

PARTE GENERAL/ DERECHO TRIBUTARIO MATERIAL

EL PODER TRIBUTARIO

I. INTRODUCCIÓN.

- Poder tributario: concepto
- Poder tributario original y derivado

El poder tributario se relaciona con el concepto político de soberanía, este vínculo históricamente llegó a plantear una cuestión: si el poder tributario viene del poder soberano, el ciudadano es un súbdito y el estado el soberano, o en cambio estamos en un estado de derecho y el establecimiento de los tributos viene por una norma jurídica obligatoria y el sujeto activo es el estado y el sujeto pasivo es el ciudadano y hay derechos y obligaciones para ambas partes. El poder tributario vendrá limitado por los principios materiales y por el formal.

El poder tributario puede decirse que se concreta en la competencia para establecer y regular tributos y por tanto se identifica con el poder normativo en materia tributaria.

El poder tributario no se atribuye solo al estado sino también a los distintos entes territoriales con unos límites distintos. Tradicionalmente se estableció una distinción entre poder tributario originario y derivado y venía por el contenido del art.2 LGT. El poder originario era para el estado y el poder derivado era aquel que el estado podía atribuir a otros entes– esto fue antes de la Constitución y a partir de ella esta distinción ya no tiene sentido ya que los entes locales y CCAA tienen potestad normativa que se le da por la Constitución y no es el Estado quien se lo da. En el art.133 de la Constitución se establece el poder normativo de los entes y se distingue entre potestad originaria y derivada por los límites de la potestad. El estado sólo estaría limitado por la CE, en cambio las CCAA y entes locales tienen como límite la CE y las leyes.

Art.133 Constitución

- La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al estado, mediante ley.
- Las CCAA y las corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes.
- Todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del estado deberá establecerse en virtud de ley.
- Las administraciones públicas sólo podrán contraer obligaciones financieras y realizar gastos de acuerdo con las leyes.

En la práctica el estado hizo una ley orgánica sobre financiación de las CCAA y por tanto están limitadas por esa ley y los entes locales están limitados por la ley reguladora de las Haciendas Locales que hizo el estado.

Solo se puede hablar de poder originario y derivado para hacer referencia a esos límites y nada más.

II. Límites del poder tributario

- Límites internacionales

Tenemos los límites que vienen de la CE y sus principios, también hay otros límites que hacen referencia a los límites en el tiempo y el espacio, que vienen en el ordenamiento jurídico.

Internacional los que se establecen por los tratados internacionales y son convenios para evitar la doble

imposición. Estos convenios intentan resolver el problema de la evasión fiscal. La solución a la doble imposición es establecer los criterios de sujeción de los ciudadanos a pagar el tributo, se intenta evitar que un mismo sujeto por un mismo patrimonio y en relación con un mismo período tribute en dos estados distintos y por lo tanto se produzca doble imposición. Estos convenios siguen el modelo de convenio elaborado por la OCDE, es el model CDI.

Ejemplo: un sujeto es residente en España y en Suiza tiene un patrimonio, no es residente. Este sujeto pagará en España los tributos por todo su patrimonio incluso el inmueble de Suiza y vamos a Suiza y ha de pagar tributos por ese inmueble, así pues esos convenios intentan evitar esta doble imposición.

Criterios que se establecen para evitar la doble imposición:

- Tanto el estado residente como el estado de donde está el patrimonio tienen derecho a gravar la venta y el patrimonio, entonces se hacen deducciones en el estado de residencia para evitar la doble imposición.
- Los dos estados pueden someter a imposición el patrimonio y la renta, pero el estado fuente (en el ej. Suiza) tiene un poder limitado en unos casos concretos.
- El estado de la fuente no tiene potestad para someter a imposición a ese sujeto por renta o patrimonio y la potestad exclusiva se atribuye al estado de residencia. Esto en otros supuestos.

Para solucionar el problema de la evasión se ponen cláusulas de intercambio de información, de asistencia recíproca, cláusulas que permitan la colaboración entre las administraciones de los dos estados.

- Límites supranacionales. Derecho comunitario

DERECHO COMUNITARIO: la materia tributaria que inicialmente era competencia del estado español pero que la cedió a la UE y, por tanto, la debe respetar. DIRECTIVAS (obligan a los estados miembros en cuanto al resultado. Les dejan un margen de maniobra en los medios para llegar al resultado). Esto supone un límite en nuestro sistema tributario actual. Las directivas son en impuestos especiales, IVA, aranceles, operaciones societarias y en fusiones, escisiones y otras operaciones de concentración empresarial. El resto no regulado por UE y no supone límite para el estado español.

Supranacionales viene impuesto por el derecho comunitario. Los órganos comunitarios tienen potestad normativa y regulan materias como imposición indirecta (Iva, aranceles y aduanas), determinados aspectos del impuesto de las operaciones societarias y el régimen fiscal de fusiones y operaciones de concentración de empresas.

Este poder tributario que emana de la UE se manifiesta a través de directivas y son un límite para la potestad de los estados en particular, limitan el poder tributario español.

III. El poder tributario de la Constitución

El art.137 Constitución hace referencia a la existencia de autonomía de los entes territoriales para la gestión de sus intereses.

El art.156 Constitución se establece el principio de autonomía financiera

En los entes locales su autonomía se regula en los art.140 y siguientes de la Const., tienen los municipios autonomía financiera.

La Const. Atribuye a los entes locales el poder tributario sujeto a unos límites.

- El poder tributario del estado

Le atribuye potestad para actuar en distintas parcelas: en la facultad para establecer un sistema tributario estatal y local, el estado ha de fijar los criterios básicos que van a informar a la CCAA en el establecimiento de sus sistema tributario, el estado ha de fijar los criterios que harán posible la coordinación de todo el sistema tributario incluyendo el de las CCAA y entes locales. Ha de fijar los puntos para que se coordinen y tengan armonía.

Sus límites son los constitucionales del art.31 tanto de carácter material como el formal (principio de legalidad). No se admite la iniciativa popular y no se pueden crear tributos con los Presupuestos Generales del Estado.

- El poder tributario de las comunidades autónomas

Se traduce en la facultad de regular su propio sistema de ingresos y gastos y en concreto su propio sistema de tributación.

Sus límites son el art.133.2. de Const., están limitados por la CE y por las leyes (LOFCA). Los límites que vienen de la Const.: los principios básicos (art.31 CE), el principio de territorialidad las CCAA no pueden establecer ni exigir tributos fuera de su territorio ni tampoco tributos que puedan obstaculizar el libre mercado del territorio español, el criterio de coordinación y solidaridad.

Lo que contiene la LOFCA como algo distinto a la CE es el principio de preferencia de la ley estatal en la definición del hecho imponible si un hecho imponible estuviera gravado por un tributo autonómico, el estado podría a través de una ley gravar ese hecho imponible a cambio de una compensación a la CCAA, entonces tendría preferencia el gravamen de ley estatal sobre el de la CCAA.

Este principio también se refiere a la CCAA sobre los entes locales.

Los recursos tributarios de la CCAA no solo vienen de los tributos propios sino que se les faculta para establecer recargos sobre tributos estatales y la posibilidad de que el estado ceda la potestad tributaria de determinados tributos estatales a las CCAA. En la práctica tenemos el IRPF, hay una cesión parcial a las CCAA, se han cedido las competencias normativas de ciertos aspectos del tributo.

- El poder tributario de las corporaciones locales

IV. Varia.

- Competencia tributaria de las entidades corporativas e institucionales

Por su importancia se les atribuye determinada normativa financiera, se permite el establecimiento de determinados recargos sobre tributos ya existentes y el derecho a exigirlos por parte de estos entes.

- Potestades normativas de la Administración

Es la potestad de carácter reglamentario, por un lado la potestad reglamentaria de los ingresos tributarios. Esta potestad está sometida a la ley y debe observar los principios y contenido de las leyes, a través de esa potestad la Administración hace que los contribuyentes tengan derechos y deberes y se generarán derechos y obligaciones para dicha administración.

La relación jurídico-obligatoria será la que vaya entre la Administración y los contribuyentes. La administración va a llevar a cabo la recaudación, inspección y revisión.

ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

La **Administración Tributaria** está dentro de la administración financiera, es un conjunto de órganos a los que corresponde la realización de la actividad financiera.

La actividad tributaria va a ser materializada a través de los distintos entes que tienen poder tributario en función de la estructura territorial actual del estado.

La administración tributaria tenemos aquellos órganos de la administración central, los de las CCAA, los de a nivel local, los órganos dentro de los entes institucionales. Se les atribuye la facultad de llevar a cabo la actividad de gestionar los tributos que corresponde exigir y recaudar a cada uno de los entes.

La Administración Tributaria del estado

La **Agencia Estatal de la Administración Tributaria**: se identifica con la Adm. Tributaria del estado. Se crea a través de una ley en 1990.

Se destina un artículo a crear un ente jurídico que es esta Agencia Estatal. Se crea un ente con personalidad jurídica propia, es el art.103, su misión es gestionar los tributos estatales. Dentro de la Agencia:

- Administración Central
- Administración Periférica

Administración Central Ministro economía y Hacienda

Secretario general

Direcciones

Administración Periférica Delegaciones especiales (CCAA)

Delegaciones (competencias no atribuidas ni a las CCAA y ni a las provincias)

Administraciones (Provincias)

Creación de este ente ha sido muy criticado por la doctrina, por el vehículo jurídico que se utilizó para su creación (por un procedimiento abreviado y no pasa por el trámite parlamentario). Se critica el hecho de que la ley no deje claro cual es el régimen jurídico de este ente, tiene una normativa específica, se le pueden aplicar normas de derecho privado, tiene la posibilidad de participar en el capital de las sociedades mercantiles si tienen objeto social vinculado a las funciones de la Agencia y no puede decirse que sea un ente que se vaya a regir entero por el derecho público, se critica el carácter que se le atribuye, es decir, tienen funciones del derecho público y por tanto no se puede regular por derecho privado, puede haber un conflicto de intereses.

Otra crítica es el hecho de que para su financiación puede dotarse de un porcentaje de la recaudación, es decir, los que trabajan allí tendrían más sueldo como más recaudación hubiese, esto no quiere decir que sea así.

Sus funciones son:

- Aplicar en nombre y por cuenta del estado de forma efectiva el sistema tributario no solo estatal sino

también a determinados recursos de otras administraciones públicas o a nivel comunitario cuya gestión se le haya atribuido a través de una ley o un convenio.

- La gestión se ha de regir por los principios de generalidad y de eficacia
- Deberá servirse de los procedimientos de gestión, inspección y recaudación establecidos por el ordenamiento jurídico- tributario
- Deberá someterse la Agencia a todo el contenido del derecho tributario a las reglas de estos procedimientos
- Deberá observar la nueva ley de derechos y garantías del contribuyente (Estatuto del contribuyente) se hace referencia a los derechos y garantías atribuidos a los particulares que la Agencia deberá respetar
- Entregar al tesoro público de lo recaudado menos los gastos necesarios para llevar a cabo la recaudación. Sobre determinados tributos deberá gestionar la recaudación y luego darla a las CCAA.
- Tiene que coordinar los distintos subsistemas tributarios que ya hemos visto, los de CCAA y de los entes locales.

Estructura de la Agencia

Hay dentro de ella el director general y distintos directores de departamentos que responden a distintas materias y dentro de cada departamento tenemos diferentes subdirecciones generales.

En la administración de las CCAA tiene una estructura similar, se divide, la actividad de la administración, en las consellerías y dentro de estas hay distintos departamentos.

En los entes locales sus órganos que desarrollan las competencias financieras tendríamos el pleno del ayuntamiento que se regulan los tributos locales, después el alcalde lleva a cabo la ordenación de los pagos, luego una Comisión Especial de Cuentas. También aquí hay distintos departamentos dependiendo de las materias que tengan atribuidas.

Resumen de la AEAT

La AEAT se crea por una ley de Presupuestos Generales del Estado de 1990. A través de esta ley se crea un ente con una normativa específica, que se regula con una falta de precisión de cual debe ser su régimen jurídico.

Empieza a operar el 1.1.92 y es un ente que se corresponde con los organismos autónomos que se regulan a través de derecho público pero cuando se crea se le excluye de este régimen propio de derecho público. Entonces lo que el legislador quería era crear un ente con mayor libertad en su forma de actuar. Esta intención del legislador se pone de manifiesto si se atiende al régimen de contratación del personal porque se somete a normas de derecho privado.

Para la agencia el legislador deja que se aplique el derecho privado. También se establece la posibilidad de que pueda participar en el capital de cualquier clase de entidades en forma de sociedades mercantiles.

Lo que se exige es que éstas sociedades tengan un objeto social vinculado con los fines de la agencia.

No parece compatible con la C.E. porque ésta establece que la actividad del estado se someterá al derecho administrativo con el fin de proteger el interés general. Además establece que se debe servir con objetividad a todos los fines encomendados al estado.

La ley establece que se financiará por las asignaturas previstas en presupuestos y con la recaudación que derive los actos administrativos de la propia agencia, en la gestión y recaudación de los tributos.

(Ley 31/1990, 27 de diciembre)

Estructura: Presidente (secretario del estado de Hacienda)

Director general

Directores de departamento (inspección, recaudación)

Funcionamiento: Delegaciones de la agencia

Administraciones de la agencia

Delegaciones especiales de la agencia

Se crea una unidad policial contra el fraude fiscal que se especializa en las actuaciones de persecución de fraude fiscal. En el desempeño de estas funciones el personal podrá recaudar toda la información que necesite y se establecen las mismas exigencias de sigilo y secreto para estas actuaciones especiales.

INGRESOS PÚBLICOS TRIBUTARIOS: TASAS Y CONTRIBUCIONES ESPECIALES

I. Tributos

- Concepto

El tributo es de los ingresos públicos el que tiene mas importancia en nuestro sistema. Es el que da más ingresos y es el mas elaborado desde el punto de vista legislativo, es la categoría más regulada en el ordenamiento.

Cuantitativamente y científicamente el tributo es el mas importante.

Es aquel mecanismo jurídico del que se sirven los entes públicos para obtener ingresos tributarios, consiste en hacer surgir a cargo de determinadas personas la obligación de pagar un tributo al ente público, es una obligación de pagar un dinero siempre y cuando concurren los presupuestos de hecho previstos en la ley que establece el tributo. La prestación que resulta del tributo es de carácter pecuniario y de carácter general, hay supuestos especiales como la entrega de bienes y no de dinero.

El tributo como ingreso público no ha de regirse por normas de derecho público y estas normas son el ejercicio del poder tributario que tienen los entes del sistema.

El tributo tiene un carácter coactivo: los asministrados deben obligatoriamente dar cumplimiento a la actividad tributaria, sino se estará realizando una infracción que podrá ser sancionada por la administración tributaria. Este carácter coactivo deriva de la ley. El tributo no deriva del estado como acto de fuerza sino que es la ley la que establece el carácter coactivo siempre regido por los principios constitucionales (es de obligado cumplimiento sino se impone sanción).

Clases de tributo

- Tasas
- Contribuciones especiales
- Impuestos

Estos tres tipos se distinguen por la estructura del hecho imponible, es aquel presupuesto de hecho de la realidad que el legislador lo ha tomado como reflejo de capacidad económica, como susceptible de ser gravado por un tributo.

