

Tema 1º

Derecho Tributario.

1.- El Derecho Financiero y el Derecho Tributario.

El Derecho Financiero es una rama del Derecho, que comprende las normas que regulan los ingresos públicos y los gastos públicos.

El concepto de ingreso público comprende: los Tributos (impuestos, tasas y contribuciones especiales), los ingresos procedentes de los bienes patrimoniales (como pueden ser los bienes administrativos, bienes del dominio público y patrimoniales), los productos de operaciones de la deuda pública (capitales tomados a préstamo por los entes públicos), y los ingresos que proceden de monopolios fiscales (actualmente lo son la lotería nacional y el tabaco).

El concepto de gasto público o derecho presupuestario, comprende básicamente los presupuestos del Estado (programa de gastos que se aprueban de año en año), y las obligaciones y gastos del Estado (cuando el Estado es deuda de un particular).

El Derecho presupuestario forma parte del derecho financiero y los ingresos públicos son obtenidos para atender al gasto público; por lo tanto la financiación es la obtención de un ingreso para atender al gasto público.

El Derecho Tributario; es el conjunto de normas que regulan el establecimiento y aplicación de los tributos, estudia un grupo de ingresos públicos, los tributos, y no se adentra en el campo de las normas reguladoras de los gastos públicos.

a) Tributos * Impuestos. a) Presupuestos del Estado.

* Tasa.

* Contribuciones especiales. **B) Obligaciones y Gastos del Estado con particulares.**

b) Ingresos * Bienes de la Admon.

* Bienes de Dominio Públi.

* Bienes Patrimoniales.

c) Operaciones de Deuda Pública—

Capital tomado a préstamo por el Estado.

* Lotería.

d) Monopolios Fiscales

* Tabaco.

2.- Deber Constitucional de Contribuir. Fundamento.

Art. 31 CE.— es el punto de partida para la elaboración del Derecho Tributario, se da cuando de todos contribuyan a los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica, mediante un sistema de tributación público inspirado en los principios de igualdad y progresividad que en ningún caso tendrá alcance confiscatorio.

El deber de contribuir es sinónimo de pagar tributos y engloba a los impuestos, tasas y contribuciones especiales. Los criterios constitutivos que confirman la contribución, son la capacidad económica, la igualdad en la imposición, la progresividad y que la contribución no tenga carácter confiscatorio.

El deber de contribuir surge del ejercicio de la potestad de establecer y exigir tributos o potestad tributaria que corresponde al Estado, las CC.AA. y a las Corporaciones Locales **Art. 133 CE.**

La actuación de este deber de contribuir corresponde a la Administración **Art. 103.1 CE.**

La impugnación de estos actos deberá hacerse mediante la jurisdicción contencioso-administrativa **Art. 106.1 CE.**

Fundamento: 3 Posiciones.

*1.— Antiguamente se sostuvo que era imperio del Estado, el súbdito debía pagar tributos, porque estaba sometido al Estado.

*2.— Más recientemente la doctrina ve el fundamento del tributo en la capacidad económica del sujeto, el que tiene riqueza, es el que tienen que pagar tributos.

*3.— Para algunos (cada vez más), el fundamento es la solidaridad financiera; se pagan tributos para contribuir y participar propiamente para que sean atendidas las necesidades de los demás mediante el gasto público.

3.- Relación Jurídica Tributaria y Procedimiento Impositivo.

Son los dos paradigmas o modelos teóricos para explicar la razón del tributo. El criterio de explicar el tributo mediante un paradigma o modelo teórico obedece a una concepción según la cual para el estudio del Derecho deben utilizarse los métodos y esquemas propios de las ciencias naturales puedan servir para el estudio del Derecho.

Teoría de la Relación Jurídica Tributaria (Obligación) * El Tributo está centrado en una obligación cuyo acreedor es el ente Público y un deudor particular, sujeto pasivo.

La administración acreedora es titular de un derecho subjetivo y el contribuyente tiene una obligación frente a ella, la de pagar el tributo.

Teoría del procedimiento de imposición: (Actos de la Administración) * el Tributo es un procedimiento administrativo, y por tanto, esta concentrado en un conjunto de actos de la Administración y también del Particular a través de los cuales se aplica el tributo, estos actos son resultado del ejercicio de la potestad tributaria o poder de establecer y exigir tributos a cargo del contribuyente.

Sería un error preguntarse cuál de los dos sectores individuales tiene la razón; para la comprensión del tributo es necesaria la concurrencia de ambas teorías, sólo contando con los dos, es posible llegar a una visión global y coherente del Tributo.

Parte General y Parte Especial del Derecho Tributario.

Parte Especial del Derecho Tributario; estudia cada tributo en particular, como por ejemplo, los elementos del I.R.P.F., sobre la renta de las personas físicas; elementos sobre el impuesto sobre el Patrimonio, etc.

Parte General del Derecho Tributario; elabora los conceptos comunes a todos los tributos (el hecho imponible, sujetos pasivos, base imponible, tipos de gravamen, etc....).

La aparición de las partes generales de cada rama del derecho obedece a la concepción del derecho como ciencia que debe seguir un método inductivo (Método Matemático), dirigido a formular ideas y principios, cada vez más generales.

En el Derecho Tributario, tal tarea viene facilitada por la existencia de normas comunes a todos los tributos, por ello la ley General tributaria ocupa el centro de la parte general del Derecho Tributario, como indica su nombre (LGT * normas Comunes).

4.- Interrelación entre las ramas o sectores del ordenamiento.

* * Destacar la idea de que el Derecho Tributario forma parte del Derecho Administrativo. La potestad tributaria se integra en el haz de potestades de que es titular la Administración, junto a la potestad expropiatoria, las demás, las liquidaciones de los Tributos revisten todos los caracteres de los actos administrativos. Y la jurisdicción competente es la Contencioso-administrativa, para resolver las impugnaciones relativas a los tributos.

* * Cercanía entre las ramas de la Administración; para los aplicadores del Derecho Tributario (Administración Pública y Tribunales), se hace particularmente visible la realidad de que todos los sectores del ordenamiento están interconectados y que en cierto modo en la aplicación del tributo confluyen todas las ramas del Derecho (Civil, mercantil, laboral, penal, procesal y constitucional), así:

- La constitución jurídica del Derecho Tributario, se hace desde la Constitución.
- Todas las normas, civiles, mercantiles, penales, laborales, con sustrato económico son susceptibles de ser sometidas a tributación y para determinar la tributación, había que identificar primero a la institución, lo que exigirá acudir a las normas que le sean propias.
- Por otra parte, respecto a los delitos contra la Hacienda Pública forman parte del Derecho Penal.
- En la impugnación de los Actos de los Tribunales, se utiliza la Jurisdicción Administrativa (Proceso Contencioso-Administrativo).

* * Principio de unidad del Ordenamiento Jurídico; hay que hacer tres matizaciones:

- Principio de unidad del ordenamiento jurídico, que llama a tener presente, que existen normas comunes a todas las ramas del derecho; [Ejem: normas sobre fuentes del Derecho].
- Llama a evitar que una rama del derecho se aplique de forma Independiente o aislada del resto del ordenamiento; error en el que en ocasiones se ha ceñido la construcción del Derecho Tributario.
- El Interprete debe de buscar la armonía al poner en relación normas de todas las ramas del Derecho, sin desconocer la individualidad o autonomía de cada una de ellas.

Tema 2º

Organización Territorial del Estado y Poder Financiero .

1.- Los Entes públicos territoriales y los Poderes públicos .

- **Ente Público Territorial.**– *Estado.

*CC.AA.

*Corporaciones Locales.

- **Poder Público.**– *Legislativo: establece el precepto.

*Ejecutivo: lo ejerce; el Gobierno y la Administración

que actúan, las Leyes.

*Judicial: lo ejercen los Tribunales de entre los cuales

los constitucionales, revisan los actos de la Administración y del gobierno.

