibles cuando los obligados tributarios no efectúen el ingreso a tiempo de la presentación de la declaración complementaria con el recargo previsto en el **art. 127 LGT** que es el recargo de apremio, en estos casos tampoco se exigirá los intereses de demora.

– Procedimiento de apremio y recargos de apremio.

La recaudación en periodo efectivo o una de apremio significa el incumplimiento de la prestación en periodo voluntario (siempre que no se haya realizado el pago espontáneo o extemporáneo). La finalidad es la ejecución forzosa del patrimonio del deudor en cuantía suficiente para cobrar las deudas no satisfechas.

Las características del procedimiento son:

- ♦ Administrativo: como consecuencia del privilegio de autotutela administrativa, concebido como función exclusiva de la administración tributaria.
- ♦ Procedimiento ejecutivo: unilateral sin controversias, en este procedimiento no cabe discutir ni el importe, ni las condiciones de la prestación no satisfechas sino solo la procedencia de procedimiento.

¿Cuándo se inicia el procedimiento de apremio?

Debe cumplir dos requisitos:

- Material: falta de ingreso de la prestación en el plazo voluntario.
- Formal: consiste en la emisión de un título ejecutivo, hoy en día es la providencia de apremio, que tiene la misma fuerza ejecutiva que una sentencia jurídica.

La providencia de apremio: se notifica al deudor y debe contener una serie de mecanismos como son:

- ♦ Texto integro del acto.
- ♦ Recursos que pueden interponerse.
- ♦ Plazo y lugar del ingreso, con advertencia de proceder en otro caso al embargo.
- ♦ Advertencia de liquidación del recargo de apremio y de las costas. El recargo será del 20% de la deuda no ingresada y se indicarán los plazos de ingreso, que son los siguientes:
 - ◊ Si la notificación de la providencia de apremio es en la primera quincena, hasta el 20 del mes en curso.
 - ◊ Si la notificación de la providencia de apremio se ha producido en la segunda quincena hasta el día 5 del siguiente mes.

El **art. 138 LGT** contiene la enumeración tasada de los motivos de oposición a la vía de apremio, que son:

- Pago o extinción de la deuda.
- Prescripción de la deuda.
- Aplazamiento.
- Falta de notificación de la liquidación.
- Falta de notificación de la providencia de apremio.

En virtud de la última reforma de la LGT 25/1995, se distingue entre:

- ♦ Inicio del periodo ejecutivo: que se produce al día siguiente a la finalización del periodo voluntario de pago.
- ♦ Inicio del procedimiento de apremio: que se produce al día siguiente de la notificación de la providencia de apremio.

De tal forma que el periodo ejecutivo produce el devengo de un recargo de apremio atenuado, también llamado recargo ejecutivo que es de un 10%.

Desatendida la providencia de apremio y no ingresada la deuda tributaria en los plazos del **art. 108 del Reglamento de Recaudación**, se inicia el procedimientos con las siguientes fases:

- **Embargos de los bienes del deudor.**

Es el núcleo del procedimiento, y esta dirigido al cobro de la prestación con la suma obtenida de los bienes embargados. La providencia de embargo se dictará por el Jefe de la dependencia de Recaudación una vez transcurridos los plazos fijados en la providencia de apremio sin haberse ingresado la deuda, en ella (la providencia de embargo) se ordena el embargo de los bienes y derecho en cantidad suficiente para cubrir las deudas, el recargo de apremio, interés de demora, las sanciones y los costes del procedimiento.

En primer lugar se ejecuta la garantía existente, si o existiera garantía o al ser insuficiente se procede al embargo con el siguiente orden:

- Dinero efectivo o en cuantas corrientes abiertas en entidades de crédito.
- Créditos, efectos, valores y derechos realizables en el acto o a corto plazo.
- Sueldos, salarios y pensiones.
- Bienes muebles.
- Establecimientos mercantiles o industriales.
- Metales preciosos, piedras finas, joyería, orfelería y antigüedades.
- Frutos y rentas.
- Bienes muebles a crédito.
- Derechos y créditos realizables a largo plazo.

El embargo se efectuará nominalmente mediante diligencia de embargo, personándose el agente en el lugar donde están los bienes cuando sean muebles o establecimientos mercantiles o industriales, presentado la diligencia de embargo en las entidades donde se hayan depositado cuentas, valores u otros efectos, así como, en las pagaderas de sueldos o pensiones, o presentado mandamiento en el registro de la Propiedad para la anotación preventiva del embargo si son muebles. Los bienes embargados serán depositados en locales de la Administración destinados a ello, o a personas en calidad de depositario.