Impuesto: en la realización del hecho imponible solo interviene el sujeto pasivo(el contribuyente), persona a cargo de la cual nace la obligación tributaria.

Se configura mediante la intervención exclusiva del sujeto pasivo.

Tasa: el hecho imponible que no ha de ser gravado lo realiza la propia administración tributaria a petición del sujeto pasivo.

Contribución especial: el hecho imponible lo realiza la administración tributaria pero no hay petición previa del sujeto pasivo.

Art.26 LGT

Tasas: aquellos tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización del dominio público, la prestación de un servicio o la realización por la administración de una actividad que se refiera, afecte o beneficie de modo particular al sujeto pasivo.

Contribuciones especiales: cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el sujeto pasivo de un beneficio o de un incremento de valor de sus bienes, como consecuencia de la realización de obras públicas.

Impuestos: tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible le está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo como consecuencia de la posesión de un patrimonio, circulación de bienes o adquisición o gasto de la renta.

II. Tasas

- Concepto
- Clases
- Distinción entre tasa e impuesto; distinción entre tasa e ingreso de derecho privado; distinción entre tasa y precio público.
- El principio de legalidad en el sector tributario; las exacciones parafiscales

Es un instrumento tributario adecuado en nuestro sistema para financiar el coste corriente de servicios públicos prestados por la administración. Son servicios de carácter divisible son aquellos servicios que tienen un destino concreto, una persona identificable, los servicios indivisibles son los que se prestan a la generalidad y no hay beneficiario concreto del servicio.

Es el tributo más polémico:

- Distinción entre tasa y precio público.
- Aplicación del principio de legalidad y capacidad económica en la configuración de la tasa.

El concepto de tasa viene regulado en la LGT art.26, el hecho imponible de la tasa consiste en la prestación de un servicio por parte de la administración pública en régimen de derecho público pudiendo identificar al beneficiario de ese servicio. Es necesario además que concurren dos circunstancias:

- Sean de solicitud o recepción obligatoria por los administrados, es la obligatoriedad de pedir a la administración que te de ese servicio. Bienes y servicios imprescindibles para la vida social del solicitante tienen que solicitarse a la administración.
- Este servicio no puede prestarse por parte del sector privado y por lo tanto además es necesario el requisito de la no concurrencia entre sector público– sector privado.

Si no concurren ambos requisitos estaremos ante un precio público y no una tasa.

En ambos casos la administración presta un servicio y a cambio de este servicio se paga una suma de dinero. Pero en la tasa esta obligación de pagar el dinero viene establecida por la propia ley que dota a la tasa de carácter coactivo, en el precio público esta obligación de pagar dinero no deriva de una ley que establece el carácter coactivo sino que deriva de una relación contractual y voluntaria entre la administración y el particular.

En la tasa: rige el principio de legalidad, de reserva de ley, debe regir el principio de capacidad económica en el establecimiento de la tasa, el importe que paga no puede entenderse como una contraprestación y rigen todas las fuentes normativas que corresponden al derecho tributario.

En el precio público: (se paga por un servicio realizado) no nace de un mandato legal, sino de un contrato (relación contractual), al establecer el importe a pagar se tiene en cuenta el criterio de utilidad y beneficio que aporta el servicio al particular. El importe a pagar es una contraprestación al servicio que recibe y rigen las fuentes propias del contrato que corresponda a cada uno de los casos que corresponda al hecho.

La tasa viene regulada en la ley de tasas y precios públicos y establece una lista de servicios que pueden dar lugar a la exigencia de una tasa.

Los tribunales de justicia han delimitado el concepto de actividad de la administración y han dicho que para exigir una tasa la actividad administrativa se ha de llevar a cabo de forma efectiva, es necesario que se preste al servicio y por tanto beneficie y pueda disfrutar del mismo el contribuyente.

Las tasas y las contribuciones especiales vendrán exigidos por entes locales aunque también desde la administración del estado.

En relación con el principio de legalidad debería de aplicarse en el mismo sentido que se aplica para el resto de tributos, debería haber ley específica para cada tasa, pero no existe una ley para cada tasa sino que la tasa se establece como resultado de la competencia que una ley atribuye a un determinado órgano para prestar un servicio, será de esta ley en la que se atribuye esta competencia de la que resulte el establecimiento de la tasa.

Las exacciones parafiscales son figuras tributarias que pueden tener la naturaleza de tasa o de impuesto o de contribución especial.

Art.26.2

Participan de la naturaleza de los impuestos las denominadas exacciones parafiscales cuando se exijan sin especial consideración a servicios o actos de la Administración que beneficien o afecten al sujeto pasivo.

Explica las exacciones, reconoce las exacciones como tributos, las exacciones cuando se exija sin una actividad específica de la administración tendrán la forma de impuesto, cuando se exija una vez que la administración haya prestado un servicio estaremos ante exacciones que participan de la naturaleza de las tasas y las contribuciones especiales.

Las exacciones se caracterizan porque nacen sin que se respete el principio de legalidad, nacen extramuros del procedimiento de gestión de los tributos.

No están previstas estas exacciones en los presupuestos generales del estado, no cumplen el principio de integración del estado, no cumplen el principio de integración presupuestario. Son una anomalía del estado de derecho y del sistema tributario. En su origen nacen en 1929 cuando el estado es intervencionista y hay órganos públicos que dan servicios y las exacciones son recursos para financiarlos y estos recursos tienen

carácter coactivo y sólo se utilizaban para financiar estos órganos. Con la LGT se intenta acabar con las exacciones y la CE también intentó acabar con ellas por ser inconstitucionales. A través de la ley de tasas y precios públicos se intenta poner fin a las exacciones y establece que van a formar parte de las tasas o a precios públicos.

Se han ido reduciendo las exacciones pero no se ha terminado con ellas.

El principio de capacidad económica de la tasa es problemático, tres sectores de discusión doctrinal:

- Aquel que dice que la tasa no respeta ese principio, cuando se exige una tasa no se tiene en cuenta la capacidad económica.
- Aquellas que dicen que el principio se tiene en cuenta pero de una forma más difuminada que en los impuestos. Se tienen en cuenta otros criterios que no son contrarios a la CE.
- Aquellos que dicen que al establecer una tasa si que se observa la capacidad económica. Este sector se fundamenta en que la propia ley de tasas dice que no se exigen tasas para servicios de primera necesidad. A la hora de establecer la tasa se ha de tener en cuenta el valor real del servicio y si no como mínimo del coste de producción del servicio, así pues el principio de capacidad económica si que se respeta aunque de una forma no tan clara.

III. Contribuciones especiales

- Concepto
- Naturaleza
- Clases
- Orientaciones de la legislación española

El hecho imponible también era la realización de una actividad por parte de la administración, pero a diferencia de la tasa no era a petición del sujeto pasivo.

Va destinada a sufragar gastos de inversión, el hecho imponible es la obtención del sujeto pasivo de un beneficio o incremento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o el establecimiento de servicios públicos.

Se produce un beneficio que de un lado afecta a la colectividad pero de otro beneficia a determinados sujetos identificables. De un lado tendríamos un coste divisible y otro indivisible, el coste indivisible es un coste que ha de sufragarse a través de los impuestos, el coste divisible se va a sufragar a través de la contribución especial.

¿Cómo se distribuye la carga contributiva? El criterio a utilizar es cuanto más beneficie al interés general menos coste divisible, cuanto más pueda identificarse el beneficio a determinados sujetos más el coste divisible.

Debe regir el principio de legalidad y el principio de capacidad económica también tienen carácter coactivo y por lo tanto se han de pagar cuando se realice la obra pública, cuando sea efectiva.

Las clases de contribución son de carácter estatal, autonómico o local, las locales son las más cuantiosas.

INGRESOS PÚBLICOS TRIBUTARIOS: LOS IMPUESTOS

LOS TRIBUTOS PARAFISCALES

Los tributos parafiscales son detracciones coactivas de carácter económico, caracterizadas porque, pese a

tener materialmente los rasgos del tributo, ni se han creado por ley, ni se gestionan conforme a los procedimientos aplicables a la gestión de los tributos, ni su exacción está prevista en los Presupuestos Generales del Estado. Se trata de tributos afectados a unas finalidades concretas y determinadas, caracterizadas por la singularidad de su régimen jurídico, tanto en su nacimiento como en su desarrollo y destino final.

Los tributos parafiscales representan una grave quiebra del Estado de Derecho donde quiera que los mismos existan. De una parte, porque suponen una clara vulneración de los principios tributarios tradicionales, quebrando todos los principios presupuestarios clásicos: universalidad, no afectación, unidad de caja. De otra, porque quiebra también el principio de seguridad jurídica, toda vez que el ciudadano se ve obligado a pagar unos tributos, sin que disponga de los medios de reacción que son admisibles contra cualquier acto administrativo de liquidación tributaria.

- Concepto de impuesto
- Clases
- Impuesto sobre el patrimonio, sobre el producto, sobre la renta y sobre el gasto
- Impuestos directos e indirectos
- Impuestos subjetivos y objetivos
- Impuestos personales y reales
- Impuestos periódicos e instantáneos
- Impuestos ordinarios y extraordinarios

Los **impuestos** se destinan a sufragar servicios públicos indivisibles, servicios que benefician a la colectividad y no se pueden identificar sujetos específicos que se benefician del servicio.

La forma a través de la cual se reparte el coste de los servicios es a través de la capacidad económica de cada sujeto.

En el art.26 LGT se establece el concepto de impuesto:

Son impuestos los tributos exigidos sin contraprestación, cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo, como consecuencia de la posesión de un patrimonio, la circulación de los bienes o a la adquisición o gasto de la renta.

El impuesto aparece definido como un tributo sin contraprestación, porque la ausencia de contraprestación no constituye nota distintiva del impuesto ni de ninguna otra categoría tributaria. El tributo, jurídicamente, constituye una obligación ex lege, no comercial o contractual, lo que supone que la disciplina de los elementos esenciales de la obligación tributaria está contenida en la ley, como expresamente previenen los arts. 31.3 CE y 9 LGT. Sin embargo, la referencia del legislador a la ausencia de contraprestación tiene un claro sentido, aunque haya sido poco afortunada su expresión. Lo que quiere decir es que en el presupuesto de hecho del impuesto, cuya realización genera la obligación de contribuir, no aparece específicamente contemplada actividad administrativa alguna.

En segundo lugar *el hecho imponible del impuesto está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica*. El hecho imponible, en cuanto concepto jurídico, es siempre un hecho que integra elementos jurídicos. El legislador ha querido poner de relieve que en determinados supuestos habrá que atender a la verdadera naturaleza jurídica del hecho sujeto a imposición, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados. Hay que atender a la verdadera naturaleza jurídica del acto o hecho sujeto a imposición y gravarlo con arreglo a la que debía haber sido la formulación jurídica que le es propia.

En tercer lugar, *el hecho imponible debe poner de manifiesto la capacidad económica del sujeto pasivo*, como consecuencia de la posesión de un patrimonio, la circulación de bienes o la adquisición o gasto de la renta.

La nota diferencial del impuesto hay que identificarla en el elemento objetivo del hecho imponible, en el que a diferencia de las otras especies tributarias, no aparece contemplada ninguna actividad administrativa. Esto es a lo que se refiere el legislador al definir el impuesto como el tributo exigido sin contraprestación.

Clases de impuestos.

Directos e indirectos

Directos son aquellos que gravan la capacidad económica que se manifiesta de forma directa e inmediata como la obtención de una renta o la posesión de un patrimonio.

El IRPF, el impuesto sobre sociedades, el impuesto sobre el patrimonio, impuesto sobre sucesiones y donaciones.

Indirectos son aquellos que gravan una capacidad económica que se manifiesta de forma indirecta a través de su utilización como la circulación de bienes y el consumo de riqueza.

El IVA se grava el consumo y a través del consumo se pone de manifiesto una capacidad económica del sujeto. El impuesto sobre transmisiones patrimoniales se grava la adquisición de determinado patrimonio.

Esta distinción entre directos e indirectos, se analiza a través de la economía. Se analiza a través del punto de vista económico pero también bajo un análisis jurídico. Serían directos aquellos en los que no existe repercusión, se grava directamente al sujeto en el que se manifiesta la capacidad económica.

Se consideran indirectos aquellos en los que si que se establece el mecanismo de la repercusión, en el IVA grava el consumo y se utiliza este mecanismo de la repercusión que consiste en que el consumidor final paga el IVA pero a través del vendedor del producto, es decir se recauda el impuesto pero el consumidor final no es el sujeto pasivo del impuesto o de la relación con la Administración.

Quien presta el servicio y entrega los bienes es el sujeto pasivo y por tanto ha de efectuar el ingreso en la HP, pero el consumo no se pone de manifiesto en la persona que entrega el bien sino en el consumidor, pero a través del mecanismo de la repercusión se consigue que no sea el consumidor el que realiza el hecho imponible.

Pero esta clasificación no puede incluir como indirectos aquellos impuestos en los que la capacidad económica se manifiesta indirectamente pero no hay repercusión como los impuestos sobre transmisiones patrimoniales, esto desde el punto de vista jurídico.

Objetivos y subjetivos

Objetivos son aquellos que gravan una determinada manifestación de riqueza sin tener en cuenta las circunstancias personales del sujeto pasivo

Subjetivos son aquellos que gravan una manifestación económica determinada y si que tiene en cuenta las circunstancias personales del sujeto pasivo.

En nuestro sistema los subjetivos son el IRPF (personas físicas residentes en territorio español. Los que no residentes es un IRPF objetivo). Otro impuesto subjetivo es el impuesto sobre sucesiones y donaciones que se tiene en cuenta la situación del heredero, se tiene en cuenta el parentesco con el fallecido.

Los de carácter objetivo está el IRPF de personas no residentes, el impuesto que grava la fabricación de bebidas alcohólicas.

Reales y personales

Reales son aquellos que gravan una manifestación de riqueza que puede ser pensada sin ponerla en relación con una determinada persona.

Personales gravan una manifestación de riqueza que no puede ser pensada sin ponerla en relación con una determinada persona.

El elemento subjetivo es absolutamente necesaria la vinculación entre la persona y la riqueza.

En los reales se puede considerar la riqueza sin vincularla a esa persona determinada.

El impuesto real es el IRPF de los no residentes a el ISS de los no residentes se vincula la riqueza con el territorio y no con la persona. El impuesto sobre patrimonio de los no residentes.

El impuesto personal es el I.s/patrimonio de los residentes, la titularidad por una persona física de un patrimonio y el vínculo entre la persona y el patrimonio es fundamental. En la práctica para distinguirlos nos vamos a remitir al hecho imponible y ver la naturaleza del impuesto, a veces coinciden los aspectos objetivo y real y subjetivo y personal. Si un impuesto es de naturaleza subjetiva normalmente es personal, pero no siempre es así, ya que el i. S/patrimonio es objetivo y es a la vez de carácter personal.

Instantáneos y periódicos

Instantáneos son aquellos impuestos cuyo presupuesto de hecho se agota, por su propia naturaleza, en un determinado período de tiempo. No quiere decir que su duración haya de ser fugaz, sino que basta con que no se prolongue indefinidamente.