- **Corporaciones Locales.**– Sólo tienen potestad reglamentaria que ejercen a través de sus ordenanzas locales, son titulares de autonomía (**Art. 140 CE**), pero sólo pueden expresarla en el nivel reglamentario, porque carecen de potestad legislativa.
- **Comunidades Autónomas.**– titulares de potestad legislativa, que ejercen las Cortes y las Asambleas Autonómicas. La Administración de Justicia es solamente competencia del Estado (**Art. 149.1.5º CE**).
- **Estado.**– Es el titular de los tres poderes o potestades, la legislativa, que ejercen las Cortes Generales (**Art. 66 CE**), la ejecutiva que ejerce el Gobierno (**Art. 97 CE**), y la Administración del Estado (**Art. 103.2 CE**), y el poder judicial que ejercitan los Juzgados y Tribunales y la Administración de Justicia (**Art. 149.1.5º CE**). Es competencia exclusiva del Estado y por ello, la última palabra en el derecho, la tiene siempre un órgano del Estado con la LGP * Ley General Presupuestaria.

2.- Poder Financiero y Hacienda Pública.

Poder Financiero * esta expresión tradicionalmente se ha utilizado para referirse al poder normativo en materia tributaria, y de el se pueden efectuar tres observaciones:

- a) El adjetivo financiero sólo designa las materias sobre las que recáe, pero sus características como poder normativo son generales.
- b) Sólo el Estado, las CC.AA, y las Corporaciones Locales tienen poder normativo, es decir, facultad de dictar normas generales, no las tienen los entes de la Administración Institucional.
- c) Las entidades locales carecen de potestad legislativa, sólo son titulares de potestad reglamentaria.

Por otra parte, como han señalado Martín Queral y Lozano Serrano, junto a las

competencias de normación o poder normativo, en materia financiera que comprende el nivel legal y el reglamentario. Hay que las potestades y competencias atribuidas a la Administración en materia financiera, esto es, la atribución de la potestad para la actuación de las normas.

Por lo tanto, en el campo del Tributo, se llama potestad tributaria, a la potestad para establecer tributos a los primeros y potestad de imposición o poder de exigir tributos a los segundos. Esto es las competencias atribuidas a la Administración para traducir con sus actos los tributos.

Hacienda Pública * Matices:

- * En sentido jurídico, es el conjunto de derechos y obligaciones de contenido económico que corresponden a un ente público, así lo dice el Art. 2 de la Ley General Presupuestaria, para la Hacienda del Estado.
- * En la expresión Hacienda Pública, quedan comprendidos también los ingresos públicos, como los gastos públicos y su presupuesto. Por ello, la expresión Hacienda Pública en su sentido jurídico tiende a corresponder con el Derecho Financiero.
- * Hacienda Pública se contrapone a la Hacienda Privada, así es pública por que es un ente público, así su operatividad sigue las reglas de actuación de los entes públicos.
- * Cada ente público territorial, tiene su propia aportación de ingresos y actos, por ello es oportuno deslindar las Haciendas del Estado de las de las CC.AA y de las Corporaciones Locales.
- * Además la expresión Hacienda Pública, también se utiliza para designar las disciplinas que estudian los recursos financieros y los gastos de los entes públicos, no desde una perspectiva jurídica, sino desde una óptica económica.

3.- El Estado y su Hacienda Pública.

La Expresión Hacienda Pública en el Derecho Positivo Español, concretamente en la Ley General Presupuestaria de 1977, y actualmente en el texto refundido de 1988, designa solamente a la Hacienda Pública del Estado.

La Ley General Presupuestaria, no era aplicable a las Entidades Locales y no hace referencia o mención a las CC.AA, porque en 1977, no las había

Hay que advertir que doctrinalmente la expresión de Hacienda Pública, se utiliza en un sentido amplio, para designar tanto a la del Estado como a las de las CC.AA, y a las de las Corporaciones Locales.

&Títulos competenciales del Estado relativos a su Hacienda.

1).– El Estado tiene competencia exclusiva para la regulación de las condiciones básicas que garanticen la igualdad de todos los Españoles en el ejercicio de todos los derechos y en el cumplimiento de los deberes Constitucionales. Este deber de contribuir, es uno de esos deberes Constitucionales, respecto de los cuales, el Estado viene obligado a garantizar la igualdad en su cumplimiento (**Art. 149.1.1 CE**).

2).– El Estado tiene competencia exclusiva sobre el régimen aduanero y arancelario, el régimen aduanero y arancelario, viene referido al comercio en su globalidad, por ello no se atribuyen competencias sobre él, a las CC.AA. y a las Corporaciones Locales. Por otra parte, la entrada de España, en la Comunidad Europea, ha traído el ejercicio conjunto de competencias relativas al régimen aduanero y arancelario. (**Art. 149.1.10 CE**).

3).– El Estado tiene competencia exclusiva sobre la Hacienda General y la deuda del Estado (**Art. 149.1.14 CE**). El alcance de la expresión de Hacienda General, no suscita dudas de que queda comprendida la Hacienda del Estado, las grandes dudas son qué competencias relativas a las Haciendas de las CC.AA, hay que entender comprendidas en la Hacienda General, sobre el que el titular de la competencia es el Estado.

&Recursos Financieros del Estado.

Desde el Derecho Positivo podemos acudir al **Art. 22 de la Ley General Presupuestaria** y nos dice que son derechos económicos de la Hacienda Pública:

- 1).– Los Tributos, clasificados en impuestos, contribuciones especiales, tasas y exacciones parafiscales.
- 2).– Los ingresos o rendimientos procedentes de su Patrimonio.
- 3).– Los productos de operaciones de su deuda pública y letras del tesoro, bonos del Estado, etc....
- 4).– Los demás recursos que obtenga la Hacienda Pública, entre ellos los derivados de los monopolios fiscales. (Lotería y Tabacos).

&Cuadro de Impuestos del Estado.

Directos.

- 1).– I.R.P.F.– Impuesto de la Renta de las Personas Físicas, regulado por la Ley 1998 y el reglamento del 99.
- 2).– Impuesto sobre el Patrimonio, regulado por Ley de 1991, que aun no tiene reglamento que la desarrolle.
- 3).– Impuesto de Sociedades, regulado por Ley de 1995 y reglamento de 1997.
- 4).– Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, regulados por Ley de 1987 y reglamento de 1991.

Indirectos

- 1).– Sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (regulados por el Texto refundido de 1993 y el reglamento de 1995).
- 2).– I.V.A. Impuesto sobre el Valor Añadido, regulado por la Ley de 1992 y su reglamento de 1992.
- 3).– Impuestos Especiales, regulados por Ley de 1992 y reglamento de 1995.
- 4).– Renta de Aduanas (las cuales se regulan por normas Comunitarias).
- 5).– Impuesto sobre primas del Seguro Ley del 96.

De ellos, el impuesto sobre el Patrimonio, el de transmisiones patrimoniales y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, son Tributos cedidos a las CC.AA., lo que significa, que los gestionaran por lo general las CC.AA., pero en su mayor parte están gestionados por el Estado, y por otra parte, a partir del 1 de Enero de 1997, se ha atribuido a ellas potestad legislativa en algunos puntos muy concretos de la regulación de estos impuestos. Caso especial es la cesión que se ha llevado a cabo por primera vez sobre una parte del I.R.P.F.

4.– Las Comunidades Autónomas y sus Haciendas.

La configuración Constitucional de las Haciendas de las CC.AA.

Se vertebra a través de dos coordenadas:

- 1).– Las CC.AA., gozan de autonomía financiera para el desarrollo y ejercicio de sus competencias, al tiempo que deben respetar los principios de coordinación con la Hacienda Estatal y solidaridad entre todos los españoles. (**Art. 156.1.**)
- 2).– Por otra parte el Estado tiene competencia exclusiva sobre la Hacienda General (**Art. 149.1.18 CE**), y por otra parte Mediante Ley Orgánica podrá regularse el ejercicio de las competencias financieras de las

CC.AA. (**Art. 157.3 CE**). Así lo ha hecho el Estado mediante la Ley Orgánica de financiación de las CC.AA (**L.O. 1980**).

Recursos financieros de las CC.AA.