- **Fase de valoración de los bienes.**

Es la actuación previa a la enajenación, correspondiendo a los órganos de recaudación o peritos designados por ellos. Tomarán como referencia el valor del mercado y los criterios habituales de valoración. El resultado de esta valoración se notifica al deudor que podrá proponer en 15 días valoración contradictoria, si entre ambas valoraciones no hay una diferencia mayor del 20% prevalece la mayor. Si la diferencia es mayor de 20% será un tercero especializado (perito) de una asociación profesional quien establezca una valoración entre las dos que hayan y será la que prevalezca.

- **Fase de enajenación de los bienes.**

Según el **art. 31.2 de la Ley de garantías del contribuyente**, la administración no puede proceder a la enajenación de los bienes y derechos embargados, hasta que el acto de liquidación del que trae causa el procedimiento de apremio sea firme, es decir, hasta que no se hayan agotado los plazos para recurrir. Sin embargo existen unas excepciones a esto:

- ◆ Supuestos de fuerza mayor.
- ◆ Cuando se hayan embargado bienes perecederos.
- ◆ Cuando exista un riesgo de pérdida inminente del valor.
- ◆ Cuando lo solicita el contribuyente.

Se procederá a enajenar los bienes en el mismo orden recogido para el embargo, siendo la forma general la subasta.

- **Aplicación e imputación de suma obtenida.**

Si el importe obtenido cubre el importe de la deuda tributaria se declara solventada dicha deuda, y terminado el procedimiento de apremio. Si no fuera suficiente el importe obtenido por la enajenación, se aplica primero a las costas liquidándose después la parte de la deuda que puede cubrirse.

= La impugnación del procedimiento y sus causas.

Dos ideas sobre la impugnación:

- ◇ No cabe discutir en este momento el acto de liquidación del que se deriva este procedimiento, sino solo cabe discutir la del propio procedimiento y la pertinencia de este.
- ◇ Solamente por motivos muy cualificados y excepcionales cabe suspender el procedimiento.

Es posible la oposición de un tercero al procedimiento, este se articula a través de tercerías de dominio y de mejor derecho:

- La primera se funda en el dominio de un tercero sobre los bienes embargados al deudor y suspende el procedimiento de apremio, respecto de los bienes objetos de controversias.

- La segunda se basa en la existencia de un crédito preferente al perseguido en el procedimiento de apremio y no suspende el procedimiento que continua hasta la enajenación de los bienes.

Tema: Inspección de tributos.

La comprobación en sentido estricto se dirige a contrastar la veracidad de lo declarado por el sujeto pasivo, en tanto que la investigación tiene por objeto hechos impositivos o circunstancias no declaradas. Así se comprueba lo declarado y se investiga lo no declarado.

Esta actividad tiene en común que presupone una actividad inquisitiva y ambas se realizan por la inspección de tributos, esta comprobación es la función esencial de la inspección tal como señala el Reglamento General de inspección del tributo que dispone que es función de la inspección comprobar la situación tributaria de los sujetos pasivos con el fin de verificar el exacto cumplimiento de sus obligaciones y deberes procediendo en su caso a la regularización de esa situación. Junto a esta actividad de comprobación en sentido estricto existe otro tipo de comprobación que es una comprobación de menor alcance que aparece en relación con las autoliquidaciones y que simplemente tiene por objeto el examen de cada autoliquidación, esta actividad de comprobación formal se lleva a cabo a través del procesamiento informático de la autoliquidación dando lugar en su caso a las llamadas vulgarmente liquidaciones paralelas y que la ley tras la reforma del 95 las denomina liquidaciones provisionales de oficio.

La Ley identifica este tipo de comprobación formal con la expresión inspecciones de comprobación abreviada, esta actividad se desarrolla mediante los controles masivos de las autoliquidaciones presentadas por el sujeto pasivo incluyendo el cruce de datos consignados en las declaraciones con aquellas de que dispone la Administración Tributaria. Esta comprobación no es inquisitiva y no puede extenderse al examen de la documentación contable de las actividades empresariales y profesionales.

La competencia para llevar a cabo este tipo de comprobación corresponde a los órganos de gestión a diferencia de comprobación inquisitiva que corresponde a los órganos de inspección.

- Funciones de la inspección.

El **art. 9 del Reglamento general de Recaudación**, da una enumeración de *las actuaciones inspectoras podrán ser:*

- *De comprobación e investigación.*
- *De obtención de información con trascendencia tributaria.*
- *De valoración.*
- *De informe y asesoramiento.*

- **De comprobación e investigación**: tendrá por objeto verificar el adecuado cumplimiento por los sujetos pasivos de sus deberes y obligaciones con la hacienda pública, la LGT distingue entre comprobación e investigación, siendo la primera para lo declarado y la segunda para lo no declarado, en la práctica ambas actuaciones se confunden desarrollándose de manera conjunta. La actuación de comprobación e investigación pueden tener alcance general o parcial, abarcando la general, la globalidad de la situación tributaria del sujeto, y la parcial, solo a determinados tributos y deberes.