Periódicos son aquellos impuestos cuyo presupuesto de hecho goza de continuidad en el tiempo, de forma que el legislador se ve obligado a fraccionarlo, de tal suerte que a cada fracción resultante asocia una deuda tributaria distinta.

Por ejemplo, en la percepción de un rendimiento del trabajo personal o en la obtención de rentas. El legislador dispone que el 31 de diciembre de cada año se devenga el IRPF, de manera que la renta percibida a partir del 1 de enero ya pasa a integrar el hecho imponible de un impuesto que dará lugar a una obligación tributaria distinta.

Ordinarios y extraordinarios

Ordinarios son aquellos que se establecen por su vigencia en el tiempo. Se establecen sin un período de vigencia y sin una causa especial.

Extraordinarios son aquellos que se crean para atender unas necesidades específicas para atender circunstancias excepcionales.

El impuesto extraordinario más cercano es el actual impuesto sobre patrimonio que nació como impuesto extraordinario con la intención de que dejara de ser aplicable en un tiempo.

Pasó a ser ordinario en 1991 y esa excepcionalidad desapareció.

Ahora en el sistema tributario español no hay ningún impuesto extraordinario, todos son ordinarios.

EL TRIBUTO COMO OBLIGACIÓN

- El fenómeno tributario en el ámbito jurídico

Se analiza al tributo como resultado de una relación jurídico-tributaria. En un estado de derecho el tributo nace de la ley y la ley es la expresión de la voz popular. De la voluntad popular.

Hay un proceso en el que el tributo es objeto de regulación por el derecho, se regula todo el procedimiento que debe seguir la Admon tributaria a la hora de gestionarlo, recaudarlo y para que los administrados puedan ejercer sus derechos a través de los procedimientos de reclamación. Se regula el nacimiento, sus principios y su gestión.

Existen unos derechos para el contribuyente y también obligaciones. Para la administración también.

- Las teorías basadas en la obligación jurídicotributaria
- Las teorías basadas en el enfoque dinámico
- La visión actualizada e integradora del derecho tributario de Sáinz de Bujanda

Obligación jurídico-tributaria: origen en Alemania años 20, un autor llamado Ernst Blumantein es el que sienta las bases para incardinar el tributo en el derecho, diciendo que el tributo se debe por parte de un individuo porque así lo establece una ley y además el pago del tributo se ha de hacer de la forma que viene establecida en esa ley, distingue la existencia de dos partes dentro del derecho tributario; el derecho tributario formal y el material. El formal hace referencia a aquellas obligaciones accesorias a la propia obligación de pagar el tributo que esta es la obligación principal y hace referencia al derecho tributario material.

Nawiasky profundiza, ya que destaca que junto a la obligación principal existen o nacen un conjunto de deberes de carácter auxiliar que en realidad son el deber de colaborar con la HP, y estos deberes tienen un único fin que es el de hacer efectivo el cumplimiento de la obligación tributaria principal.

Hensel resalta la imposición de la obligación tributaria por una ley y este autor dice que el nacimiento de esa obligación tributaria cuando se realiza el hecho imponible, entiende que la ley faculta al estado para que exija el tributo, pero solo cuando se realice el hecho imponible, entendido como un presupuesto de hecho de la realidad que el legislador ha contemplado en la ley como susceptible de ser gravado, con el hecho imponible nace una relación obligacional jurídico-pública entre los administrados y el estado.

Está de acuerdo con la distinción entre el derecho tributario formal y el material. Hace referencia al derecho tributario administrativo, es el formal, rige las relaciones entre la administración y el obligado tributario.

• Escuela italiana

Giannini: el fundamento de su doctrina lo basa en la relación jurídico-tributaria y se refiere a la deuda tributaria que nace de esta relación solo cuando se da una determinada situación de hecho que según el ordenamiento jurídico es idónea para hacer nacer la deuda tributaria. Esta situación de hecho es el fundamento de la deuda tributaria.

Jarach basa su doctrina en la existencia de un hecho imponible a cuya realización nace la deuda tributaria, junto con la relación jurídico-tributaria sustancial (principal) existe otro tipo de relaciones a las que denomina relaciones subordinadas o accesorias en las que se refleja la actividad administrativa y la relación de la administración con los particulares a los efectos de hacer efectiva la relación jurídico-tributaria sustancial.

La relación jurídico- tributaria es una relación de derecho y no de poder.

- **Escuela española**

Sáinz de Bujanda sigue las teorías anteriores y continua con insistencia de la juridicidad del fenómeno tributario. Debe pesar la primacia de la ley, lo fundamental está en la primacia de la ley a la hora de configurar la relación tributaria.

Destacan dos funciones en la obligación jurídico- tributaria:

- la principal: recaudar ingresos para que los entes públicos cumplan sus servicios y funciones, otra función es la de establecer el contenido patrimonial de la prestación, a través de esta obligación habrá un enriquecimiento de la administración tributaria y un empobrecimiento de los contribuyentes.

Hay otro tipo de relaciones jurídicas que también dan lugar al nacimiento de obligaciones de contenido patrimonial pero que tienen funciones distintas, esto son las sanciones que deben establecer determinadas conductas contrarias al ordenamiento jurídico, tienen la finalidad de sancionar unas conductas y también deben concienciar a la colectividad de que deben cumplir debidamente las obligaciones que impone el ordenamiento. La existencia de sanciones hará que los individuos dirijan sus conductas a fin de evitar la imposición de las sanciones.

Ferreiro hace una distinción entre la obligación en dar una suma de dinero en concepto de tributo y otras obligaciones también pecuniarias que tienen como finalidad hacer efectivo el cumplimiento de la obligación primera (pagar el tributo). Estas obligaciones son la obligación de pagar intereses de demora, la obligación de pagar recargos, obligación de efectuar pagos a cuenta y además destaca la existencia de obligaciones accesorias al principal pero sin carácter pecuniario, consisten en la obligación de presentar declaraciones, información, ante la administración tributaria, obligación de llevar libros para las sociedades.

- **Teorías basadas en un enfoque dinámico**

Micheli reacciona contra la teoría de la relación jurídico- obligacional, sostienen que el fundamento del tributo está en el poder- deber que se establece por las propias leyes y se atribuye al estado para que los entes públicos exijan el cumplimiento de la prestación tributaria. Estos autores de la escuela italiana entienden que no se ha de distinguir entre derecho formal y material, ya que a través de esta distinción se sutrae una parte del derecho tributario, como es el derecho formal que regula los procedimientos tributarios, en sí mismo y se encardina dentro del derecho procesal. También todo el procedimiento tributario debe estar unido con las otras normas que regulan el nacimiento, esencia y extinción del tributo, sin distinguir entre formal y material.

Del poder- deber surge para los administrados un deber jurídico de pagar el tributo y nacen otras obligaciones de carácter auxiliar.

- **Visión actualizadora e integradora de Sáinz de Bujanda**

En 1985 este profesor escribe su obra donde analiza las teorías distintas que hasta el momento han ido surgiendo y les da un nuevo enfoque que pretenda integrarlas. Acepta que ciertamente seguir la concepción clásica como fundamento del tributo si que lleva a atribuirle una menor importancia a todo el aspecto formal, al análisis de los procedimientos pero sigue considerando que es la relación jurídico- tributaria la que explica el nacimiento del tributo.

Es la columna vertebral del derecho tributario. Mantiene que a la realización del hecho imponible nace de un lado un crédito para la administración y de otro lado una deuda para el sujeto pasivo, y el administrado a través de la entrega del dinero va a liberarse de esa obligación con la Administración tributaria, pero en este

planteamiento no debemos olvidar el aspecto procedimental, en concreto a la liquidación, además de conocer cuando nace la obligación tributaria, debe conocerse como proceder a la liquidación tributaria, como cuantificar la obligación tributaria que surge para el individuo y como además debe instrumentarse para hacer efectivo su pago.

Resalta la importancia del procedimiento dentro de la relación jurídico – tributaria.

Ferreiro sigue esta visión actualizada y mantiene la utilidad que la tiene la distinción entre derecho tributario formal y material, esto no ha de llevar a pensar que el formal tiene menos importancia, es igualmente útil para perfeccionar la relación jurídico – tributaria. Dentro del material encontramos aquellas normas que regulan el nacimiento, los sujetos pasivos de la relación y el contenido y su extinción, y se incluye las obligaciones pecuniarias accesorias (intereses de demora, etc) y también las obligaciones accesorias no pecuniarias.

Dentro del formal incluye las normas que regulan las relaciones entre la Administración tributaria y administrados y deben necesariamente seguirse para dar cumplimiento al derecho tributario material, regular la liquidación del tributo, la recaudación y el procedimiento necesario para hacer efectiva la imposición de sanciones tributarias. Este conjunto de normas van a hacer surgir para la Administración tributaria y administrados derechos y deberes de carácter formal y de carácter instrumental, ya que no son un fin en si mismos sino que se establecen para el logro del resultado que se integra en las normas de derecho tributario material.

- Concepto y naturaleza de la obligación tributaria

El tributo constituye una obligación tributaria establecida por la ley (ex lege)

Va a ser la ley la que regule esos hechos a cuya realización va a nacer la obligación tributaria. Esos hechos deben ser reflejo o manifiesto de capacidad económica. Además de ser el tributo una obligación tributaria es pecuniaria (entrega de dinero) y es también una obligación de derecho público lo que se pone de manifiesto en determinadas facultades que se conceden al ente público y que no son equiparables a las que derivarían de una relación jurídico – tributaria – privada.

La Administración tributaria tiene la facultad de ejecutar el patrimonio dentro de un procedimiento de recaudación, cuando el contribuyente no pueda pagar, y así cobrar la deuda tributaria. Se le garantiza el cobro, la ejecutoriedad de los actos administrativos. También se habla de la autotutela de la Administración tributaria para hacer referencia a estas facultades.

El presupuesto de hecho viene regulado por la ley respetando los principios constitucionales, en concreto el de capacidad económica. Establece así que en la realización del hecho imponible nace una obligación legal, jurídica que consiste en el pago del tributo por el sujeto pasivo o deudor (contribuyente) al sujeto acreedor o activo (ente público), estableciéndose el procedimiento de la obligación tributaria y también estableciéndose el procedimiento a través del cual el ente público debe hacer efectivo el cumplimiento del cobro del tributo.

En definitiva, el tributo está totalmente juridificado porque las normas formales y materiales vienen establecidas por el Parlamento o por la Administración Central. Cualquier materia debe venir establecida en una norma jurídica con lo que se prohíbe la discrecionalidad de la administración, sus facultades son regladas.

El derecho tributario dará solución a cualquier conflicto que se plantee.

EL HECHO IMPONIBLE Y EL NACIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

- Introducción

1. Objeto y fuentes del tributo, delimitación de conceptos

El objeto del tributo es la materia imponible entendida como riqueza susceptible de ser gravada.

El legislador está sujeto a los principios del derecho y los constitucionales y sobretudo al principio de capacidad económica, en el momento de determinar la realidad objeto de gravamen, esta realidad ha de ser reflejo de una capacidad económica.

No es lo mismo el objeto del tributo (riqueza gravada que se toma por el legislador a través del hecho imponible) y el objeto de la obligación tributaria (prestación de carácter pecuniario que se exige al sujeto pasivo).

- El hecho imponible
- Concepto jurídico y definición legal. Fundamento

Como cualquier otra norma jurídica, la que instituye el tributo presenta una estructura basada en un presupuesto de hecho al que asocia unos efectos o consecuencias de carácter jurídico, que en este caso se resumen en la imposición de un tributo, esto es, el instituto mediante el que se contribuye al sostenimiento del gasto público.

Dicho presupuesto ha recibido tradicionalmente en el derecho español la denominación de hecho imponible, y así se recoge también por la LGT, cuyo art.28 lo define así:

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.

- Los art.25 y 28.2 de la LGT

Art.25 se regula la simulación y los negocios simulados, en la simulación no se había puesto un procedimiento especial para investigarla a diferencia del fraude de ley que se abría un expediente y se había de probar. El art.25 dio lugar a que la Administración tributaria abandonara el recurso de fraude de ley y se inclinara a investigar los negocios simulados.

La redacción del art.25 se modifica en 1995 y es fruto de un compromiso parlamentario que pretendía acabar con la utilización abusiva del antiguo art.25 por parte de la Administración tributaria. Con el antiguo art.25 la administración pasaba del fundamento jurídico y se basaba en el económico, siempre se basaba en la razón económica de los negocios, no tenía en cuenta la forma jurídica y a veces había abusado. Pero la modificación no acabó con el problema ya que introduce el concepto de simulación que forma parte del derecho privado y con la simulación (negocio encubierto) se llega a las mismas consecuencias que antes.

A la vez en el 1995 se modifica el art.28 y se introduce en el apartado 2: se introduce para acabar con el antiguo redactado del art.25, acaba con la distinción de naturaleza jurídica y económica del hecho imponible estableciendo que el tributo se recaudará a partir o de acuerdo con su naturaleza jurídica.

Entre el art.28 se contradicen el apartado 1 con el 2. El legislador tendría que haber modificado también el apartado 1, entonces aquí se pone de manifiesto las malas técnicas legislativas que dan errores graves.

Llegamos a la conclusión de que **el hecho imponible tiene naturaleza jurídica**, aunque la realidad de ese hecho tenga carácter jurídico o económico.

Se estructura el hecho imponible en dos elementos:

- Objetivo : es el hecho considerado en si mismo, aislado de cualquier consideración personal
- Subjetivo: es el vínculo que une el elemento objetivo con una determinada persona.

Objetivo aspecto material: responde a la pregunta ¿qué grava el tributo?

aspecto espacial: ¿dónde?

aspecto temporal: ¿cuándo? En que momento se devenga el tributo, en que

momento es exigible la ley tributaria, y la vigencia de la ley.

aspecto cuantitativo: ¿cuánto? Se cuantifica la obligación tributaria y se recurre

a las normas contenidas en la ley de cada impuesto.

Aspecto material

Hace referencia al objeto del tributo, a la riqueza gravada, a la manifestación de capacidad económica susceptible de ser gravada y puede consistir en una situación patrimonial, negocio o acto jurídico, en un hecho de la realidad, estado de la persona, etc., formas o supuestos que son manifestaciones de capacidad económica y convertirse en el objeto material.

Podemos distinguir o clasificar los hechos imponible en:

- Genéricos: aquellos que se establecen de tal forma en la norma que son susceptibles de ser especificados por otras normas de la misma ley
- Específicos: aquel que ya no admite mayor especificación, ya que la propia norma se ha encargado de delimitarlo de forma muy concisa, no necesitan desarrollo.
- Simples: aquellos que consisten en un hecho único o aislado y a su realización nace la relación jurídico – tributaria.
- Complejos: aquellos presupuestos que se entiende perfeccionados o realizados a través de una serie de elementos que lo componen y que se integran en un transcurso de tiempo determinado.

Aspecto espacial

Hace referencia a la extensión del poder tributario, y a los límites de las normas en el espacio.