Los recursos o medios financieros de las CC.AA, se mencionan en el Art. 157.1 CE y se regulan en la Ley Orgánica de Financiación de las CC.AA., de 1980 (a partir de ahora la LOFCA) y para clasificarlos podemos distinguir a partir del Art. 4 de la LOFCA:

Podemos distinguir los siguientes recursos autónomos:

- 1).– Ingresos procedentes de su patrimonio y demás de derecho privado.
- 2).– Sus propios impuestos, Tasas y Contribuciones Especiales.
- 3).– Tributos cedidos total o parcialmente por el Estado; a partir de 1997, la Comunidad Autónoma, tiene poder de decisión en algunos puntos de su Regulación.
- 4).– Los recargos sobre algunos impuestos del Estado.
- 5).– El producto de las operaciones de crédito, esto es, la Deuda Pública de las CC.AA.
- 6).– Sus propios precios públicos.

Recursos heterónomos sobre los que las CC.AA., no tienen competencia.

- 1).– Participación en ingresos del Estado (**Art. 13 LOFCA**).
- 2).– Las Asignaciones para garantizar un nivel mínimo en la prestación de servicios (**Art. 15 LOFCA**).
- 3).– Transferencias recibidas del fondo de compensación internacional (**Art.16 LOFCA**).

Por último el País Vasco y Navarra, tienen un régimen especial de concierto y convenio.

5.– Entidades Locales y sus Haciendas

A).– Municipio.

La constitución garantiza la autonomía de los municipios, que gozan de personalidad jurídica plena y su gobierno y su administración corresponde a su Ayuntamiento (**Art. 140 CE**).

Provincia.

Es una entidad local determinada por la agrupación de municipios, gozan de autonomía para la gestión de sus respectivos intereses (**Art. 137 CE**), y su gobierno y administración por lo general se encomienda a la Diputación Provincial. (**Art. 141 CE**).

Respecto a las Haciendas locales dice el Art. 142 CE, deberán disponer de los medios suficientes para el desempeño de las funciones que la Ley atribuye a las Corporaciones respectivas y se nutrirán fundamentalmente de tributos y de participación en los del Estado y de las CC.AA.

La Constitución no indica las funciones de las corporaciones locales, sino que hay que acudir a la LBRL de 1985 (Ley de Bases de Régimen Local) para conocerlas.

Las Haciendas Locales se nutrirán de Tributos propios y según el Art. 153.2 CE, las Corporaciones Locales podrán establecer y exigir tributos de acuerdo con la Constitución y las Leyes. Materia que se regula, por tanto, en la LBRL del 85 y sobre todo en la Ley reguladora de las Haciendas Locales de 1988 (es la que sigue vigente con sus respectivas modificaciones).

B).– Configuración Competencial de las Haciendas Locales.

Se vertebra en tres coordenadas:

1.– Municipio y Provincia, tienen autonomía financiera, para ser esta presupuesto de su autonomía política (Art 140 CE). Esto será afirmar las competencias de la entidad local ante el Estado y ante la CC.AA., a la que pertenecen.

2.– El Estado tiene competencia sobre la Hacienda Local que derivan de dos títulos competenciales – Hacienda General (Art. 149.1.14 CE).

– Bases del régimen jurídico de la Administración Pública (Art. 149.1.18 CE).

3.– Las CC.AA., a las que pertenecen las entidades locales también tienen competencias, sobre la entidad local, así según el Estatuto de Autonomía Valenciano de 1982 en su Art. 31.8, dice la Generalidad Valenciana, tiene competencia exclusiva en el régimen local sin perjuicio de la competencia del Estado, que se fundamenta en el Art. 149.1.18 CE (Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas).

C).– Recursos Financieros de las Haciendas de las Entidades Locales.

1.– Tributos Propios, clasificados en Tasa, contribuciones especiales e impuestos.

2.– Recargos, sobre los impuestos de las CC.AA o de otras Entidades Locales.

3.– Ingresos percibidos en concepto de precios públicos.

4.– Ingresos procedentes de sus Bienes Patrimoniales o demás de derecho privado.

5.– El producto de las operaciones de crédito (deuda Pública Local).

6.– Participación de los Tributos del Estado o de las CC.AA.

7.– Subvenciones.

8.– El Producto de las Multas o Sanciones en el ámbito de competencia de las Entidades Locales.

9.- Las demás prestaciones del Derecho Público.

Art. 2 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

D).- Cuadro de Impuestos Municipales. (Art. 60 Ley de Hacienda Local)

- 1).- Impuesto sobre bienes inmuebles; cuyo hecho imponible es el ser titular de un inmueble de naturaleza urbana o rústica o ser titular de un derecho real de usufructo o superficie relativo a un inmueble sito en el término municipal. (Art. 61 LHL).
- 2).- Impuesto sobre actividades económicas; cuyo hecho imponible es el ejercicio en el territorio nacional de una actividad empresarial, profesional o artística. (Art. 79 LHL).
- 3).- Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica; cuyo hecho imponible es ser titular de un vehículo de tracción mecánica apto para circular por las vías públicas. (Art.93 LHL).
- 4).- Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras; cuyo hecho imponible es realizar en el término municipal una construcción, instalación u obra para la que se exige la obtención de licencia de obra o urbanística (art101 LHL).
- 5).- Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana; cuyo hecho imponible es el incremento de valor que experimenta un terreno de naturaleza urbana y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de su propiedad o transmisión de cualquier derecho real de goce que recaiga sobre dicho terreno (Art 105).

Tema 3º

1º).-Los Tributos.

Los Tributos, son las cargas, exenciones y gravámenes.

A).- Concepto Constitucional de Tributo.

1.- El concepto de tributo debe ser elaborado tomando como punto de partida el Art. 31.1 CE, deber de contribuir de acuerdo con la capacidad económica a los gastos públicos .

El deber de contribuir se desarrolla mediante todos los tributos, esto es, Impuestos, Tasas y Contribuciones especiales que componen el Sistema Tributario.

2.- Los Tributos deben responder a los principios de capacidad económica, igualdad, progresividad y no confiscatoriedad; estos criterios están presentes no sólo en la regulación del Tributo, sino también en cada liquidación de él, igualmente pactada por la Administración, por que la liquidación no es sino la aplicación de esa regulación, en otro caso estaríamos ante la negación del orden Constitucional.

3.- Están destinados a sostener el gasto público; aquí subyace el fundamento del Tributo Servir para atender necesidades colectivas o comunes a todos y de los más necesitados (solidaridad financiera).

El destino de los gastos públicos se justifica a través de la ley de presupuestos y las leyes sobre créditos extraordinarios y suplementos de crédito, que son los que deciden el empleo que se ha de dar al dinero recaudado por los Tributos.

4.- El concepto de prestación patrimonial de carácter público es más amplio que el tributo. Art. 31.3 CE.

B).– Las Normas que establecen y regulan los Tributos

Desde un plano general.

- 1).– El deber de contribuir es desarrollado por el legislador mediante Leyes propias de cada tributo, esto es, las que regulan cada tributo en concreto y, por otra parte, mediante Leyes generales o comunes a todos los Tributos, así la LGT (Ley General Tributaria).
- 2).– El análisis normativo que de la norma, que instruye el tributo distingue entre derecho imponible, que es el presupuesto y la obligación tributaria, que es la consecuencia jurídica.
- 3).– Para la doctrina mayoritaria la norma que establece el deber tributario se completa con la norma que se aplica al que incumple dicho deber (Art. 77 y ss. De la Ley Tributaria).
- 4).– En cuanto que el derecho es actuado por la Administración, también forma parte de la regulación del tributo las normas que regulan los procedimientos de actuación del tributo.

2.– Tributos con fines no fiscales o extrafiscales.

(A).– Concepto y Admisión.

La doctrina ha distinguido entre tributos con finalidad fiscal que es el que tiene como finalidad que es el que tiene como fin el obtener un ingreso y tributos con fin no fiscal o extrafiscal, que tiene como finalidad un determinado objeto económico o social.

Su admisibilidad quedó sentada en la STC 37/1987, de 26 de marzo, en la que se dice que es cierto que la función extrafiscal del sistema tributario no está explícitamente reconocida en la CE, pero dicha función puede derivarse de los principios rectores de la política social y económica, señalada en los arts. 40.1 y 130.1 CE.