El alcance de la actuación se ha de expresar al inicio de las actuaciones aunque durante el curso puede alterarse en carácter a juicio de los inspectores.

- **De obtención de información con trascendencia tributaria**: se dirigen a conocer los datos y antecedentes con trascendencia tributaria que obren a favor de un sujeto y afecten a terceros distintos de él.

Esta facultad es el correlato del deber general de colaboración previsto en el **art. 11 LGT** por el cuál *toda persona natural o jurídica, pública o privada estarán obligada a proporcionar a la Administración tributaria toda clase de datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas.*

- **Actuaciones de valoración**: tienen por objeto la tasación o comprobación del valor de bienes, rentas, productos, derechos y patrimonios en general.
- **De informe y asesoramiento**: a los órganos de la Hacienda Pública, a los sujetos pasivos, etc...

Una importante función de la inspección no citado en el art. 9 del Reglamento de Inspección tributaria es el de la liquidación, es decir, la competencia para dictar actas administrativos derivados de las actas de la inspección que plasmarán la regularización de la situación tributaria del sujeto pasivo.

- El procedimiento

La **iniciación del procedimiento** se puede producir por:

- **Por iniciativa de la inspección**: es el normal, en aplicación de los planes de inspección. En el Ministerio de Hacienda se elabora cada año n plan nacional de inspección en base al cual los órganos que hayan de desarrollar las actuaciones formularán sus propios planes de inspección. Estos planes son simples programas de actividades de la inspección, no tienen eficacia jurídica alguna por lo que el contribuyente no tiene ningún recurso contra la inclusión en los mismos.
- **Por orden superior escrita y motivada**: por ejemplo del inspector jefe.
- **En virtud de denuncia pública**: no se pone en marcha

automáticamente las actuaciones sino que ante la denuncia la inspección fundamentará e iniciará las actuaciones de investigación archivándola sino la considera verosímil o fundada.

- A petición del obligado: solo se admite cuando lo prevea expresamente la Ley de un tributo

En cualquier modalidad se comunicará al interesado indicándole el alcance de las actuaciones, requiriéndole en su caso para comparecer en las oficinas públicas y aportar la documentación.

Efectos de la iniciación del procedimiento:

- Interrupción del plazo de prescripción del derecho a liquidar e imponer sanciones.
- Las declaraciones que se presenten con posterioridad no serán espontáneas.
- Se tendrá por no planteadas las consultas que se realicen en adelante.

El **art. 31.4 RGIT** dice que *La interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras, producida por causas no imputables al obligado tributario, producirá los siguientes efectos:*

- *Se entenderá no producida la interrupción del cómputo de la prescripción como consecuencia del inicio de tales actuaciones.*
- *Los ingresos pendientes realizados después de la interrupción de las actuaciones inspectoras, sin nuevo requerimiento previo, comportarán el abono del correspondiente interés de demora sin que proceda la imposición de sanción por la ausencia inicial de dicho ingreso. Las demás declaraciones o comunicaciones presentadas fuera de sus plazos reglamentarios se entenderán realizadas espontáneamente a cuantos efectos procedan.*

Sobre duración del procedimiento, se introduce una novedad por la Ley de derecho y garantías del contribuyente (LDGC), estableciendo un plazo máximo durante el cual puede desarrollarse el procedimiento (máximo 12 meses a contar desde la fecha de notificación al contribuyente del inicio de las mismas), este plazo puede alargarse 12 meses más cuando se trate de actuaciones que tengan especial complejidad o bien cuando el contribuyente ha ocultado a la Administración alguna actividad empresarial o profesional que realiza.

La terminación se produce cuando se haya obtenido los datos, se hayan reunidos los elementos necesarios para eliminar el tributo o en definitiva cuando se haya cumplido el objetivo para lo que se abrieron las actuaciones, debiendo formalizarse la terminación documentalmente.

– Documentación de la actuaciones inspectoras. (imp)

Las actuaciones inspectoras, su desarrollo y su resultado han de plasmarse en unos documentos determinados, son los documentos de

la inspección. El RGIT reconoce cuatro clases de documentos:

- Comunicaciones: documentos a través de los cuales la inspección se relaciona unilateralmente con cualquier persona en el ejercicio de sus funciones, constituyen la expresión documentada de un acto unilateral de la inspección mediante este documento, la inspección pone algo en conocimiento del obligado tributario (ej.: anuncios de una visita, necesidad de aportar un documento...)
- Informes: por un lado cumple una función interna así el inspector actuuario fundamenta su actuación frente al inspector jefe. El actuuario puede emitirlo siempre que lo considere conveniente, existen ciertos casos en la que la admisión del informe es obligatoria como cuando se emite un acta de disconformidad o cuando se aplica el régimen de estimación indirecta.
- Diligencias: se extienden para hacer constar los hechos o circunstancias que se producen en el curso del procedimiento y se establece que las diligencias no pueden contener propuestas de liquidación tributaria.
- Actas: son el documento fundamental de la inspección y recogen el resultado de las actuaciones de comprobación e investigación proponiendo en su caso la regularización que se estime procedente de la situación proponiendo la regularización que se estime tributaria del deudor o bien declarando correcta la misma.