Podemos encontrar hechos imponible que se producen en un solo estado o en distintos estados: cual de los dos estados es competente para someterlo a gravamen (evitar doble imposición)

Aspecto temporal

Responde a ¿cuándo? y se analiza en que momento nace la obligación tributaria, y en que momento se devenga el tributo. La obligación tributaria nace cuando se realiza el hecho imponible, en los supuestos de hechos complejos se ha de especificar el momento del devengo, en que momento del período de tiempo se considera realizado el hecho imponible y por tanto nace la obligación tributaria. El legislador ha dividido el período en períodos impositivos y al final de esos períodos se produce el devengo, y se entiende nacida la obligación tributaria.

Hay otro aspecto que es qué ley se ha de aplicar, es necesario que la ley que regule al hecho imponible esté vigente en el momento de la realización del presupuesto de hecho.

Clases de impuestos:

- Instantáneos: hechos que se producen en un acto único
- Prolongados o de duración prolongada: se producen en períodos impositivos

Aspecto cuantitativo

El cuanto de la prestación pecuniaria, que resulta de la obligación tributaria. A los efectos de medir cuantitativamente el hecho imponible deberemos remitirnos a las normas que contiene la ley de cada tributo. Se remite su análisis a la base imponible.

Aspecto subjetivo

Una determinada persona será la que realiza el hecho imponible y en la mayor parte de los casos será la persona obligada al pago del impuesto.

Se distingue entre:

- impuestos reales: cuyo hecho imponible se configura de forma aislada del elemento subjetivo y si que puede ser entendido sin el vínculo con una persona
 - impuestos personales: el hecho imponible no puede ser entendido sin la relación con una determinada persona.
- Teoría jurídica de la exención tributaria

La **exención tributaria** en otros sistemas tributarios venía considerada como un privilegio tributario que le daban a determinadas personas de clase alta dejando a los otros ciudadanos como súbditos del poder del imperio del estado y era algo odioso. En el estado de derecho la exención debe configurarse como un elemento de la propia relación jurídico – tributaria, configura el tributo que a través de su establecimiento ayuda a conseguir la perfección del sistema tributario basado en los principios de justicia tributaria. La exención debe responder a los principios constitucionales (formales y materiales).

El principio de legalidad se deduce del art.133 CE que la exención debe ser establecida a través de una ley, también en los estatutos de autonomía de las CCAA. En principio según lo que dice la CE y el art.10 LGT, no sólo se regula el establecimiento de la exenciones sino su modificación y derogación a través de ley. El TC en una sentencia del 84 estableió un criterio más flexible sobre el principio de legalidad y la exención, la modificación de la exención podía quedar fuera del principio de legalidad.

Los principios materiales son aplicables en las exenciones. Con las exenciones conseguimos que determinados hechos no tengan que ser gravados o que determinadas personas no tengan que tributar, esto significa que el principio de capacidad económica se va a cumplir mucho más, siempre y cuando las exenciones estén fundadas en el principio de capacidad económica.

El principio de generalidad: no pueden establecerse exenciones a modo de privilegio sino que han de afectar a la generalidad y el fundamento último debe ser el de capacidad económica.

El principio de progresividad: las exenciones pueden servir para conseguir de una forma más perfecta la progresividad del sistema, ya que se libra de la obligación de contribuir a determinadas manifestaciones de capacidad económica muy pequeñas y las que no tienen capacidad económica alguna.

El principio de seguridad jurídica: es necesario que los ciudadanos pudieran con claridad conocer como y donde vienen establecidas las exenciones y eso haría que se establecieran de forma clara en las normas,

contribuiría que cuando se derogue una norma con exención de forma expresa, se ha de conseguir una seguridad jurídica en cuanto al derecho aplicable y eliminación de la arbitrariedad.

Es fundamental la **distinción entre exención y no sujeción**. Desde el punto de vista económico el efecto es el mismo: no tener que pagar el tributo. Desde el punto de vista jurídico es muy diferente, en la no sujeción el hecho imponible nunca llega a realizarse, no se realiza el presupuesto de hecho que contempla la norma, será un hecho no sujeto, no sería necesario que el legislador estableciera los supuestos que no están sujetos a un determinado impuesto, por exclusión del propio hecho imponible se pueden saber cuales son los supuestos de no sujeción. Pero hay veces que la definición del hecho imponible no es tan perfecta entonces tiene que decir el legislador expresamente cuales son los hechos no sujetos, estas normas son didácticas, ya que dejan claro que hechos están o no sujetos si no estuvieran estas normas sería difícil saber si son sujetos o no.

La exención, el hecho imponible se realiza y dentro de la definición del hecho imponible el legislador establece una exención, donde su último fundamento es el de capacidad económica.

Para establecer una exención es necesaria la concurrencia de dos normas: la norma de la sujeción y la norma que establece la exención.

No puede haber exención si no hay previamente sujeción. Es la falta de capacidad económica la que debería de servir de fundamento último para las exenciones.

Las normas que establecen la exención no son normas excepcionales, sino normas especiales que contribuyen a la mejor aplicación del principio de capacidad económica

El hecho imponible exento es aquel presupuesto de naturaleza jurídica cuya realización da lugar a la aplicación de una exención tributaria. Se caracteriza por las mismas circunstancias que concurren en el hecho imponible y además hay una nueva circunstancia que hace que ese hecho imponible se configure como exento, por tanto no nace obligación.

Por ejemplo: la obtención de becas en el IRPF está exento de tributación.

La exención objetiva afecta al elemento objetivo ya que no se tienen en cuenta las circunstancias personales del sujeto pasivo, se establece con carácter general cualquiera que sea la persona que realice el hecho imponible.

En la **exención subjetiva** si que nace la obligación tributaria con carácter general excepto para determinadas personas, se tiene en cuenta a la hora de establecer la exención las circunstancias que puedan afectar al elemento subjetivo (a la persona). Por ejemplo, en el ISS está exento de tributar la Cruz Roja, o Organismos con motivos sociales.

Las exenciones mixtas son aquellas que son objetivas y subjetivas, la doctrina ha entendido que no es posible hablar de esta categoría, lo que puede suceder es que en el caso de las exenciones objetivas. Se haga referencia a determinadas circunstancias que afectan al sujeto pasivo, pero no es una categoría autónoma, se trata de una especialidad de las exenciones objetivas.

Las exenciones puras y condicionales se diferencian en el hecho de que para que tengan efecto necesitan alguna condición o no, las condicionales surgen efectos solo cuando se cumplen unas circunstancias previstas en la norma, las puras no tienen condiciones para que surjan efectos. Las de carácter condicional normalmente van con las exenciones subjetivas.

Las exenciones técnicas son exenciones que contribuyen a conseguir la racionalidad del sistema. Se establecen para evitar el efecto de la doble imposición, que un mismo hecho imponible resulte gravado dos

veces. Hay una exención técnica entre el IVA y el impuesto sobre transmisiones patrimoniales.

Las exenciones extrafiscales son aquellas cuyo fundamento es distinto del principio de capacidad económica. Son motivaciones extrajurídicas las que justifican la existencia de estas exenciones. Hay posiciones doctrinales contrapuestas: unos critican estas exenciones por apartarse de los principios constitucionales y vulneran el principio de capacidad económica y el principio de justicia tributaria. Otros dicen que en cada sistema económico puede haber unas necesidades que fundamenten su existencia para el buen funcionamiento del sistema, aunque no se fundamenten en el principio de capacidad económica. Esta es la tendencia que se sigue en nuestro sistema aunque vayan en contra de los principios constitucionales, pero se ha de considerar cada caso en concreto para decir si van mucho o poco en contra de los principios constitucionales.

Las exenciones totales y parciales se diferencian por el aspecto cuantitativo del hecho imponible, las totales con las que liberan totalmente de la carga tributaria al sujeto pasivo, las parciales se reduce el importe de la carga tributaria pero no se elimina en su totalidad.

Cuando hablamos de exenciones nos podemos referir a exención en sentido estricto, lo hecho hasta ahora, o en sentido amplio, se tiene la figura de las **bonificaciones**, se mira desde el punto de vista económico, también están las **deducciones** y estas se aplican una vez calculada la cuota tributaria.

Hay otra figura: el tipo de gravamen cero, visto desde el punto de vista cuantitativo. En determinados supuestos se establece un tipo de gravamen cero y así pues no se tributa. Se da antes de llegar a la cuota tributaria. En nuestro sistema el único ejemplo que tenemos es el impuesto sobre bebidas alcohólicas en el caso del vino, el tipo de gravamen es cero.

Otra figura: el mínimo exento punto de vista cuantitativo. El mínimo exento opera en la base imponible, es una cuantía mínima de la base imponible que quede exenta de gravamen.

Las exenciones permanentes y temporales hace referencia al aspecto temporal de la exención. Las permanentes son aquellas que se establecen en la ley con carácter indefinido sin periodo concreto, estarán vigentes hasta que otra norma las derogue. Las temporales son aquellas que se establecen con un plazo de vigencia establecido en la propia norma. En nuestro sistema tributario se utilizan las exenciones permanentes.

Art.11 LGT: si no se establecen expresamente con carácter permanente o temporal, se aplicarían 5 años y se irían prorrogando, pero en la práctica no es así, son permanentes directamente.

Las exenciones antes se consideraban un privilegio y la tendencia fue que las normas se estudiasen o interpretasen de una forma especial. Hasta los 70-80, las normas que tenían exenciones se tenían que interpretar de una forma literal, sin recurrir a los instrumentos de interpretación.

A partir de ahí esas normas no son excepcionales sino que sirven para la configuración misma del tributo y no requieren interpretación especial y restrictiva. Los tribunales lo han aceptado mucho mejor que la Administración tributaria.

SUJETOS DE LA obligación tributaria

I. Introducción

Sujeto pasivo: elemento subjetivo de la obligación tributaria. La deuda se genera para el sujeto pasivo. El elemento subjetivo son las personas que ocupan la posición acreedora (sujeto activo) y deudora de la obligación (sujeto pasivo).

El sujeto activo es la Administración tributaria, la ley tendría que hacer referencia esta parte de la obligación

en el art.10 LGT, pero no lo nombra y es debido a que nosotros sabemos que la administración tiene un poder tributario concedido por la CE entonces también se le ha facultado para gestionar los tributos, entonces no hace falta decir que la parte activa de la obligación es la administración. Vincular ese poder con la facultad de exigir el tributo no siempre es correcto, ya que a veces hay tributos que se elaboran por el poder tributario del estado pero se cede su gestión a otro ente como las CCAA.

El sujeto pasivo viene definido en la LGT en el art.30. Introduce el principio de legalidad (el sujeto pasivo ha de estar definido por ley, solo la ley dice que persona es sujeto pasivo). Introduce dos figuras: el contribuyente y su sustituto. Parece que el art.30-31 hace una distinción entre sujeto pasivo y contribuyente, lo que ha hecho el legislador es introducir confusión ya que al referirse a contribuyente es hablar en términos económicos, en cambio, al hablar del sujeto pasivo se refiere a la parte jurídica. El sustituto es una figura distinta al sujeto pasivo, es aquella persona que cuando la ley lo establece, va a actuar en lugar del sujeto pasivo. El sujeto pasivo es la persona que realiza el hecho imponible y el sustituto no realiza el hecho imponible pero se le atribuyen las mismas obligaciones materiales y formales que al sujeto pasivo.

El contribuyente es la persona que soporta la carga tributaria. En conclusión el sujeto pasivo y el contribuyente son la misma figura.

En un contrato de compra-venta en la escritura pública se establece: que el vendedor no pagará un impuesto que tendría que pagar, que lo pagará el comprador porque así, lo han establecido las partes. ¿si el comprador no lo paga, tendría que hacerlo el vendedor? Para resolver esto vemos en la norma que sujeto pasivo no podrá trasladar su obligación a otra persona. Si no se ha pagado el impuesto tendrá que pagar el vendedor que es el sujeto pasivo según la ley ya que el pacto de compra-venta solo es válido entre las partes, no frente la Administración tributaria.

Problema de los entes sin personalidad jurídica: ¿puede ser sujeto pasivo y tener obligaciones un ente sin personalidad jurídica? La capacidad jurídica la tienen aquellos entes que tienen personalidad jurídica, pueden tener derechos y obligaciones.

Los entes sin personalidad tendrán capacidad jurídica (no personalidad jurídica), cuando lo establezca la ley de cada tributo, en el art.33 LGT hay casos concretos de entes sin personalidad pueden ser sujetos pasivos como la herencia yacente que es la situación patrimonial en que queda la herencia de una persona entre el fallecimiento y la fecha de aceptación de la herencia por los herederos. Muchas veces los trámites entre el fallecimiento y la aceptación de la herencia por los herederos son largos y los herederos no se ponen de acuerdo, entonces si ese patrimonio del fallecido continua generando renta y hasta que no se ponen de acuerdo los herederos no pagan los impuestos, entonces la herencia crea un ente que es la herencia yacente, para que se paguen los tributos correspondientes y existirá alguien que la administre.

Hay discusión doctrinal con el tema de que sean sujetos pasivos los entes sin personalidad jurídica, ya que hay unas que piensan que una persona sin personalidad jurídica no puede hacerse cargo de derechos y obligaciones. Esto atenta contra la seguridad jurídica. En cambio otros entes piensan que el hecho de que manifiesten una capacidad económica distinta a la de sus miembros justifica que soporten la carga tributaria. Ese ente tiene una capacidad económica autónoma de la capacidad económica de sus miembros así pues es justo que tenga capacidad jurídica, sino se quebraría con el principio de igualdad.

Una reconciliación de las dos posturas es que aunque en el derecho público no tengan personalidad jurídica, la ley (ordenamiento jurídico) les ha atribuido la condición de sujetos de derecho y entonces podrá asumir la condición de sujetos pasivos y asumir las condiciones tributarias.

PERSONA FÍSICA COMUNIDAD DE BIENES

Se atribuye los tributos a cada una de las personas en función de su participación en la comunidad de bienes.

Estas personas declararán una atribución de rentas, la renta que ha generado la comunidad de bienes se les atribuye a las personas. Esto será en el caso del IRPF, en cambio para pagar el IVA será la comunidad de bienes: el sujeto pasivo tendrá un NIF y pagará ese tributo.

Domicilio fiscal

Art.45-46

- El domicilio a los efectos tributarios será:
- Para las personas naturales, el de su residencia habitual
- Para las personas jurídicas, el de su domicilio social, siempre que en él esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso se atenderá el lugar en que radiquen dichas gestión o dirección.
- La administración podrá exigir a los sujetos pasivos que declaren su domicilio tributario. Cuando un sujeto pasivo cambie su domicilio, deberá ponerlo en conocimiento de la Administración tributaria, mediante declaración expresa a tal efecto, sin que el cambio de domicilio produzca efectos frente a la Administración tributaria hasta tanto se presente la citada declaración tributaria. La administración podrá rectificar el domicilio tributario de los sujetos pasivos mediante la comprobación pertinente.
- Los sujetos pasivos que residan en el extranjero durante más de seis meses de cada año natural, vendrán obligados a designar un representante con domicilio en territorio español, a los efectos de sus relaciones con la Hacienda Pública.
- Las personas jurídicas residentes en el extranjero, que desarrollen actividades en España, tendrán su domicilio fiscal en el lugar en que radique la efectiva gestión administrativa y la dirección de sus negocios.