Ejem: El Impuesto sobre tierras infrautilizadas aprobado por la Ley Andaluza de 1984, que grava las tierras sin cultivos, impuestos sobre solares, que grava los solares que estén sin edificar.

Dado que tanto el sistema tributario como cada figura tributaria concreta, forman parte de los instrumentos de que dispone el Estado para la consecución de los fines económicos y sociales constitucionalmente ordenados.

(B).– La Capacidad Económica. Riqueza potencial .

En la regulación de los tributos extrafiscales siempre concurren algunas circunstancias que en sí es ajena a la riqueza manifestada en el hecho imponible, por ejem: la titularidad de un solar no edificado que era el presupuesto del antiguo impuesto de solares o la titularidad de una tierra no cultivada.

Para justificarlo el Tribunal Constitucional, ha acudido al concepto de riqueza potencial, por ejemplo el rendimiento óptimo de la tierra (o dicho de otra manera el rendimiento que se ha dejado de obtener por no cultivar, o en el supuesto de un solar por no edificar,...).

El problema es que la pretendida riqueza potencial nada nos dice sobre la riqueza real. Si la tierra hubiese sido cultivada este año podría haber dado una gran cosecha o menor cosecha, o haberse perdido todo el cultivo y producir pérdidas.

La riqueza potencial, queda al margen de la realidad, por ello ha dicho Sainz de Bujanda que la carga fiscal no puede sacrificarse para el logro de otros fines por muy elevados y atractivos que estos sean.

(C).– La Doble Imposición.

La discusión sobre ello se ha centrado en el respeto del principio de capacidad económica. También porque estos tributos por lo general inciden sobre formas de riqueza que ya están gravadas en otros impuestos.

El Tribunal Constitucional, ha dicho que en relación con una misma materia impositiva, el legislador puede seleccionar distintas circunstancias que den lugar a otros tantos hechos impositivos determinados, a su vez, de figuras tributarias diferentes .

Ahora bien, para conocer la riqueza que es gravada, a veces no basta con atender a las normas sobre el hecho imponible, sino que se debe acudir también a las normas sobre la base imponible pero sobre todo si se grava una misma materia impositiva, se corre el riesgo de incurrir en doble imposición porque en suma se está gravando siempre lo mismo.

(D).– Logro finalidad que se pretende.

Los Tributos con fines no fiscales encierran la paradoja de que son pagados por aquellos que no cumplen con el objeto extrafiscal que se pretende conseguir, así paga el impuesto sobre tierras infrautilizadas el que no cultiva la tierra, esto es, el que no cumple con los objetivos de la Reforma Agraria Andaluza.

Además aunque los rendimientos obtenidos en la recaudación del tributo estén afectados (designados) a la reforma agraria, sigue siendo cierto que el contribuyente del impuesto no ha cumplido con los objetivos de la Reforma.

Que pague el que incumple, es lo que ha hecho pensar a algunos, que se trata de una sanción. El primer problema para ello está en que la Ley no tipifica dicho incumplimiento como infracción.

3).– Exacciones y Tasa Parafiscales.

(A).– Etimología y Rasgos Característicos.

Exacción parafiscal etimológicamente indica exacción al margen del Fisco. La doctrina entiende que son las gravámenes que no se ajustan al régimen jurídico propio de los Tributos.

Rasgos Característicos

- 1).– No haber sido establecidos por normas de rango legal, sino por normas reglamentarias.
- 2).– No siguen las reglas propias de los Tributos, así desconocen el principio de capacidad.
- 3).– No son gestionadas por el Ministerio de Economía y Hacienda, sino por Ministerios distintos.
- 4).– No son ingresadas en el tesoro público.
- 5).– Por no ser ingresadas en los Presupuestos Generales del Estado.
- 6).– Por carecer de aceptación genérica a los Gastos Públicos, por estar destinadas a un gasto determinado.

(B).– Legislación Ordenadora y Constitución Española.

A partir de la Ley de Tasa y exacciones parafiscales de 1958 y en otras Leyes posteriores como la Ley de

Reforma del sistema Tributario de 1964, la ley de Retribución de los Funcionarios de la Administración Civil del Estado de 1965, y la Ley General de Presupuestos de 1977, se intentó con ello su ordenación jurídica, pero siempre se hizo de modo parcial e inacabado.

Por otra parte, la CE de 1978, ha establecido el principio de reserva de Ley para todas las prestaciones patrimoniales de carácter público (art.31.3 de la CE), y el principio de universalidad presupuestaria (Art. 134.2 de la CE), según el cual, todos los gastos públicos deben ser recogidos en la Ley Presupuestaria General del Estado.

Partiendo de la Universalidad, llegamos a que cualquier figura creada después de la CE. Con rasgos parafiscales, sería **Inconstitucional** sin más. Sin embargo el Tribunal Constitucional ha dicho que el principio de reserva de Ley, no es exigible a normas aprobadas con anterioridad a la CE., esto es, normas preconstitucionales. Por ello, subsisten todavía tasa y exacciones aprobadas por Decreto en los años 60. Lo que ya no cabe es una exacción aún regulada antes de la CE. Que no se ingrese en el tesoro, esto es, que afluya a los Presupuestos Generales del Estado.

4).– Los Impuestos y su Clasificación.

(A).– Concepto de Impuesto (ART. 26.1.d. LGT).

El Concepto de impuesto según el Art. 26.1.d de la Ley General Tributaria, nos dice son impuestos, los tributos 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 como consecuencia de la posesión de un patrimonio, la circulación de los bienes o la adquisición o gasto de la renta .

La clasificación mira el hecho imponible de cada uno de los impuestos; respecto al impuesto el Art. 26. Da dos notas:

- 1ª)– Común al genero tributario, su hecho imponible está constituido por una manifestación de capacidad contributiva. Si bien, ésta tras la CE. Debe predicarse de todos los Tributos. Está claro que se presentan por antonomasia en los impuestos atendida su propia configuración. Ejem: IPRF. Hecho Imponible, es obtenido de ingresos de las Personas Físicas del 1–1 al 31 del 12.
- 2ª)– Una nota diferencial frente a tasa y contribuciones especiales, sin contraprestación. Lo cual se ha interpretado como la diferencia frente a tasas y contribuciones, en las que la Administración realiza una actividad o presta un servicio. En el pago del impuesto por si mismo no da derecho al contribuyente a la prestación de una actividad por la administración.

(B).– Clases de Impuestos.

Directos e Indirectos, donde existen varios sectores doctrinales y existen dos criterios que encontramos para formular la distinción:

1º).– Sostenidos por Ferreiro, consiste en atender a la riqueza gravada.

- Directos.– son los que gravan índices directos o mediatos de riqueza, esto es, la obtención de renta y la posesión de un patrimonio.
- Indirectos.– son los que gravan índices indirectos o mediatos de riqueza, por ejemplo, la circulación de bienes o el consumo de renta. Transmisiones Patrimoniales.

2º).– Sostenidos por Saiz de Bujanda, distingue: métodos impositivos directos e indirectos:

- Directos.– La norma no prevé que el sujeto pasivo pueda resarcirse de la obligación de pago con cargo a otra persona. Ejem: I.R.P.F.
- Indirectos.– el sujeto pasivo puede resarcirse de la obligación de pago con cargo a otra persona. Ejem: I.V.A.

En el método impositivo indirecto se prevé la repercusión de la carga tributaria y en los directos no. Ejemplo claro del indirecto es el I.V.A.

Distinción entre impuestos personales y reales, y objetivos y subjetivos.

- a) Personales, Aquel cuyo presupuesto o hecho imponible sólo puede concebirse por referencia a una persona determinada. Ejem: IRPF
- b) Subjetivo, Aquel cuyos elementos de cuantificación se acomodan a las circunstancias personales, por ejemplo; hijos a su cargo, ascendientes a su cargo, gastos de enfermedad, etc.... del sujeto pasivo.
- c) Reales, el que mira a la cosa y su presupuesto puede ser concebido sin referencia a ningún sujeto. Ejem: Impuestos sobre importaciones de bienes.
- d) Objetivos, es el que no atiende a las circunstancias personales para determinar la cuota tributaria.