Su contenido:

- ◊ identificación del sujeto.
- ◊ elementos del hecho imponible.
- ◊ regularización procedente
- ◊ conformidad o disconformidad del obligado tributario.

Pese a su indudable trascendencia las actas no son actos administrativos, sino actos preparatorios de las liquidaciones que de ellas se derivan, por eso no se admite si impugnación sino sólo la de las liquidaciones resultantes de las mismas.

– Clasificación de las actas.

a) Previas y definitivas.

Son regla general las actas definitivas que recogen una conclusión acabada que no depende de ninguna otra. Procede la extensión de un acta previa cuando no se tenga los datos para proponer la regularización total de la situación del sujeto, pero puede llevarse a cabo parcialmente, el acta previa recoge una conclusión provisional.

La importancia en la distinción entre actas previas y definitivas radica en el distinto tipo de liquidación que de ellas puede derivarse.

El acta previa dará lugar a una liquidación provisional en tanto que del acta definitiva deriva una liquidación definitiva. La liquidación definitiva es la única que despeja al contribuyente la incertidumbre

sobre la situación tributaria, puesto que la provisional puede ser modificada como consecuencias de nuevas actuaciones inspectoras. La liquidación definitiva solo puede modificarse en casos excepcionales, cuando infrinja manifiestamente la ley o cuando aparezcan nuevas pruebas que acrediten elementos del hecho imponible ignorándose al dictarse la liquidación.

Con todo no debe perderse de vista que ambas (provisional y definitiva) son verdaderas liquidaciones por lo que de las mismas se deriva la obligación de ingresar y las dos son irrecurribles.

b) Atendiendo al resultado de las actuaciones hay que distinguir actas sin descubrimiento de deuda y actas con descubrimiento de deuda.

Las actas sin descubrimiento son aquellas que dan lugar a una liquidación sin deuda a ingresar por el sujeto pasivo. Pueden ser:

- Actas de comprobado y conforme: se extiende cuando la inspección considera correcta la situación tributaria del sujeto, implica que el sujeto actuó correctamente y no se requiere regularización de su situación.
- Actas de propuesta de regularización: se extiende cuando procede la regularización pero esta no arroja ninguna cantidad a ingresar por el sujeto, es decir, cuando la situación no es correcta pero el sujeto no le debe nada a la Hacienda Pública
- Actas de conformidad y actas de disconformidad.

Dependiendo de la actitud del obligado tributario pueden ser:

Actas de conformidad es aquella en la que el interesado acepta la propuesta de regularización formulada por el inspector actuario.

Acta de disconformidad ha de disconformidad ha de incoarse cuando el interesado se niega a suscribir el acta o suscribiéndola no presta su conformidad o la propuesta de regularización.

d) Según el tipo de pruebas que documenten: las actas pueden ser con prueba preconstituida y sin prueba preconstituida. Normalmente las actas son sin prueba preconstituida, la prueba preconstituida es una prueba preexistente al propio procedimiento inspector, no se deriva de una labor de comprobación e investigación sino que obra ya en poder de la Administración.

– Tramitación de las actas de conformidad y disconformidad.

Lo que determina el procedimiento de un acta es la existencia o no de conformidad por parte del obligado tributario. El acta de conformidad, si en el plazo de un mes el sujeto no ha recibido notificación del inspector jefe, se entiende confirmada por silencio la propuesta contenida en ella, en esa fecha se inicia el plazo para pagar así como el plazo para recurrir. En relación con el acta de conformidad hay dos aspectos fundamentales: el sujeto que firma un acta de conformidad se encuentra vinculado en los hechos recogidos

en el acta en que se basa la propuesta, ya que ha prestado la aceptación. Solamente puede después discutir esos hechos si demuestra que al aceptarlos incurrió en error. Sin embargo el sujeto no se encuentra vinculado por los elementos de derecho (que son siempre recurribles.)

En caso de que sean exigibles sanciones, la cuantía de la sanción se reducirá en un 30%, si posteriormente el sujeto recurre la liquidación derivada del acta perderá este beneficio y se le exige toda la sanción.

Si el acta es de disconformidad se abre el oportuno expediente administrativo, el interesado formulará sus alegaciones dentro del plazo de 15 días y el inspector jefe dictará el acto de liquidación en el plazo de un mes, ante el que cabrá recurso contencioso-administrativo