Es necesario dar a conocer el cambio de domicilio a la Administración tributaria, casi se establece en el art.45 apdo2. Esto es importante que la administración sepa el nuevo domicilio ya que si nos manda una citación y se nos pasa el plazo por mandarlo a otra dirección y no lo hemos comunicado no podremos defendernos.

La notificación del cambio se hace con un escrito o unos impresos para la administración.

El art.42 LGT está algo anticuado ya que da a la mujer casada la capacidad de obrar, pero resulta que la mujer ya tiene capacidad de obrar por el hecho de nacer y de ser persona con personalidad jurídica propia y para aquellas personas incapacitadas por una minusvalía se exigirá un representante. En los menores de edad no se consideran incapaces y podrían ser sujetos pasivos pero se exige una representación hasta su mayoría de edad.

La representación puede ser legal (se exige por la propia ley ya que la persona está incapacitada) o voluntaria (cuando libremente una persona física o jurídica nombra representante a otra persona física o jurídica para que le represente en las relaciones con la Administración tributaria).

El representante y el representado pueden ser personas físicas y jurídicas. En la práctica a la hora de nombrar el representante, se exige un poder otorgado ante notario público en que se confieran los poderes para poder ser sujeto pasivo. En algunos casos si son gestiones de poca trascendencia la representación no se pediría ningún poder, pero esto es la minoría, ya que normalmente le pedirán unos poderes o una autorización por parte del representado al representante.

El responsable sigue siendo el sujeto pasivo. La responsabilidad tributaria no se traspasa al representante.

Transmisión de la deuda tributaria

En que casos se produce una transmisión de la deuda tributaria, si por ejemplo fallece una persona que era sujeto pasivo del IRPF y tenía deudas pendientes con la Administración tributaria, estas deudas pasarían a los herederos, habría una traslación de la deuda tributaria ya que hay una mutación del sujeto pasivo, hay un

cambio de sujeto, la relación jurídico – obligacional no se extingue, sino que permanece y en el lugar del fallecido hay otro nuevo sujeto. Si aceptas una deuda a beneficio de inventario el heredero paga la deuda sólo del patrimonio que ha recibido de la herencia, si no lo acepta a beneficio de inventario pagaría la deuda con los bienes heredados y con los suyos propios.

Si el fallecido tenía una sanción, el heredero no tendrá que pagarla ya que para tener que pagar la sanción has de ser culpable, es la voluntad de llevar una conducta contraria al derecho, y el heredero no ha cometido la infracción que conlleva a una sanción (art.89 apdo3 LGT)

Transmisión del ejercicio de explotaciones económicas, es la transmisión de un negocio de una persona que ha contraído deudas y lo vende a una tercera persona, entonces ¿el vendedor continua siendo sujeto pasivo de esa deuda o se lo transmite al comprador? Art.72LGT

El vendedor continuaría siendo sujeto pasivo de la deuda tributaria. El comprador será responsable, no sujeto pasivo ni sustituto, el responsable actúa junto con el sujeto pasivo, por lo tanto significa o bien que cuando no pague al sujeto pasivo deberán responder el responsable o bien que delante la Administración tributaria deberán responder uno u otro indistintamente, lo primero es una responsabilidad subsidiaria y la segunda es una responsabilidad solidaria. El comprador no sería responsable si la Administración tributaria no le da la información que él ha pedido sobre si el negocio tiene deudas o no. Si la Administración tributaria no expide la información, pasados 2 meses el comprador no sería responsable.

Conclusión: aquí no hay una verdadera transmisión de la deuda tributaria ya que el sujeto pasivo continua siéndolo. En el único caso de la verdadera transmisión de la deuda tributaria está en el art.89 apdo4 LGT.

Cuando una sociedad con deudas se disuelve, la deuda pasa a los socios según su participación en el capital y tienen una responsabilidad solidaria entre ellos ya que la administración puede exigir el 100% de la deuda a uno de los socios y luego este le reclama a los otros socios sus partes de la deuda.

Para el caso de transmisión de un negocio, en teoría no es lógico que el vendedor pierda la condición de sujeto pasivo. Se da la posibilidad que de carácter previo a esa transmisión se requiera a la administración para que se pronuncie sobre la existencia de deudas tributarias vinculadas con ese negocio.

Si no hay deuda, el adquirente, si luego surgiera alguna deuda, no respondería si en el plazo de dos meses la administración no se ha pronunciado, se exime al adquirente de las deudas que pudiera tener. Si por el contrario la administración se pronuncia afirmando que existen deudas, el adquirente responderá por el anterior y no pierde su condición de sujeto pasivo.

El sustituto es aquella persona que deberá actuar en lugar del sujeto pasivo cuando la ley lo establezca, este sustituto deberá responder ante la administración no sólo de las obligaciones materiales (pagar el tributo) sino también de las obligaciones formales (presentación de documentos, declaración de la renta, etc.)

El sustituto viene regulado en el art.32 LGT.

El retenedor viene vinculado con el sustituto en el art.32. El sustituto será quien se halle obligado a retener la deuda tributaria, así pues es un retenedor. Pero no son la misma persona jurídica, Ferreiro afirma que estas dos figuras coinciden, el retenedor es un sustituto, pero su opinión es minoritaria ya que el resto de la doctrina dice que no son la misma figura.

El retenedor es la persona a la que la ley obliga a detraer, de las cantidades pasadas a un terceromuna partem y proceder a su ingreso en la hacienda pública. Hace un pago a cuenta sobre el tributo, esto ocurre en el trabajo, en el pago de rendimientos del capital inmobiliario. Es como un anticipo tributario que responde a una obligación de colaboración con la HP. La HP exige que se colabore en la recaudación de un tributo unos

sujetos que no son el sujeto pasivo y lo hagan de manera anticipada, ya que se pagan a cuenta de una obligación tributaria que nacerá en el futuro.

Mientras que el sustituto actúa en lugar del sujeto pasivo y responde de una obligación tributaria ya nacida, el sujeto pasivo ya ha realizado el hecho imponible y ya ha nacido la obligación tributaria. (cuando se retiene salario no hay hecho imponible sino se recauda un anticipo para la HP).

No puede haber sustituto si el hecho imponible no se ha realizado.

El art.32 LGT está así redactado debido a que seguía el esquema de la declaración de la renta de los años 60 que era distinto al de ahora, ya que la persona que era retenedor iba ingresando la parte que tocaba en la HP y al final del periodo, cuando ya nacía la obligación tributaria se pagaba otro impuesto que era general sobre lo que se había ido pagando, así pues el retenedor y el sustituto eran la misma persona. De los pagos que se realizaban a cuenta cada mes ya había nacido la obligación tributaria ya que era un impuesto definitivo.

El obligado a ingresar a cuenta surgió cuando se empezaron a realizar retribuciones en especie, es la persona que paga retribuciones en especie y ha de ingresar una parte en la HP, es parecido al retenedor pero con retribuciones en especie. La ley establece en cada caso como calcular la parte de la retribución en especie que se ingresa a cuenta. Es una obligación de colaborar con la HP.

El responsable viene regulado en el art.37 LGT

- La ley podrá declarar responsables de la deuda tributaria, junto a los sujetos pasivos o deudores principales, a otras personas, solidaria o subsidiariamente.
- Salvo precepto legal expreso en contrario, la responsabilidad será siempre subsidiaria
- La responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria, con excepción de las sanciones

El recargo de apremio solo será exigible al responsable en el supuesto regulado en el párrafo tercero del apartado siguiente

- En todo caso, la derivación de la acción administrativa para exigir el pago de la deuda tributaria a los responsables requerirá un acto administrativo en el que, previa audiencia del interesado, se declare la responsabilidad y se determine su alcance

Dicho acto les será notificado, con expresión de los elementos esenciales de la liquidación, en la forma que reglamentariamente se determine, confiriéndoles desde dicho instante todos los derechos del deudor principal.

Transcurrido el periodo voluntario que se concederá al responsable para el ingreso, si no efectúa el pago, la responsabilidad se extenderá automáticamente a un recargo, y la deuda será exigida en vía de apremio

- La derivación de la acción administrativa a los responsables subsidiarios requerirá la previa declaración de fallido del deudor principal y de los demás responsables solidarios, sin perjuicio de las medidas cautelares que antes de esta declaración puedan adoptarse dentro del marco legalmente previsto.
- Cuando sean dos o más los responsables solidarios o subsidiarios de una misma deuda, ésta podrá exigirse íntegramente a cualquiera de ellos.

Cuando hablamos de responsabilidad no es actuar en lugar de ... sino que actúa junto al sujeto pasivo. La responsabilidad salvo que la ley diga lo contrario, se entenderá como subsidiaria. Para que la Administración tributaria pueda ir contra el responsable para cobrarse el crédito tributario deberá declarar insolvente al sujeto pasivo responsabilidad subsidiaria.

Responsabilidad solidaria: no hace falta declarar insolvente al sujeto pasivo sino que puede dirigirse al

responsable e indistintamente exigir la deuda al sujeto pasivo o al responsable solidario.

Formalmente se exige por parte de la Administración tributaria un acto administrativo en el que se declare la responsabilidad y se determine su alcance, esto es un acto de derivación de responsabilidad. Se van a dar unos días para alegar si no está de acuerdo. Se dará un plazo, y si no presenta alegación se da un plazo para pagar, que si no cumple se pone un recargo de apremio.

ELEMENTOS CUANTITATIVOS Y ESTRUCTURA DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

Analizar como cuantificamos la obligación tributaria. Es necesario que cada ley regule los mecanismos para cuantificar la deuda tributaria. La deuda tributaria es la cuota tributaria (cantidad de dinero que ha de pagar al contribuyente para la realización del hecho imponible y el nacimiento de la obligación tributaria).

Dos tipos de tributos:

- fijos: son aquellos que aparecen en la ley regulados de forma que junto al hecho imponible el legislador determina la cuota tributaria
- variables: el legislador regula el hecho imponible pero no su cuantía, sólo regula la base imponible a través de la cual se va a cuantificar y se establece el tipo de gravamen o impositivo.

Base imponible

Es la dimensión o magnitud que va a reflejar la capacidad económica del sujeto pasivo y hace referencia al elemento objetivo del hecho imponible, en particular al elemento cuantitativo.

Para determinar la base imponible deberemos ver que pone en cada ley de cada tributo, la base se pone en unidades monetarias, en otros casos se establece en otras unidades.

También se establecen varias modalidades para poner la base imponible:

- Estimación directa: la ley ordena la medición directa e inmediata de esa magnitud que ha sido elegida como base
- Estimación objetiva: la medición se lleva a cabo utilizando determinados índices, módulos o signos. Se manifiesta de forma menos exacta la capacidad económica de forma más exacta que en la estimación directa.
- Régimen de estimación indirecta: art.50-51 LGT, es un método subsidiario, sólo se utilizará cuando concurran las circunstancias que recoge el art.50 y cuando la base no se pueda establecer por los otros dos métodos anteriores. Se servirá de aquellos signos, documentos o datos que le ayuden a determinar la base imponible. Si la Administración tributaria lo va a utilizar el sujeto pasivo podrá oponerse al mismo mediante las alegaciones que crea oportunas.

La base que se obtiene puede distar de la realidad. La Administración tributaria puede hacer uso de la comprobación de valores para establecer la base imponible, comprobar si el valor que ha declarado el administrado es correcto o no. Se hará siguiendo los recursos o métodos que dispone el art.52, se podrá tasar un bien para poder comprobar el valor de ese bien.

Cuando la Administración tributaria utilice este sistema, el administrado podrá poner en tela de juicio contra este sistema la *tasación pericial contradictoria*: se opone al valor que ha fijado la Administración tributaria tras la comprobación de valores, entonces a través de un tercero se pondrá otro valor distinto al de tasación inicial, luego se compararán los valores y la Administración tributaria decidirá qué valor es el más adecuado.

Esto se regula en el texto sobre impuestos sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados.

Base liquidable

Está regulada en 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.

No siempre en la ley propia de cada tributo habrá reducciones y por tanto base imponible y base liquidable van a coincidir.

Se establecen reducciones en el IRPF.

Tipo de gravamen

Puede entenderse como la expresión de la cantidad a pagar como tributo, fijada por la ley (principio de legalidad) para cada grado o escalón de la base imponible o liquidable o fijada para cada conjunto de unidades o unidad.

Cuando se expresa la base en unidades monetarias puede establecerse el tipo de gravamen en una cantidad fija o puede establecerse en un porcentaje denominado **alicuota** que puede ser proporcional (no varía a medida que se modifique la base imponible) o progresiva (a medida que se modifique la base imponible se modifica igual la alicuota establecida a través de escalones o grados).

La alicuota también podría ser regresiva (disminuya a medida que aumenta la base imponible) este iría en contra del principio de capacidad económica.

El tipo de gravamen viene regulado en el art.54 LGT

Tendrán la consideración de tipo de gravamen los de carácter proporcional o progresivo que corresponda aplicar sobre la respectiva base liquidable para determinar la cuota tributaria

En el art. 56 se establece un mecanismo para paliar los efectos que pueden resultar del denominado error de salto se produce cuando a un incremento de la base imponible corresponde un incremento de la cuota tributaria que resulta desproporcionado, que de hecho es superior al incremento de la base.

Por ejemplo: para una base de 2000 tenemos una cuota de 300, luego al pasar a la base de 2001 se le salta al siguiente escalón, la cuota se va a 500, entonces se ha de resolver este problema, la Administración tributaria deberá reducir la cuota para esa base.

La cuota tributaria= base liquidable * tipo de gravamen = cuota íntegra

Es aquella cantidad que ha de pagar el sujeto pasivo debido a la obligación tributaria.

En algunos impuestos la cuota tributaria no será tan sencilla de calcular y pasa a ser la cuota íntegra que es donde podemos aplicar bonificaciones y deducciones.

En algunos casos la cuota íntegra coincidirá con la cuota tributaria y ser lo que ha de pagar el sujeto pasivo, pero en algunos casos a la cuota líquida se le han de restar los anticipos tributarios (retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados), entonces llegamos a la cuota diferencial, puede ser positiva o negativa o ser cero. Si es negativa es que el sujeto pasivo tendrá derecho a que la Administración tributaria le devuelva el

dinero.

La deuda tributaria.

Art 58 LGT incluye en el concepto de deuda tributaria además de la cuota tributaria, incluye otros conceptos, forman parte de la deuda tributaria. Los recargos establecidos por ley, los intereses de demora, los pagos a cuenta, las retenciones e ingresos a cuenta, el recargo de apremio y las sanciones pecuniarias.

La deuda tributaria es aquella cantidad a pagar al ente público

Los recargos de prórroga y de apremio

Vienen regulados en el art.61 LGT, se aplica este recargo cuando el obligado tributario ingresa la deuda tributaria fuera del plazo voluntario establecido reglamentariamente, se realiza de forma voluntaria y espontanea por parte del obligado tributario.

Esto es el elemento diferencial entre el de prórroga y el de apremio, si transcurre el plazo voluntario de ingreso y es la admon quien requiere que realice el pago se aplicaría el recargo de apremio.