Históricamente estas distinciones se han hecho en el ámbito de la imposición directa relativa a la renta de la persona física, donde se ha pasado de impuestos reales o de producto y objetivos sobre cada fuente de renta a un único Impuesto sobre la Renta de las personas Físicas de carácter personal y subjetivo en la Ley 1978.

Después en un proceso de generalización estas distinciones se han aplicado a los demás impuestos. Por último, el principio de capacidad en cuanto significa atender a la riqueza de la persona, pone en cuestión a los impuestos reales y objetivos.

Impuestos periódicos e instantáneos.

En los periódicos Su presupuesto (hecho imponible), goza de continuidad en el tiempo. El legislador lo fracciona y a cada fracción asigna una obligación tributaria. Ejem: Impuestos sobre sociedades.

En los Instantáneos Su presupuesto se agota en un momento o en un periodo sin poder prolongarlo. Esta distinción queda relativizada si se tiene en cuenta que incluso las consignaciones periódicas se devengan en un momento determinado, por ejemplo el I.R.P.F. es considerada periódico.

Impuesto de Declaración Periódica que se devengan instantaneamente pero en masa por eso se declara periódicamente Ejem: el I.V.A.

5).– Las Contribuciones Especiales.

[A] – El hecho imponible y el sujeto pasivo.

El hecho imponible se regula en el Art. 16.1c de la Ley General Tributaria y para las Haciendas Locales en la Ley Reguladora de las Haciendas Locales en su Art. 28 de LRHL.

Del Art. 26.1c de la LGT, se destacan dos notas que han de concurrir:

- Qué el Ayuntamiento realice una obra o establezca o amplíe un servicio público.

- Qué en consecuencia, el sujeto pasivo obtenga un beneficio o aumento en el valor de sus bienes.

Ejemplos: – Abrir una calle o una Plaza.

- Pavimentar la calzada.
- Instalar una red de distribución de agua.
- Instalar una red de alcantarillado.
- Establecer alumbrado público.
- Construir un embalse o canal, etc.

A diferencia del impuesto en la contribución especial la Administración realiza una actividad (hace una obra o crea un servicio).

A diferencia de la tasa, el hecho imponible de una contribución es crear un servicio (y no el prestarlo), o hacer una obra pública.

Los Sujetos pasivos: son las personas especialmente beneficiadas por la realización de la obra o por el establecimiento o ampliación de un servicio (Art. 30 LRHL). Específicamente se exige que se produzca un beneficio especial para determinados sujetos.

[B] – Base imponible y criterios de reparto.

Se plantea; ¿Cómo determina el Ayuntamiento la cantidad a pagar por cada sujeto pasivo? Por una parte la base imponible de las contribuciones (Art.31), será como máximo el 90% del coste de la obra soportado por el Ayuntamiento, por ejemplo: Una obra de 10.000.000, el Ayuntamiento puede decidir que la base imponible sea el 85%.

Conviene indicar que base imponible significa aquí la base del coste de la obra que va a ser financiada con contribuciones. (Usualmente se entiende por base imponible la medición de la riqueza manifiesta individualmente por el sujeto pasivo al realizar el hecho imponible).

Por otra parte se establecen cuatro criterios o módulos de reparto (Art. 32):

- 1.– Los metros lineales de fachada de los inmuebles.
- 2.– La superficie del inmueble.
- 3.– El volumen edificable del inmueble.
- 4.– El valor catastral del inmueble en el Impuesto sobre bienes inmuebles.

El Ayuntamiento puede aplicar estos criterios conjuntamente o por separado, y ha de tener en cuenta la clase y naturaleza de las obras, suele tomar uno de ellos.

[C] – El Devengo.

El devengo en las contribuciones especiales se produce:

- 1.– En el momento en el que las obras se hayan ejecutado o el servicio haya comenzado a prestarse.
- 2.– Si las obras fueran fraccionables, el devengo se producirá desde que se haya ejecutado las

correspondientes a cada tramo o fracción de obra.

- 3.– El momento del devengo se tendrá en cuenta a los efectos de determinar la persona obligada al pago. Art.33.3.
- 4.– Una vez aprobado el acuerdo de imposición y ordenación, se podrá exigir por anticipado el pago de las contribuciones en función del coste previsto para el año siguiente, a quienes figuren como sujeto pasivo en el acuerdo de ordenación (Art. 33.2)

[D] – Procedimiento de ordenación de imposición de imposición de las contribuciones.

- [1].– El acuerdo de ordenación es de inexcusable adopción. El contenido del acuerdo debe comprender el coste previsto de las obras, la base imponible y los criterios de reparto, y hasta que no esté aprobado el acuerdo de ordenación, no pueden ejecutarse las obras. (Art. 34. 2 y 3).
- [2].– Una vez aprobado el acuerdo de imposición y ordenación, el Ayuntamiento podrá exigir el pago de las contribuciones por anticipado en función del importe previsto para el año siguiente con un límite, no puede exigirse el anticipo de una nueva anualidad sin que hayan sido ejecutadas las obras para las cuales se exigió el anticipo correspondiente.
- [3].– Una vez finalizada la realización total o parcial de las obras, se procederá a señalar los sujetos pasivos, la base y las cuotas individualizadas definitivas, girando las liquidaciones que procedan y compensando como entrega a cuenta los pagos anticipados que se hubieran efectuado. Art. 33.5 LRHL.

6).– Las Tasas.

[A] – Hecho imponible y Sujeto Pasivo.

• Concepto.

El concepto de tasa lo da el Art. 26.1 a de la Ley General Tributaria., y el Art. 6 de la Ley de Tasas y precios Públicos de 1989. Reformada en 1998.

La redacción original decía; que su hecho imponible consistía en la utilización del dominio público la prestación de un servicio público o la realización por la Administración de una actividad que se refiera, afecte o beneficie de modo particular al sujeto pasivo.

Con posterioridad la Ley de Tasas y Precios Públicos de 1989 opera el desdoble entre las Tasas (art.6), y precios públicos (Art.24). De manera que un amplio grupo de supuestos pasa a ser calificado como de precios públicos. Ejemplo de Tasas son los que cobran por la expedición de licencias, visados, matrículas o autorizaciones administrativas. Y también por inscripción o anotación en Registros oficiales o públicas.

(b).– Circunstancias.

Que la solicitud venga impuesta por precepto legal.

Que el servicio sea imprescindible.

Que el servicio no sea prestado por el sector privado (Ejem. Licencia Urbanística).

Cuando concurran una de las tres circunstancias, en la actividad de la Administración, se devengará una tasa.

Procederá la devolución de las Tasa que se hubieren excedido cuando se realice su hecho imponible por causas no imputables al sujeto pasivo (Art. 12 Ley de Tasas y Precios Públicos).

(c).– Sujetos Pasivos.

Son las personas a quienes afectan o benefician personalmente o a sus bienes los servicios o actividades públicas que constituyen su hecho imponible Art.16 LTPP.

La tasa se diferencia del impuesto, en que el hecho imponible de éste, no comprende ninguna actividad de la Administración.

Se diferencia de la contribución especial, en que en la tasa la administración, no realiza una obra pública, ni crea, ni amplía un servicio público sino que lo presta.

[B] – Devengo de la Tasa.

Las Tasas podrán devengarse según la naturaleza de su hecho imponible:

- Cuando se inicia la prestación del servicio o se realice la actividad.
- Cuando se presente la solicitud que inicie la actuación o expediente (Art. 15.1).

Parece que esta regulación está pensando en figuras concretas de tasas y prevé 3 soluciones:

- 1).– Cuando se presenta la solicitud.
- 2).– Cuando se inicia la prestación.
- 3).– Cuando se haya realizado la actividad.

Por otra parte, se prevé el deposito previo de la tasa esto es, la exigencia de pagar antes de iniciarse la actividad de la Administración.

[C] – Determinación normativa del importe de la Tasa.