El recargo de prórroga ha sufrido numerosas modificaciones normativas, en el 85 se establecía un recargo del 5 a 10%, entre el 85 y el 91 se regula este recargo de forma confusa y según los casos parece que la Administración tributaria quiere sancionar al obligado tributario, entonces los intereses de demora eran del mínimo del 10%. En el año 91 se modifica otra vez, y se establece un recargo único que será del 50% de la carga tributaria después de los 3 meses y durante los siguientes 3 meses será del 10%. Esto parecía una verdadera sanción y no incentivaba al obligado tributario a pagar, ya que el recargo era muy elevado y desproporcionado.

En el año 95 se modifica otra vez el art.61 y se establece un recargo de prórroga mucho más razonable, con carácter escalonado que consiste en el ingreso dentro de los 3 siguientes meses, el recargo es del 5%, entre los 3-6 meses el recargo es del 10%, entre 6-1 año el recargo es del 15%, y transcurrido el año le corresponde un 20% de recargo más los intereses de demora (estos se exigen desde que finalizó el periodo voluntario de ingreso).

En el recargo de apremio se aplica en aquellos casos en los que transcurrido el periodo voluntario se ingresa la deuda tributaria previo requerimiento de la Administración tributaria.

Este recargo ha sido un componente problemático de la deuda tributaria, la última modificación (1995) antes el recargo debía entenderse que solo se tenía que aplicar este recargo cuando se hubiera iniciado el período ejecutivo de pago y la admon le hubiera notificado la providencia de apremio por lo que se le notificaba pues que se iba a iniciar la ejecución contra sus bienes si no ingresaba la deuda en un período concreto.

El recargo de apremio tiene como fin resarcir a la Administración tributaria de los gastos que se efectúan al iniciar el trámite ejecutivo.

En el 95 se ha modificado el art.127, ya no se llama recargo de apremio, sino que se le da nombre y se dice que el inicio del periodo ejecutivo implica un recargo del 20% + intereses de demora, y se reducirá al 10% cuando el obligado tributario ingrese la deuda sin que todavía se le hubiera notificado la providencia de apremio.

¿Puede haber algún caso en que sean compatibles los dos recargos?

Cuando presento la declaración fuera de plazo pero sin ingresar la deuda, me toca el recargo de prórroga y

luego cuando la Administración tributaria me requiere el pago me tocan el recargo de apremio.

Los intereses de demora

Art.61 apdo2 LGT tiene como finalidad resarcir a la admon por la demora en el pago del tributo, se fija en el interés legal del dinero incrementado en un 25% y año tras año la ley de presupuestos es la que se encarga de establecer el interés de demora y el interés legal del dinero.

Hasta 1995 la regulación de este interés consistía en un interés de demora del 11% pero luego si se notificaba yo tenía que pagar el interés del momento en que se acababa el plazo voluntario de pago, y no se tenían en cuenta las modificaciones.

Con la modificación del 95 se tiene en cuenta el interés de demora vigente para cada uno de los años.

Hasta la ley de derechos y garantías de los contribuyentes, cuando la admon le exigía al administrado el pago del interés se le exigía el de demora y si era al revés la admon pagaba al administrado el interés del dinero, entonces a partir de esa ley siempre se paga el interés de demora.

Las sanciones

Es el elemento de la deuda tributaria más criticado por la doctrina. La sanción responde a una conducta ilícita tipificada como infracción por parte de la ley y no puede considerarse como un componente más del deber de contribuir, realmente la sanción es la consecuencia del incumplimiento de una norma y por lo tanto en la imposición de sanciones deben aplicarse los mismo principios que rigen en derecho penal.

La deuda tributaria es ejecutiva por parte de la admon, rige el principio de ejecutoriedad y por tanto por el hecho de que el contribuyente no esté de acuerdo con la deuda, la admon no le dejará de exigir la deuda sinón que se le exigirá y se irá en contra de sus bienes a no ser que pague o los asegure.

En la sanción este principio no puede regir ya que entonces se sancionaría al contribuyente aunque este quiera recurrir. Sólo se puede poner sanción si se demuestra que hay culpa por parte del contribuyente por parte no hay que garantizar la parte de la deuda que corresponde a la sanción hasta que esta sea firme por vía administrativa.

Art. 35 de la ley de derechos y garantías de los contribuyentes.

Anticipos tributarios

Determinan la cuota diferencial que ha de pagar el contribuyente, será positiva o negativa o puede ser cero y dependerá la cantidad de anticipos que se den durante el periodo.

Consiste en una obligación de colaboración que impone la ley a la realización de determinados hechos que se establecen en la propia ley, la prestación consiste en la entrega de una suma de dinero la Administración tributaria INGRESOS A CUENTA.

Esta obligación es también una obligación de derecho público y una obligación nacida de la ley y consiste en una prestación de dar o hacer distinta del tributo, pero íntimamente ligada a la prestación tributaria, es una obligación instrumental y accesorio.

Obligación de presentar determinadas declaraciones periódicamente es también de la obligación de colaboración: debe respetar y está sometida a los principios de legalidad y además principio de justicia en el sentido de que el hecho de anticipar dinero a la Administración tributaria debe resultar razonable puesta en

relación con el tributo al que afecta, deben ponerse mecanismos para evitar que cuando se prevea que no va a existir cuota tributaria o bien no exista la obligación de efectuar el anticipo o puede garantizarse el reembolso fácil y rápido al contribuyente. Lo ideal es que el anticipo o no se realice o se ajuste al máximo al tributo, esto es lo ideal, en cambio lo real sucede que un número elevado de contribuyentes vienen efectuando anticipos tributarios muy elevados en comparación con el tributo, sobretodo en el IRPF, y sucedería que luego la devolución era muy lenta de 6 meses a 1 año, luego se fue agilizando.

Los anticipos tributarios:

- Directos: si que coinciden ambos sujetos, son los pagos fraccionados y a través de la modificación de la ley de renta se ha puesto un supuesto extraño.
- Indirectos: son aquellos en los que no coinciden el obligado a efectuar el anticipo y el sujeto pasivo del tributo, son retenciones e ingresos a cuenta.

Las retenciones

La obligación de efectuar el anticipo nace cuando una persona satisface o abona rendimientos del trabajo o del capital moviliario o inmobiliario o de actividades profesionales a otra persona. El obligado tributario es el retenedor, es una persona distinta del sustituto del contribuyente.

El retenedor debe tener la condición de empresario o profesional, esta obligación nace en el marco de las actividades económicas. Para el retenedor nace la obligación de retener una determinada alicuota sobre los rendimientos que satisface a un tercero, tiene la obligación de ingresar al tesoro público las cantidades retenidas, las ingresa por cuenta del sujeto pasivo del tributo de que se trate. Esta obligación de retener es una obligación de ingresar en la HP, aunque el empresario no retenga ha de ingresar en la HP, es siempre responsable del incumplimiento de no ingresar el dinero en la HP. La alicuota se aplica sobre la base determinada entre las partes.

Los ingresos a cuenta

Es el mecanismo que se introduce, que sustituye la retención en aquellos casos en que la renta consiste en una retribución en especie y también sobre rentas presuntas..

Se establece para los rendimientos del trabajo en especie, del capital moviliario sobre especies, etc.

El pago fraccionado

Es una obligación de colaboración pero es el propio sujeto pasivo del tributo va a tener que efectuar unos pagos a cuenta sobre un tributo, se establece una alicuota sobre la renta bien trimestral o bien del año anterior, dependiendo de los casos, por ejemplo: el impuesto sobre sociedades.

Esta persona tendrá derecho a deducirlos de la cuota líquida cuando calcule la liquidación del impuesto, supuesto extraño: cuando hay reembolsos de fondos de inversión, el banco que lo gestiona ha de efectuar una retención sobre la plusvalía que ganas. Si no hay entidad bancaria, es el sujeto pasivo el que efectúa un pago a cuenta a la HP de la ganancia que obtiene.

EXTINCIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

I. Formas de extinción de la obligación tributaria

Formas posibles por las cuales la obligación tributaria puede extinguirse. Las formas de extinción de las obligaciones en general que se regulan en el código civil. Aquí se establece como forma de extinción de las

obligaciones en general la condonación de deuda cuando lo establezcan las partes, en el derecho tributario la condonación de la deuda tiene carácter excepcional así pues no lo pasamos del derecho privado al derecho público. Será supletorio el derecho civil siempre que no se infrinja el principio de legalidad y de reserva de ley y los principios de justicia tributaria.

II. Pago de la deuda tributaria

Además de la acción del obligado tributario consiste en ingresar el dinero en la HP, es importante la colaboración de la Administración tributaria a fin de que se perfeccione el pago y se entienda por realizado. Los sujetos legitimados para recibir el pago de la deuda tributaria son los que se regulan en el art.19 del Reglamento general de recaudación.

Se distinguen dos órganos:

- **Competentes:** órganos de la Administración tributaria a quienes se les ha atribuido la función recaudatoria (aduanas, delegaciones y administraciones de la Agencia estatal de la Administración tributaria).
- **Autorizados para el cobro:** entidades distintas a la Administración tributaria, no solo órganos administrativos a los que se les ha habilitado para que puedan recibir el pago de la deuda, son entidades de depósito o de recaudación (bancos, cajas, entidades de crédito).

Las personas legitimadas para efectuar el pago, es cualquier persona, art.18 del reglamento, y da igual que el obligado al pago sepa que se ha ingresado la deuda tributaria. El tercero tendrá derecho a ejercitar las acciones que van ligadas al acto de pago de la deuda tributaria, no podrá recurrir o oponerse al contenido mismo de la deuda tributaria.

Objeto del pago

Es una suma de dinero, que excepcionalmente podrán ser bienes del patrimonio artístico, cuando se establezcan tres circunstancias que han de concurrir en el pago:

- **Identidad:** entre la deuda y lo que se entregue
- **Integridad:** debe efectuarse el pago de la totalidad de la deuda tributaria
- **Indivisibilidad:** unidad temporal del cumplimiento de la obligación, no se puede dividir el pago en distintas fracciones durante un período determinado de tiempo, salvo si se establece en la normativa, o cuando se solicita a la administración un fraccionamiento del pago y la admon lo hubiera concedido.
- **Solicitud de aplazamiento y fraccionamiento de pago en ciertas circunstancias..**

Forma del pago

En efectivo o con cheque conformado o con efecos timbrados cuando se establezca expresamente. Art 24–30 del reglamento.

Tiempo del pago. Distinguir entre tres supuestos:

- Deuda liquidada
- Deuda autoliquidada
- Deuda con efectos timbrados
- El momento en el que ha de efectuarse el pago, distinguiremos si estamos en **periodo voluntario** (notificación de la deuda del 1 al 15 entonces tendremos de plazo para pagar la deuda hasta el 5 del mes siguiente y si es del 15 al 30 tendremos para pagar la deuda hasta el día 20 del mes siguiente) y si estamos en **periodo ejecutivo**(1–15 hasta el 20 del mismo mes y 16–30 hasta el 5 del mes siguiente) aquí el periodo se acorta porque estamos en período ejecutivo. La notificación se hace por carta certificada.

- Debemos estar a lo que establezca la norma de cada tributo en particular, es el sujeto pasivo quien paga la deuda directamente, (en el impuesto sobre sociedades el pago se hará en los 25 días siguientes después de los 6 meses del cierre del ejercicio).
- El pago se efectúa generalmente el mismo momento que se realiza el hecho imponible salvo si se establece otra cosa. Es necesario tener el justificante que emite la Administración tributaria para demostrar que se ha pagado la deuda tributaria, esto en todos los casos.

Supuesto especial el pago se efectúa por consignación, en unos supuestos excepcionales donde la Administración tributaria no colabora y el sujeto pasivo no pague por causas no imputables a él o por causas de fuerza mayor, se admite que se consigne la cantidad de la deuda en la caja general de depósitos adscrita a la admon y se ha de avisar a la admon la consignación de esa deuda si será válida como pago

Cada deuda tributaria se considera autónoma e independiente de otras que pudieran tener el obligado tributario. No se ha de pagar las deudas por orden de tiempo o antigüedad, una excepción se establece en el caso de ejecución forzosa del patrimonio del deudor para el pago de las deudas tributarias.

- Aplazamiento y fraccionamiento del pago

El obligado tributario solicita a la Administración tributaria que le aplaze el ingreso de la deuda en el tiempo o bien también que le haga posible fraccionar el importe a ingresar, esta facultad se concede en determinadas condiciones: sólo cuando existan dificultades reales de liquidez para efectuar el pago en el periodo establecido al efecto, esa dificultad tiene que tener en carácter transitorio, cuando exista realmente esta circunstancia la administración ha de conceder el aplazamiento o fraccionamiento, no puede decir si lo concede o no, sino que lo ha de conceder la admon solo puede decidir sobre el plazo que concede y la cuantía de las fracciones de la deuda tributaria. Es una facultad reglada (regulado por ley).

El obligado tributario formula un escrito ante la admon, identifica la deuda a que tributo corresponde y pondrá de manifiesto la condición de falta de liquidez y luego una propuesta de aplazamiento o fraccionamiento. La admon deberá contestar al sujeto pasivo y se le pondrá de manifiesto las condiciones del aplazamiento o la negación del aplazamiento.

Art.61.4 LGT

Se exigirá el interés de demora en los supuestos de suspensiones de ingresos y prórrogas

+ art.48-57 Reglamento general de recaudación. Cuando alguien solicita esto, deberá garantizar el pago de esa deuda y la garantía deberá ser en principio un aval bancario u otro tipo de avales como hipotecas inmobiliarias.

Hay dos supuestos donde no se exige garantía:

- Cuando la deuda sea de cuantía tal que no supere el tope fijado por el ministerio de economía y hacienda, sea inferior a 500.000 ptas.
- El deudor no tenga bienes suficientes para constituir la garantía y la ejecución de su patrimonio diera lugar a una reducción considerable de la capacidad económica en términos generales.

Se piensa en supuestos de empresas o empresarios, se causaría un perjuicio grave a la producción de la empresa.

Cuando se garantiza la deuda, el aval debe cubrir también los intereses de demora que se originen con el aplazamiento.

Todas las deudas, menos las que se tengan que pagar con efectos timbrados y aquellas que consistan en retenciones a cuenta, pueden aplazarse.

La limitación que se da en estas deudas es lógica. Las deudas que son retenciones se podrían aplazar cuando se dieran las circunstancias excepcionales que hemos visto para que se exima de la obligación de garantizar la deuda.

Distinguir la **moratoria**: es un aplazamiento de la deuda tributaria, pero se concede no a una persona sino a un colectivo, y se concede porque lo establece una ley expresamente. Su fundamento no es la falta de liquidez sino circunstancias completamente excepcionales como catástrofes.

Suspensión del acto administrativo: consiste en cuando una persona está en desacuerdo con un acto de la admon, puede impugnarlo o interponer un recurso, pero el sujeto pasivo ha de pagar la deuda o garantizarla, cuando se garantiza y no se paga es cuando se da la suspensión, el administrado recibe el acto administrativo, no está de acuerdo, y no quiere pagarlo. Entonces pide a la admon que suspenda la ejecución del acto, pero ha de garantizar la deuda tributaria con un aval. Si gana el administrado, la admon le paga los costes del aval, si gana la admon el recurso, se notifica la resolución al administrado y se le da un plazo para que pague la deuda tributaria.

- Condonación de la deuda tributaria

Es una causa de la extinción de la obligación tributaria muy excepcional. La Administración tributaria tiene el principio de indisponibilidad de créditos (no puede ir perdonando créditos). Pero en algunas circunstancias está previsto este mecanismo.

Art.69 LGT establece la posibilidad de que se pueden condonar deudas cuando se establezca en una ley expresamente y con los requisitos que establezca la ley.

La condonación de las sanciones art 89.2 LGT, se tendrá que solicitar expresamente por parte del interesado y se presentará ante el director de la agencia tributaria o al delegado de la agencia estatal que corresponda, luego el órgano competente deberá resolverlo. En el caso de negarse podrá el interesado recurrir.

En la condonación de las sanciones podríamos distinguir otra modalidad se hace referencia en el apdo3 del art.82 LGT cuando se imponga una sanción si el obligado muestra su conformidad se puede reducir la cuantía de las sanciones impuestas por la Administración tributaria.

- Compensación de la deuda tributaria

Art. 68 LGT. Cuando el obligado tiene una deuda frente a la Administración tributaria, pero tiene también un crédito contra la admon, cabe la posibilidad de que se extinga la deuda a través de la compensación. Se exige que las deudas sean líquidas vencidas y exigibles y además que ese crédito frente a la admon, sea reconocido por un acto administrativo firme, la admon ha de haber reconocido que existe ese crédito.

Se puede solicitar la compensación tanto si se está en periodo voluntario o en ejecutivo.

Otro supuesto distinto que produce los mismos efectos que la compensación: una ley establece una compensación provisional, este mecanismo: el obligado puede de forma provisional compensar una deuda con un crédito contra la admon, sin que sea necesario el permiso de la admon, esto ocurre en materia del impuesto del IVA. La Administración tributaria puede comprobarlo en cualquier momento que sea verdad o no la liquidación, por eso es provisional.

- Prescripción de la deuda tributaria

Caducidad: significa que un determinado derecho nace con un plazo de vida determinado de forma que llegado a su fin el derecho se extingue.

Prescripción: derechos o facultades que no han nacido con un plazo determinado y por el contrario en principio se pueden ejercer de forma indefinida, pero si en un determinado periodo no se ejercitan estos derechos entonces se extinguen, son actuaciones que nacen con una duración ilimitada sólo duran si no se las deja en desuso. Son facultades que se han establecido por una ley.

Es la prescripción una de las formas que pueden dar lugar a la extinción de la obligación tributaria.

Se regula en el art. 64 LGT

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.ç

En el primer caso el plazo de prescripción empieza a contar a partir del día en que finaliza el plazo para presentar la correspondiente declaración. El plazo finaliza transcurridos los 25 días siguientes contados a partir del sexto mes de cierre del ejercicio (caso del impuesto sobre sociedades).

31/12/99 -----> junio / 1/7 ----->25/7

prescribirá el 25/7/2003

En el segundo caso se empieza a contar los 4 años desde el día que finaliza el periodo voluntario de pago.

En el tercer caso empieza a contar desde el día en que se entiende cometida la infracción.

En el cuarto caso empieza a contar desde el día en que se efectuó el ingreso indebido por parte del obligado tributario.

Puede haber unas causas que interrumpan el periodo de prescripción, y es cuando se hace uso del derecho o se quiere hacer una actuación que tenga que ver con el derecho, se interrumpe el periodo y empiezan a contar de nuevo los cuatro años. Esto tanto por parte de la admon, o por parte del obligado tributario cuando le han de devolver dinero.

En materia de inspección hay una peculiaridad en la interrupción de la prescripción, se establece que si transcurren 6 meses desde el inicio de las actuaciones y de forma injustificada por parte de la admon estas actuaciones se han paralizado, entonces la interrupción queda sin efecto, y se vuelve al cómputo inicial del plazo de prescripción. Es una medida para asegurar la seguridad jurídica del obligado tributario.

- Insolvencia probada

Art. 70 LGT

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 rehabilitan dentro del plazo de prescripción.

Cuando la deuda no se puede hacer efectiva por el sujeto pasivo o el responsable, porque este es insolvente y no puede pagar las deudas, entonces si la admon puede probar que el sujeto pasivo es insolvente, entonces se considerarán extinguidas provisionalmente las deudas tributarias.

Los órganos de recaudación deberán comprobar el patrimonio del deudor para ver si puede pagar la deuda, entonces si se recupera se le exigirá el pago de la deuda. Esto sólo durante los cuatro años siguientes a considerarlo fallido.

POTESTADES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

La obligación tributaria en su efectiva realización genera una serie de relaciones de liquidación, comprobación e investigación o de recaudación son relaciones entre la admon y contribuyentes.

Estas relaciones se llaman potestades porque constituyen derechos y deberes de la admon, constituyen potestades, que dan lugar a procedimientos, de la admon que está obligada a cumplir.

Cuando la admon ejerce sus potestades tienen que hacer un acuerdo con sumisión de los tribunales de justicia y dando siempre al contribuyente la posibilidad de expresar su parecer.

Las potestades de la admon son las que lleva a la práctica la fiscalidad.

- Introducción
- Deber o superdeber de contribuir?

Nace de que efectivamente el art. 31 de la CE establece que todos contribuirán al sostenimiento de las cargas públicas de acuerdo con su capacidad.

Art.31. Regula el fundamento de la existencia de los tributos. Los tributos existen porque la CE ordena que todos contribuirán. El estado constitucional existe para cumplir más finalidades.

* Tributo constitución es lo contrario del tributo impositivo

Derecho formal procedimientos

El art.31 ha estado considerado como una forma de entender los procedimientos.

La sentencia del TC del 26 de abril de 1990 previene de la Reforma de la LGT de 1995

En 1995 con una mayoría parlamentaria, el legislador da marcha atrás y suaviza las sanciones.

Aquella reforma fue impugnada para mucha gente, hasta el extremo en que la reforma del 85 se vió en peligro y la sentencia del 90 llegó a la conclusión que la reforma era correcta pero todas las leyes que derivan de la reforma del 85 se han de interpretar según diga la sentencia del 90. Por tanto, la interpretación de una norma tenía que ser la que daba el TC.

Habían ciertas cosas que establecían un desequilibrio entre la admon y el contribuyente.

Ejemplo: poner el elemento disuasorio al interés de demora.

El tribunal elabora una teoría, que el tribunal sostiene que los contribuyentes están sujetos a la Administración tributaria y que esta sujeción que está desestimada a hacer efectivo el deber de contribuir, permite la introducción de limitaciones en la esfera de los derechos individuales y que permite también la introducción

de excepciones al ordenamiento jurídico destinadas a la protección del interés público.

Por esta teoría de la sentencia, el deber de contribuir es el deber constitucional más importante.

Es el deber constitucional preeminente y esta preeminencia subordina el resto del texto constitucional al despliegue del deber de contribuir y a la lucha contra el fraude fiscal.

En resumen, esta teoría elaborada en el seno del TC preconiza la superioridad de la admon sobre los ciudadanos y prácticamente sitúa el origen de los deberes jurídicos particulares de contribuir en la actividad de la admon.

Contra esta argumentación la respuesta es que el deber de contribuir no aparece configurado en la CE con este carácter de preeminencia, sino que es un deber constitucional en que sin contribución no existe estado de derecho.

Es un deber constitucional ordinario.

La admon ha de exigir su cumplimiento como también el cumplimiento de los otros.

La lucha contra el fraude fiscal no es un mandato constitucional directo.

Es evidente que la admon, ha de luchar contra el fraude fiscal.

El mandato de que la admon ha de cumplir y hacer cumplir las leyes, el fraude fiscal es una consecuencia del mandato de hacer cumplir las leyes.

Los contribuyentes no están sujetos al cumplimiento de la Administración tributaria. Existe un mandato constitucional, en que de un lado la admon y del otro los contribuyentes cumplan los preceptos de la ley.

Las bases de que los contribuyentes están sujetos de una forma especial a la admon proviene de más teorías.

Los contribuyentes no están sometidos a la admon, no hay una relación de jerarquía.

La relación que existe entre la admon y el contribuyente es una relación caracterizada por la igualdad ante las leyes, la admon y los contribuyentes han de cumplir las leyes.

- ¿Es necesario un estatuto del contribuyente?

La idea de la existencia de un estatuto del contribuyente es de pensar que existe una desigualdad entre admon y contribuyentes y que establece una relación de sumisión de los contribuyentes a la admon.

Si la admon es superior, el contribuyente tiene que estar protegido. La forma de proteger al contribuyente es redactar más normas y garantías.

Esta pregunta ha de basarse en que si pensamos en que los contribuyentes están sometidos a la admon (sentencia del 90) estamos entonces de acuerdo en que es necesario un estatuto para protegerlos de la admon. Pero si no estamos de acuerdo y pensamos que entre la admon y contribuyentes hay una relación de igualdad, si pensamos que la admon ha de cumplir la ley como los contribuyentes entonces el estatuto es innecesario y además perjudicial.

Un proyecto de ley del año 97 (RD 1/98 Estatuto del Contribuyente) no ha llevado a cambios sustanciales entre la relación de la admon y contribuyentes.

Existe sólo un interés de demora de signo positivo. El reconocimiento que los derechos de los ciudadanos son perfectamente aplicables a los derechos de los contribuyentes. La reducción del final de preescrición de 5 a 4 años y pocas medidas más que no justifiquen la importancia que se quiso dar a la ley.

Antes de la ley se podía responder que no es necesario pero después de la ley se puede decir que no se ha hecho un estatuto sinó que se han hecho algunos retoques generales a la LGT.

- Las potestades y su sostenimiento a la ley y al derecho
- Delimitación del concepto de potestad

La potestad es la facultad de la admon, es la expresión de las cosas que la admon puede y ha de hacer y en definitiva es el derecho y/o deber de la admon.

Esta expresión de derecho y/o deber significa que los derechos de la admon son al mismo tiempo los deberes de la admon y ésta no tiene la libertad para decidir si ejerce o no sus derechos sino que está obligada a ejercerlos.

Por ejemplo: no puede decidir si comprueba el cumplimiento de los deberes tributarios por los contribuyentes sino que ha de hacerlo.

La igualdad entre la admon y contribuyente no significa que la admon no tenga ciertos privilegios, sino que significa que hasta el ejercicio de los privilegios ha de hacerse por sometimiento a las leyes.

- El principio de legalidad en materia de potestades

Indica que las potestades o las facultades o los derechos de la admon sólo pueden nacer de las leyes, es decir, sólo pueden nacer de disposiciones del poder legislativo.

El poder legislativo es el que configura el ámbito de actuación de la admon hasta en las potestades más exorbitantes de la admon el fundamento ha de encontrarse en la ley.

- Potestades de la Administración tributaria innatas al derecho tributario formal

Hace referencia a que ciertas facultades de la admon existen para realizar una aplicación efectiva del sistema tributario.

Ejemplo: facultad de comprobar la contabilidad de los usuarios o facultad de pedir información de relevancia tributaria a otras personas o facultad de potestad de investigar las cuentas corrientes de los contribuyentes. Todas estas potestades facilitan el efectivo cumplimiento de las normas tributarias pero todas estas facultades han de ser estrictamente reguladas por la ley.

- Clases

Las clases de potestades son de dos tipos:

- Hacen referencia a potestades regladas
- Potestades discrecionales
- **POTESTADES REGLADAS**

Son aquellas facultades en las que la admon ha de seguir una conducta determinada que es la forma correcta de ejercicio de la potestad y el cumplimiento de la potestad en la única dirección posible será susceptible de controles para los tribunales de justicia.

Ejemplo: la liquidación de los tributos típica potestad reglada. La admon ha de liquidar los tributos de acuerdo con la ley.

Si sale del marco normativo puede ser rectificado.

- **POTESTADES DIRECCIONALES**

Son aquellas en que la admon puede elegir entre dos o más soluciones igualmente correctas en derecho.

Ejemplo: la concesión de servicios públicos. La admon puede elegir el concesionario de entre aquellos que reúnan todos los requisitos. La discrecionalidad es la elección entre dos posibilidades igualmente legítimas.

A veces se piensa que la discrecionalidad es una libertad ilimitada, pero es al contrario, es la libertad limitada.

Por ejemplo: conceder o no conceder un aplazamiento no es discrecional porque no son igualmente legítimas.

La admon puede decidir conceder un aplazamiento de un año o de dos, si que es discrecional porque es la elección entre dos posibilidades igualmente legítimas.

- **Potestades constitutivas de privilegios, ejemplos**

Algunas potestades administrativas constituyen unos privilegios. Esto significa que la admon puede en ciertos casos hacer cosas que no pueden hacer los ciudadanos ordinarios.

Ejemplo: la admon puede precintar los ordenadores de una empresa si piensa que existe el peligro de desaparición de una información importante.

Nosotros no podemos hacerlo, pero la admon solo puede precintarlos, no llevárselos, sólo puede tener potestad según la norma.

AUTOTUTELA la admon puede procurarse el cobro de los créditos a su favor de una forma directa sin necesidad del accidi del poder judicial a embargar directamente los bienes del deudor y venderlos en pública subasta.

Estas potestades de la admon son un privilegio porque no se les reconoce a ningún otro ciudadano.

Cuando una potestad es constitutiva de un privilegio la contrapartida con el contribuyente es que esta potestad sea ejercida con un escrupuloso cumplimiento de las leyes.

- **Concurrencia de todos los requisitos legales en el ejercicio de las potestades**

El ejercicio de las potestades es la aplicación sobre los ciudadanos del conjunto de derechos y privilegios de la admon y la única forma en que estos privilegios de la admon no se conviertan en arbitrariedades es que las potestades sean ejercidas con un cumplimiento escrupuloso de los requisitos establecidos en la ley.

Ejemplo: cuando la HP embarga una c/c en un 50% embarga deudas ya pagadas, se le está embargando injustamente. La admon no puede embargar hasta que no tenga constancia de que la deuda no esta cubierta.

En resumen en las relaciones entre la admon y los contribuyentes pueden producirse perjuicios a los contribuyentes y este merecerá ser indemnizado en la cuantía equivalente a los daños sufridos.

- **Reajustes y anomalías en la actividad de la Administración tributaria.**

Ventana de situaciones aunque se pueden producir estos desajustes.

En las relaciones administrativas pueden producirse perjuicios a los contribuyentes y éstos merecerán ser indemnizados en una cuantía como a los daños sufridos.

La admon estará sometida a la ley y al derecho, puede cometer actos incorrectos de los que tendrá que responder.

LIQUIDACIÓN TRIBUTARIA

- Introducción
- Procedimiento de gestión y prodecimiento de liquidación

Distinguiremos entre gestión estricta y la revisión (reclamaciones ante la admon). Los órganos que lo llevarán a cabo serán distintos también.

La inspección de los tributos para que se faculta a los órganos de gestión.

Con un doble sentido utiliza la LGT el término liquidación. Como *procedimiento administrativo* es el conjunto y la secuencia de actos y actuaciones desarrollados tanto por la Administración tributaria como por los particulares, conducentes a la determinación administrativa de la cuantía del tributo en cada caso concreto. En cuanto *acto administrativo*, el acto de liquidación es el que cierra y resuelve dicho procedimiento liquidatorio, conteniendo una manifestación unilateral de la admon sobre el importe de la prestación.