Existen tres ideas:

a).– Entre los precios y estudios previos deberá figurar una memoria económica–financiera sobre el coste del servicio o actividad, y la justificación de la cuantía de la tasa propuesta. La ausencia de esta memoria determina la nulidad de pleno derecho de la disposición Art. 20 LTPP.(Ley de Tasa y Precios Públicos).

b).– El importe estimado de las tasas por la prestación de un servicio o actividad no podrá exceder en su conjunto del coste real o previsto del servicio o actividad, y en su defecto, del valor de la prestación recibida Art. 19 LTPP.

c).– Respecto a las Tasas por utilización y aprovechamiento de bienes del dominio público, para fijar su importe, se tendrá en cuenta como referencia el valor del mercado o según su utilidad pública correspondiente a la actividad derivada Art.19.1 LTPP.

[D] – Procedimiento de Gestión de las Tasas.

Se regulan en la Ley General Tributaria, y sus normas de desarrollo, esto es, en el Reglamento General de distribución de tributos, Reglamento General de recaudación, etc.

Modos de Gestión, se mencionan tres:

- 1º).– Por operaciones de autoliquidación a cargo del sujeto pasivo Art. 23 LTPP.
- 2º).– Por liquidación correspondiente al alta en un registro, padrón o matrícula de contribuyentes, y notificación colectiva de las sucesivas liquidaciones (esto en las tasas de devengo periódico) Art. 15.2 LTPP.
- 3º).– Aunque no se menciona explícitamente entiendo que pueden gestionarse por liquidación de la Administración; tanto previa solicitud del interesado como de oficio, en ambos casos con base en la L.G.T.

Las tasas las gestionan el Ministerio de Economía y Hacienda (Art. 22). Resuena aquí el hecho de la lucha contra la parafiscalidad que eran tasas gestionadas por órganos no pertenecientes al Ministerio de Economía y Hacienda.

7).– Prestaciones Patrimoniales de carácter Público.

Actualmente el Art. 31.3 de la Constitución, dice que sólo podrían establecerse prestaciones patrimoniales de carácter público con arreglo a la Ley.

Concepto: Este esta construido por el Tribunal Constitucional en STC nº 185 de fecha 14 de Diciembre de 1995. Se parte de la solicitud del particular a la Administración, de la realización de una actividad o la prestación de un servicio, por lo que el particular deberá abonar la prestación. El TC ha llegado a la conclusión de que la nota distintiva fundamental del concepto de prestación patrimonial de carácter público es la coactividad, en ella ha sido coactivamente impuesta Son prestaciones coactivamente impuestas:

- 1).– Aquellas en que la realización del supuesto de hecho es obligatoria.
- 2).– Aquellas en que la constitución de la obligación es obligatoria.
- 3).– Aquellas relativas a un servicio o actividad solicitado a la Administración; es considerado irrenunciable o imprescriptible, esto es, objetivamente indispensables para poder satisfacer las necesidades básicas de la vida personal o social, por ejemplo: los servicios públicos prestados por organismos autónomos de correos y telégrafos.
- 4).– Aquellos derivados de un servicio o actividad realizada por el ente Público en posición de monopolio de hecho o de derecho.

El Significado de Carácter Público de la Prestación.

El sometimiento de la relación obligacional a un régimen de derecho público, esto es, que la Administración, esté dotada de la potestad de ejecutoriedad o autotutela para ejecutar la obligación incumplida, no es suficiente para considerar que estamos ante una prestación patrimonial de carácter público. El concepto no puede ser identificado con el ingreso de derecho público.

Relación entre prestación patrimonial de carácter público y Tributo.

Hay autores que han identificado el concepto de prestación patrimonial de carácter público con el Tributo. La consecuencia principal de esta tesis sería la operatividad del principio de capacidad económica en todas las prestaciones patrimoniales de carácter público.

Sin embargo, para un amplio sector doctrinal y para el Tribunal constitucional, la relación entre prestación patrimonial de carácter público y el Tributo es de género a especie, todos los tributos son prestaciones

patrimoniales de carácter público que no son Tributos.

La realidad es que el concepto de prestación patrimonial de carácter público se ha constituido sobre la imane del Tributo; el TC lo ha hecho a partir de la reserva de Ley Tributaria e incluso ha tenido el lapsus freudiano de escapársele la expresión hecho imponible, para referirse al presupuesto de la imposición, pero a pesar de todo esto no podemos identificar totalmente los dos conceptos.

Prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias.

Desde el punto de vista constitucional, tras la Constitución de 1978, conviene señalar la diferencia entre las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias respecto de los Tributos. Para las primeras, no rige el principio de capacidad económica ni el de progresividad. Si rige la reserva de Ley (Art. 31.3 CE) y si rige el principio de igualdad (Art.14 CE), en el sentido de igual prestación debe corresponderle igual obligación.

Prestaciones patrimoniales y personales.

El Art. 31.3 CE reserva a la Ley tanto unas como otras. La doctrina mayoritaria las ha distinguido atendiendo a la patrimonialidad de su objeto. Desde ésta perspectiva serían personales las que no tengan un objeto patrimonial, por ejemplo, el deber de prestar el servicio militar.

También se refiere a la prestación personal el Art. 118 de la LRHL de 1988, que menciona estas prestaciones junto al transporte e indica que determinados Ayuntamientos podrán imponerlos para la realización de obras públicas de competencia municipal.

Hay que mencionar sin embargo, que otros autores, entre ellos Ferreiro, no contraponen las prestaciones patrimoniales a las personales y así, consideran que es prestación personal el deber de declarar en un impuesto.

8).– Los Precios Públicos.

[A] – Fuentes y Ámbito de aplicación.

Como ha dicho el TC, la ley de Tasas y Precios Públicos de 1989, desdobra el contenido de lo que antes eran sólo tasas (texto del 63). El Art. 24.1 de la Ley de Tasas y Precios Públicos (a partir de ahora LTPP), introduce el concepto de precio público y establece que tendrán la consideración de precios públicos las contraprestaciones pecuniarias que se satisfagan por:

- Son la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público.
- Las prestaciones de servicios y entregas de bienes efectuados por los servicios públicos postales.
- La prestación de servicios o realización de actividades en régimen de derecho público cuando concurren las circunstancias siguientes:
 - 1– Qué los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción obligatoria.
 - 2– Qué los servicios o actividades sean susceptibles de ser prestados por el sector privado.

La Ley de Tasas y Precios Públicos del 89 deja el correlativo concepto restringido de Tasa, recogido en su Art. 6. Pues bien, la STC 185/95 del TC, ha descolgado a su vez los precios públicos recogidos en el original Art. 24 de la LTPP. formando dos grupos:

- **1 Grupo** Son los supuestos que subsisten del Art. 24 de la LTPP, tras su parcial anulación por el TC,

esto es, la prestación de servicios o realización de actividades efectuadas en régimen de derecho público cuando concurren las dos circunstancias siguientes:

Que los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción obligatoria por los administrados.

Que los servicios o actividades sean prestados por el sector privado.

Para el TC, estos supuestos son prestaciones patrimoniales de carácter público, no sujetos a reserva de Ley, por lo cual el TC, da un salto en el vacío porque no se sabe jurídicamente que son. La regulación de los artículos 25 á 27 y disposición transitoria 7ª de la Ley de Tasas y Precios Públicos, hay que entenderla referida solamente a ellos.

- **2 Grupo** Formado por los impuestos que han sido extraídos por el TC de la redacción del Art. 24 de la LTPP. , por ser prestaciones patrimoniales de carácter público reservados a la Ley (art. 31.3 CE), que deben ser regulados por norma de rango legal. Como la LTPP, no llena los requisitos de la reserva de Ley es por lo que el TC, anuló su mención en ella.

Junto a estos supuestos hay que ubicar los precios públicos relativos a servicios esenciales, esto es, justicia, educación, sanidad, protección civil y asistencia social relacionados en el Art. 5 de la LTPP. Tras la STC 185/95, estos precios públicos quedan sin regulación de carácter general (ver STC 185/95).

[B] – Momento para su exigencia.

- 1).– Los precios públicos podrán exigirse desde que se efectúe la entrega de bienes o se inicie la prestación de servicios que justifican su exigencia (Art. 27.1).
- 2).– Podrá exigirse la anticipación o depósito del importe total o parcial de los precios públicos (Art. 27.4).
- 3).– Cuando por causas no imputables al obligado al pago del precio, no se realice la actividad o no se preste el servicio, procederá la devolución del importe que corresponda. (Art. 27.5).