Sea como acto o como procedimiento, la función de liquidación consiste en fijar la cuantía exacta del tributo en cada supuesto en que se realiza su hecho imponible, siendo una actividad necesaria en los tributos variables, a diferencia de los fijos en que la ley ya determina directamente su importe.

1ª. Fase: declaración

2ª. Fase: comprobación o investigación

3ª. Fase: liquidación

Es un procedimiento tradicional cuando los órganos cuando los órganos tenían suficientes recursos. Actualmente es imposible que todas las declaraciones sean liquidadas por la admon porque no hay recursos suficientes por eso existe la DECLARACIÓN / DECLARACIÓN – LIQUIDACIÓN (AUTOLIQUIDACIÓN).

- Procedimiento principal de liquidación

La declaración podrá iniciarse por la declaración espontánea. También puede comprobarlo la admon (art.101 LGT)

Art.101 LGT

La gestión de los tributos se iniciará:

- Por declaración o iniciativa del sujeto pasivo o retenedor o del obligado a ingresar a cuenta, conforme a lo previsto en el art35
- De oficio, y
- Por actuación investigadora de los órganos administrativos.

Puede ser que de la declaración se comprueben los datos sin que se inicie el procedimiento de inspección.

En la liquidación el contribuyente procede al ingreso de la deuda en los plazos constituidos al efecto.

Art.102 LGT

- Se considerará declaración tributaria todo documento por el que se manifieste o reconozca espontáneamente ante la Administración tributaria que se han dado o producido las circunstancias o elementos integrantes, en su caso, de un hecho imponible. Reglamentariamente se determinarán los supuestos en que sea admisible la declaración formal.
- La presentación en una oficina tributaria de la correspondiente declaración no implica aceptación o reconocimiento de la procedencia del gravamen.
- En ningún caso podrá exigirse que las declaraciones tributarias se formulen bajo juramento.
- Se estimará declaración tributaria la presentación ante la Administración tributaria de los documentos en los que se contenga o que constituyan hecho imponible.

En la declaración tributaria es preciso distinguir: un **acto**, que produce unos efectos jurídicos y que se corresponde con un deber de declarar; un **contenido**, que puede considerarse como una confesión extrajudicial, una declaración de conocimiento, determinando la presunción de certeza, o una manifestación de voluntad; y una **forma**, no siendo esencial la forma documental, ya que cabe la declaración verbal e incluso tácita. Conviene no confundir el acto de la declaración tributaria con el documento en el que la expresada declaración se plasma.

En cuanto acto debido del obligado tributario, la declaración consiste en la puesta en conocimiento de la Administración tributaria de que se ha realizado un hecho imponible o los elementos que pueden dar lugar a él. Dicho acto es cumplimiento de un deber específico impuesto por la legislación tributaria, más concretamente por la normativa reguladora de cada tributo, que a través de esta prestación de hacer del particular procura a la admon una serie de datos imprescindibles para conocer la procedencia y la cuantía del tributo, sobre todo en los de naturaleza personal.

La declaración es la manifestación de datos del contribuyente. Como acto inicial se le contribuye el carácter de espontáneo, que se lleva a cabo de forma voluntaria. También se lleva a cabo por la admon, que requiere al contribuyente.

Esta declaración tributaria tiene como objetivo el hecho imponible (toda la información que deje constancia de la realización del hecho imponible)

Los obligados son el sujeto pasivo y aquellos sujetos obligados a retener o a efectuar ingresos a cuenta.

Existen unos plazos normativos establecidos

La forma es escrita en los impresos que proporciona la admon.

La comprobación y la investigación no es necesario que concurra en todos los casos. Se revisará lo que se ha declarado, necesario para declarar.

Es necesario que el contribuyente cuantifique la deuda tributaria, no se ceñirá a operaciones matemáticas sino de interpretar jurídicamente los hechos. Se tiende a decir que la carga tributaria es excesiva.

Con la autoliquidación se acabará el proceso de liquidación (y cuando pasen 4 años no se pueda reclamar nada). Puede ser que la admon lleve a cabo una comprobación después de autoliquidar. Lo pueden hacer órganos competentes o el propio órgano de gestión ejerciendo las facultades que le atribuye el art.123 LGT.

- La Administración tributaria podrá dictar liquidaciones provisionales de oficio de acuerdo con los datos consignados en las declaraciones tributarias y los justificantes de los mismos presentados con la declaración o requeridos al efecto.

De igual manera podrá dictar liquidaciones provisionales de oficio cuando los elementos de prueba que obren en su poder pongan de manifiesto la realización del hecho imponible, la existencia de elementos del mismo que no hayan sido declarados o la existencia de elementos determinantes de la cuantía de la deuda tributaria distintos a los declarados.

Asimismo, se dictarán liquidaciones provisionales de oficio cuando, con ocasión de la práctica de devoluciones tributarias, el importe de la devolución efectuada por la Administración tributaria no coincida con el solicitado por el sujeto pasivo, siempre que concurran las circunstancias previstas en el párrafo primero o se disponga de los elementos de prueba a que se refiere el párrafo segundo de este apartado.

- Para practicar tales liquidaciones la Administración tributaria podrá efectuar las actuaciones de comprobación abreviada que sean necesarias, sin que en ningún caso se puedan extender al examen de la documentación contable de actividades empresariales o profesionales.

No obstante lo anterior, en el supuesto de devoluciones tributarias, el sujeto pasivo deberá exhibir, si fuera requerido para ello, los registros y documentos establecidos por las normas tributarias, al objeto de que la Administración tributaria pueda constatar si los datos declarados coinciden con los que figuran en los registros y documentos de referencia.

- Antes de dictar la liquidación se pondrá de manifiesto el expediente a los interesados o, en su caso, a sus representantes para que, en un plazo no inferior a diez días ni superior a quince, puedan alegar y presentar los documentos y justificantes que estimen pertinentes.
- Cuantificación de la base imponible; método general de determinación directa; relevancia de la contabilidad; método de estimación objetiva. Clases

Si el hecho imponible sirve para determinar el nacimiento o existencia de la obligación tributaria, la base imponible y el tipo de gravamen actúan como elementos de cuantificación de la obligación tributaria, sirven para cuantificar el objeto de esa obligación que no es otro que la prestación tributaria.

La base imponible constituye la *medida del hecho imponible* o de alguno de sus elementos. La función liquidatoria es aplicable en los tributos variables, hay que partir de la constatación de que en éstos el hecho imponible es susceptible de ser realizado en distinto grado o con distinta intensidad. Y la medida de esa intensidad es precisamente la base imponible, que constituye por ello la concreción o cuantificación exacta de la capacidad económica que en general denota el presupuesto de hecho del tributo.

Su segunda función es la de servir como *elemento de cuantificación* del tributo. Aplicando sobre ella los tipos de gravamen se obtendrá la cuota tributaria, constituyendo así el primer eslabón lógico y jurídico de las operaciones de liquidación.

FORMAS

1ª. Estimación directa (el más utilizado y opte el contribuyente (voluntario))

2ª. Estimación objetiva

3ª. Estimación indirecta (método subsidiario sólo utilizado por la Administración tributaria en casos tasados en que el contribuyente ofrezca resistencia a dar datos para obtener la base imponible o cuando haya incumplido las obligaciones contables)

En la estimación directa no se obtiene una estimación de la base tan real, se utilizan módulos o índices y en ocasiones puede estar lejos de la realidad la base imponible que se determine con este método de estimación objetiva

En la indirecta irá a todos los métodos, cualquier tipo de información que haga posible estimar la base imponible del contribuyente.

Desde el punto de vista formal es necesario que la admon emita un informe para que explique porque utiliza este método y el contribuyente se oponga porque crea que no existan esas causas tasadas.

- Prueba y presunciones

La prueba, la LGT se remite a todos los medios de prueba que se remitan en derecho.

La LGT establece que quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo. La carga se impone a aquella persona que quiera defender un derecho.

Si la Administración tributaria está disconforme con hechos declarados por el contribuyente y cree que lo declarado no es cierto deberá probarlo

Cuando en un proceso de comprobación se manifiesta que hay vehículos de empresa, sin retribución para los empleados, pero la admon cree que es una renta más para el empleado tendrá que probarlo (la empresa).

La LGT regula las presunciones que pueden ser legales o que no se establecen por la ley. Podríamos distinguir entre presunciones que admiten prueba en contrario y que son las presunciones *iuris tantum* y las presunciones que no admiten prueba en contrario *iuris et de iure*.

iuris tantum: pueden ser destruidas si se prueba lo contrario

iuris et de iure: no admite prueba en contrario (Ej.: en el ISS se presume que las operaciones son a precios de mercado, será la que se haya pactado. Se convierte en una regla imperativa)

otro tipo de presunciones para que tengan validez como medio de prueba será necesario que exista una relación directa entre el hecho realizado y el que se pretenda probar. En otro caso no se admitiría esa presunción no legal.

El art.119 LGT

La Administración tributaria tendrá el derecho de considerar como titular de cualquier bien, derecho, empresa, servicio, actividad, explotación o función, a quien figure como tal en un Registro fiscal de carácter público, salvo prueba en contrario.

La jurisprudencia ha dicho que es una presunción *iuris tantum*, que admite prueba en contrario.

- El acto administrativo de liquidación; concepto y clases de liquidaciones

Pone fin al procedimiento de liquidación o alguna de sus fases. El acto de liquidación puede ser definitivo o profesional.

- DEFINITIVO: como regla general no es posible un procedimiento interior sobre los mismos hechos sobre la admon. Se ha agotado la vía administrativa. Se han efectuado todas las comprobaciones.
- PROVISIONAL: acto administrativo que admite ulterior pronunciamiento de los órganos de gestión.

Puede ser susceptible de comprobación por parte de la admon por un procedimiento de investigación.

Puede ser que nos citen para la inspección de nuestra situación tributaria. No es el supuesto dos sino que es un procedimiento de inspección donde los órganos competentes constuyen una liquidación.

Los órganos antes no tenían competencia para la liquidación, pero ahora puede poner fin al procedimiento de liquidación.

Puede ser que después de la inspección sea una liquidación provisional y no definitiva porque sea una inspección parcial.

- Comprobación por órgano de gestión (abreviada) LIQUIDACIÓN PROVISIONAL
- Comprobación/ investigación por órganos de inspección LIQUIDACIÓN DEFINITIVA PROVISIONAL
- Tributos liquidados por la Administración tributaria LIQUIDACIÓN PROVISIONAL

* Las autoliquidaciones no son actos administrativos porque éstos son los que se emiten por la administración.

- Notificación de las liquidaciones

Una vez emitido el acto administrativo de liquidación será necesario que se notifique al contribuyente.

Para que tengan efecto tendrán que notificarse correctamente porque sino deja la liquidación sin efectos.

En las notificaciones es necesario que se contengan todos los elementos esenciales de la liquidación (base imponible, deducciones, etc.) y que se informe de los plazos para el ingreso o para recurrir.

También debe informar de las vías para efectuar la reclamación, que se identifique correctamente el sujeto pasivo y que se haga mención del acto administrativo de la liquidación.

En los casos de notificación defectuosa y transcurran 6 meses sin que se lleve a cabo ninguna actuación del sujeto pasivo, de alguna forma se validarán siempre que se le notifique personalmente al sujeto pasivo, se subsanan automáticamente esos defectos.

- Procedimiento subsidiario de liquidación.
- Concepto y presupuestos para la aplicación del régimen de estimación indirecta.

Para cuantificar la deuda tributaria se estima la base imponible. Para ello se utiliza la estimación indirecta por la admon cuando concurren causas tasadas y no se pueda utilizar otro método.

Resultado Liquidación

Tendrá lugar en la comprobación e investigación. Se emitirá un acto administrativo que será una liquidación.

- Régimen de consultas

Se faculta a los contribuyentes para que consulten a la Administración tributaria sobre el tratamiento tributario que se debe dar a los hechos sobre lo que va a ser la consulta (art 107 LGT)

Ha sufrido varias modificaciones normativas vinculantes ante las numerosas consultas a la admon. La última reforma del art.107LGT estableció un régimen mixto de consultas. Tendrán carácter vinculante salvo supuestos vinculados en la norma.

Formalmente el interesado a hacer la consulta presente un escrito al órgano competente (Dirección general de tributos), se deben expresar claramente los antecedentes y las circunstancias que concurran, manifestar las dudas que suscita la normativa aplicable al contribuyente y aquellos datos que ayuden a la admon para resolver la consulta en cada caso.

Salvo el apdo 4 o 5 tendrá carácter no vinculante, lo que significa que si hacemos una consulta antes de la realización del hecho imponible y nos dicen que esa renta no está sujeta al IRPF. Pero luego un inspector nos dijera que si hay que pagar, pagaríamos la cuota, intereses de demora y recargos pero nunca sanciones.

Si tuviera carácter vinculante, serán los supuestos descritos en el apdo4 o 5 del art.107 LGT. Son supuestos tasados, serán vinculantes porque cuando la admon da una resolución así, se obliga a actuar conforme al criterio que ha mantenido en la resolución de la consulta.

La obligación a la admon no es inamovible, pueden haber circunstancias como resoluciones contrarias del TC, o bien cuando exista un cambio de normativa. También cuando se modifiquen las circunstancias sobre la base de las cuales resolvió la admon. En estos casos, la Administración tributaria se justificaría que no actuara respecto al mismo.

Estos puntos se regulan por el RD 404/1997, 21 marzo.

El art. 13 de esta regulación establece el plazo para que conteste la Admon. En principio el plazo será de 6 meses. Esto no quiere decir que la admon esté de acuerdo, se comunica que no ha resuelto y que ya contestará, por tanto, se deja un plazo totalmente laxo (no fijo). Además están los silencios (positivos y negativos).

También se establecen los efectos de carácter vinculante. La norma se puede presentar por el contribuyente o por representante (que necesita un poder (un documento público o privado)).

Se recurre mucho a la interpretación de tributos. En la práctica, son importantes.

- Escrito de queja

Se regula en el art. 106 LGT. En todo momento podrá reclamarse contra los defectos de tramitación y, en especial, los que supongan paralización del procedimiento, infracción de los plazos señalados u omisión de trámites que puedan subsanarse antes de la resolución definitiva del asunto.

No es un recurso, es una vía establecida por la LGT para que los contribuyentes puedan promover la subsanación de defectos en la tramitación de liquidación (paralización del procedimiento, omisión de trámites o infracción de los plazos señalados).

Si ha habido algún defecto en que ha incurrido la admon, se solicita que se subsane sin tener que interponer un recurso.

Como efecto de este sentido se establece la incoación de expediente disciplinario contra el funcionario responsable.

Será responsable el que esté por encima jerárquicamente.

La LGT en el 106 dice que en todo momento podría solicitarse el escrito de queja.

La norma parece obvio que si no es un recurso contra un acto administrativo y sirve para subsanar actos administrativos, pero siempre antes de llegar al acto administrativo porque una vez dictado, si el contribuyente no está de acuerdo no tiene otra solución que interponer un recurso o una reclamación.

El procedimiento se presentará ante el superior jerárquico de quien ha cometido esto que ha supuesto queja, en un mes. No se permite ante la resolución última ninguna otra instancia.

Si no resuelve en un mes, se puede elevar la queja al presidente del gobierno con un recurso especial.