[C] – Fijación de la cuantía del Precio Público.

¿ Qué órganos pueden fijarlo ¿

- a) – El departamento Ministerial del que depende el órgano o ente que ha de percibirlos y a propuesta de estas. Art. 26.1
- b) – El órgano autónomo de carácter comercial, industrial o financiero que los perciba, previa autorización del Ministerio o departamento al que esté adscrito.

Respecto a la cobertura del coste del beneficio, los precios públicos se establecerán a un nivel que cubra como mínimo los costes económicos originados por la realización de las actividades o la prestación de los servicios, o bien por el que resulte equivalente a la utilidad de que cuando existan razones sociales, benéficas, culturales o interés público, podrán señalarse precios públicos que resulten inferiores a dichos parámetros. (Art. 25.2).

Además toda propuesta de fijación de precios públicos deberá ir acompañada de una memoria económico-financiera, que justifique el importe de los mismos que se propongan. Viendo que la consecuencia de la ausencia de esta memoria entiendo que es la nulidad de pleno derecho de la disposición por vulnerar la LTPP y ello, con fundamento en el Art. 66.2 de la LRJAP y PAC de 30/1992.

[D] – Actuación – Exigencia de Precio Público.

¿ Quién administra el precio público?

Lo hara el organismo, servicio, órgano o ente que vaya a percibirlo. Se señala así otra diferencia con las tasas.

Respecto a su ejecutoriedad, las deudas por precios públicos, podrán exigirse mediante el procedimiento administrativo de apremio cuando hayan transcurrido 6 meses desde su vencimiento sin que se hayan podido conseguir su cobro a pesar de haberse realizado las gestiones oportunas.

Además el órgano que administra el precio, puede solicitar del Ministerio de Economía y Hacienda, el ejercicio de la potestad de apremiar la deuda (Art. 27.6 LTPP).

En lo demás, hay que acudir a la LGP, en particular a los preceptos relativos a los ingresos o deudas de derecho público.

Como punto de partida no puede acudirse a la LGT, la cual, no es mencionada por la LTPP, y porque además el precio público legalmente no es un tributo.

[E] – Fuentes y ámbito de aplicación.

A los precios públicos del Estado es aplicable la LTPP. En lo no previsto sobre administración y cobro hay que acudir a la LGP (texto refundido de 1988), y con carácter supletorio la LTPP., se aplica a las CC.AA. y Haciendas Locales (disposición adicional 7 de la LTPP).

[F] – Naturaleza del Precio Público.

1).– Tesis de la Naturaleza Tributaria.

Para un sector doctrinal el precio público, pese a que el legislador diga lo contrario tiene naturaleza tributaria.

- Es una obligación legal, la realización de un presupuesto obliga al pago del precio.
- No concurre ninguna diferencia esencial entre Tasa, incluso impuestos que eran Tasas en 1963, pasaron a ser precios públicos.
- Están reservados a la ley por ser en todo caso prestaciones patrimoniales de carácter público.

Consecuencias de esta tesis:

- Se les deberá aplicar el principio de capacidad económica.
- Se le aplicarán las reglas de la LGT, sobre infracciones y sanciones (Art.77 y ss).
- Tendrán aplicación los preceptos sobre prescripción del tributo (Art.64 á 67 LGT).

2).– Tesis que niega la Naturaleza Tributaria.

- Por su configuración legal, los precios públicos no son tributos y son diferentes a las tasas y no son aplicables.
- Para el TC, no son prestaciones patrimoniales de carácter público, el TC extrajo del concepto de precio público los supuestos regulados en la Ley de Tasas y Precios Públicos que consideró que eran prestaciones de carácter público. Art. 31.1 CE

- Son ingresos o recursos de derecho público, esto es, aquellos mencionados en el Art. 31 y 32 de la Ley General Presupuestaria.

3).– Consecuencias de esta Tesis.

- No son aplicables los preceptos de la Ley General Tributaria sobre infracciones y sanciones (Art. 77y ss.)
- La prescripción se rige por el Art. 40 de la Ley General Presupuestaria, por tanto el plazo será de 5 años y para la facultad de liquidar se computará desde el día en que el derecho pueda ejercitarse y para la facultad del cobro desde la fecha de su notificación.
- El interés de demora se regula por el Art. 36 LGP, por tanto su importe será el interés legal del dinero vigente ese día y se contará desde el día siguiente a su vencimiento.

Conclusión:

Todos los tributos son prestaciones patrimoniales de carácter público y son ingresos de Derecho Público.

La prestación patrimonial es un concepto más amplio que el de tributo y los ingresos de Derecho Público, es un concepto aún más amplio que el anterior.

[Ley General Presupuestaria]

[G] – Los Ingresos o recursos de Derecho Público.

Es un concepto que se contrapone al de ingresos del Derecho Privado, punto de partida legal Art. 31 L.G.T.

Las prerrogativas de la Administración, en relación con estos recursos, son los que están recogidos en el Art. 32 de la LGT, de entre las que destacan la vía de apremio, en los ingresos del Derecho Privado. La Administración habrá de remitir a los Tribunales Civiles, para que estos declaren su Derecho y decreten su ejecución forzosa, Ejem: en los Ingresos derivados de la utilización por un particular de bienes patrimoniales de la Administración.

Recurso de Derecho Público es un concepto más amplio que el de tributo, y también más que el de prestación patrimonial de carácter público.

Tema 4º

Los Principios y Criterios Constitucionales.

[1] – Criterios sobre el reparto de la Carga Tributaria.

La doctrina suele distinguir entre principios materiales y principios formales dentro de los que recoge la Constitución Española.

- Principios Formales son los que se refieren a la actuación de producción de las normas, esto es, las reglas sobre las fuentes del Derecho.
- Principios Materiales o Sustantivos, son los que se refieren al contenido de las normas, esto es, la configuración de su presupuesto y sus consecuencias.

Esta distinción como punto de partida se hace pensando en el legislador; en este tema cuatro solo estudiaremos los principios materiales.

[2] – **Capacidad Económica del Sujeto.**

– **El Art. 31.1 de la CE.** Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica, mediante un sistema tributario justo, inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio .

– Por ello, la capacidad económica del sujeto está en el centro del tributo. Es la riqueza de la persona y debe quedarse de modo que pague más el que más tiene.

– Algunos han distinguido entre capacidad absoluta, determinar quien tiene y quien no tiene riqueza y capacidad relativa, determinar en que medida tiene que tributarla uno.

– A veces se llama capacidad económica a la riqueza que tiene el sujeto y capacidad contributiva a la parte de esa riqueza con que contribuye pero ambas expresiones se utilizan indistintamente para designar ambas cosas.

– Es tradicional clasificar los índices de riqueza, en índices directos, a obtener renta o tener un patrimonio e índices indirectos que son el consumo de bienes y el tráfico de bienes.

– **Ambito objetivo.**

Su ámbito objetivo de aplicación es toda contribución, esto es, todos los impuestos, todas las contribuciones especiales y también todas las tasas.

Es en el campo de las tasas donde mayor dificultad suscita la plasmación del principio de capacidad económica. Bien cierto es que las tasas son tributos, el criterio de capacidad económica del Art. 31.1 CE también se refiere a ellas. Este criterio de capacidad en cuanto es igual para los tributos autonómicos, locales y estatales.

– **Mínimo Exento.**

Tradicionalmente se ha considerado que el tributo no debe gravar el mínimo de subsistencia, esto es, los medios económicos indispensables para la subsistencia de la persona (también se le ha llamado mínimo imponible o mínimo exento). Y se ha entendido que es una exigencia primaria del principio de economía.

Ha señalado Casado Ollero, que el concepto de mínimo no susceptible de imposición, encierra un contenido mucho más amplio que el significado por el mínimo físico o vital de existencia. Y deberá determinarse en función de la garantía de los derechos económicos y de los objetivos económico–sociales proclamados por las Constitución Española.

Por otra parte, ha indicado Griziotti, que la expresión mínimo de existencia corresponde a la necesidad colectiva de que cada individuo pueda disponer libremente de rentas necesarias para poner en valor al hombre; considerando como elemento de la potencia nacional y de la vida social, añadiendo que por el criterio de la solidaridad se llega a la exención del deber financiero de las personas que aun siendo favorecidas por los beneficios de gastos públicos no presentan capacidad contributiva.

En suma, el mínimo exento se define por la ausencia de capacidad económica, y la solidaridad indica la razón del que está en esa situación no contribuya. En conclusión, el mínimo exento se define por la ausencia de capacidad económica. Y la solidaridad indica la razón del que está en esa situación no contribuye.

– Significado Positivo.

Respecto de cada tributo específico la capacidad económica del sujeto debe estar presente en cada uno de sus elementos, de este modo:

Sólo se puede configurar y calificar como hecho imponible de un tributo, un hecho, acto, o negocio jurídico que revele o manifieste la riqueza del sujeto.

Base imponible debe medir o cuantificar esa riqueza.

Tipo de gravamen, señalara la parte de riqueza con que se contribuye.

Sujeto pasivo, es el titular de la capacidad económica gravada por el hecho imponible y por ello es el obligado al pago del tributo.

En suma: obligación tributaria puesta a cargo del sujeto pasivo se configurará desde la riqueza manifestada por este al realizar el hecho imponible.

Capacidad de aplicación del Tributo, impuesto sobre plusvalías, regulado en el texto refundido de la Ley del Régimen Local de 1986, grava la igualdad del valor del inmueble entre lo que valía cuando se adquiere y cuando se transmite (vende).

En este período lo que se han Se toma como precio inicial el de 1984 se valores básicos inmuebles. está tributando por todo lo anterior.

1984 1989 1990

[2º] – Igualdad en la Tributación.

Elementos del juicio de igualdad; Los términos de comparación que son los dos supuestos que son comparados, si los términos no son homogéneos se rechaza el juicio de igualdad.

Justificación objetiva y razonable; de la diferencia de trato; si concurre una justificación objetiva y razonable no hay discriminación aunque el trato sea diferente, por ello la discriminación es la disparidad de trato de supuestos iguales que carecen de justificación.

A igualdad de capacidad, igualdad de carga tributaria.

Art. 14 y 31.1 de la Constitución; Indica J. Martín Queralt, que la igualdad se concreta en el ámbito tributario, se traduce en el respeto al principio de capacidad económica, de forma que situaciones económicamente iguales deben ser tratadas de la misma manera. Esto se ha expresado también diciendo a igual riqueza, igual tributación.

Desde este punto de vista, se dice que el parámetro para mediar la igualdad en los tributos es la capacidad económica de la persona. Esta idea es eje de la STC 20 – 2 – 1989, fue la que anuló la acumulación de rentas del matrimonio en el I.R.P.F.

Para ésta sentencia, a idéntico nivel de rentas debe corresponder igual capacidad tributaria. Como el tribunal entendió que esto no era así, la Ley del I.R.P.F. de 1978 se declaró inconstitucional.

Discriminación en la disparidad que carece de justificación.

El principio de igualdad no prohíbe ninguna desigualdad, sino solo aquellas que puedan considerarse discriminatorias. Esta idea viene desarrollada en la STC 26-4-1990

En la que dice:

- No toda desigualdad de trato en la Ley, supone una infracción del Art. 14 de CE, sino que dicha infracción la produce aquella desigualdad que produce una diferencia entre situaciones que pueden considerarse iguales y que carecen de una justificación objetiva y razonable.
- El principio de igualdad exige que la Administración y los tribunales que al aplicar la ley no originen disparidad de trato no justificado.

La STC 22 Julio de 1996 sobre el Art. 62 de la Ley 21/93, que dejó la exención en IRPF. Para la incapacidad permanente absoluta y la gran invalidez en los que están en la Seguridad Social y sólo por gran invalidez para los funcionarios públicos.

El principio de igualdad tributario en relación con el principio de capacidad económica impide establecer una igualdad en la tributación de los funcionarios públicos y de la de los que están en régimen de la Seguridad Social, que carezca de una fundamentación objetiva y razonable, en consecuencia el Tribunal anula el Art. 62 Ley 1993 en cuanto supone para los funcionarios públicos la exención por incapacidad permanente absoluta.

Igualdad ante la Ley e Igualdad en Aplicación de la Ley.

El principio de igualdad y la autonomía individual. La Constitución Española, establece la prescripción de la igualdad de derechos y obligaciones en cualquier parte del territorio del Estado Art. 140.1; el Estado tiene capacidad para regular las consignas de derechos y deberes del contribuyente.

El principio de igualdad se entiende en dos direcciones:

- Exige al legislador que al producir las normas no establezca disparidades injustificadas entre los sujetos (STC. 20 de Febrero de 1989 sobre la unidad familiar en el IRPF. Antes mencionados).
- El principio de igualdad exige a la Administración y a los tribunales que apliquen la ley no originen disparidades de trato no justificado.

Ejem: Desigualdad por la Administración; STS 23 Diciembre 1985: reconoce el derecho de exención en el antiguo impuesto sobre el lujo a un Jeep Lada modelo Niva 1000, dado que a modelos muy semejantes la Administración había reconocido la exención. Entendió el tribunal que no había razón para que la Administración resolviera éste caso de modo distinto a como lo había hecho con los otros.

La STS 8/96 de 20 de Enero, abordó, si cuando la Administración, para revisar los valores catastrales de los inmuebles en la ciudad de Valencia a los efectos de la antigua contribución territorial urbana, divide el municipio en zonas; revisa primero una y luego las demás; gira liquidaciones en la zona revisada por los nuevos valores y en la zona restante por los viejos valores, vulnerando el principio de igualdad en la aplicación de la Ley. El TC concluyó que no, dadas las dimensiones del municipio era razonable dividir en zonas y ésta no se hizo arbitrariamente.

Desigualdades originadas por los Tribunales.

Se produce cuando un mismo tribunal, resuelve dos casos esencialmente iguales, de distinto modo. ¿

Significa esto que los Tribunales no pueden cambiar el criterio sobre un mismo tema?. Si que pueden cambiar de criterio, siempre que éste cambio sea motivado.

Una exigencia pues de la igualdad en la aplicación de la Ley para los Tribunales es que motive sus cambios de criterio.

Igualdad en la Legalidad.

El particular, no puede tener éxito si pide a la Administración o a los Tribunales ser igualado a otro en la ilegalidad.

Ejem: En el Plan de Ordenación Urbana, permite construir dos plantas y el ayuntamiento da licencia para construir tres a un vecino, y otro vecino va al Ayuntamiento para que le conceda también a él una licencia para edificar también tres plantas.

La Administración deberá negar la petición porque ella esta sujeta al principio de legalidad (Art. 103CE) y los tribunales al principio de la Ley (Art. 117 CE). Así el principio de igualdad se ratifica evidentemente igualdad en la legalidad.

[3º] – La Progresividad del Tributo y su fundamento.

• A).– Contenido de la Progresividad.

Partiendo del Art. 31.1CE, un impuesto es progresivo si a medida que aumenta la riqueza del sujeto, aumenta la contribución en proporción superior al aumento de la riqueza, así los que tienen más contribuyen en proporción superior a los que tienen menos.

El modo directo de plasmar la progresividad en un impuesto, consiste en establecer un tipo progresivo en el gravamen, frente al tipo proporcional, que es aquel cuyo importe es siempre igual, cualquiera que sea el importe de la base imponible.

Para saber si un impuesto es progresivo no es suficiente verificar que al aumentar las bases, las cuotas también aumentarían, con lo que parece que ya se da que pague más quien más tiene.

Es necesario contrastar el aumento de base con el aumento de cuota y verificar que el segundo es proporcionalmente superior al primero.

Algunos autores entienden que es un impuesto con un tipo de gravamen proporcional, y un mismo incremento produce un resultado regresivo. Lo argumentan sobre los cálculos del tipo medio de gravamen.

Se define el importe progresivo como aquel cuyo importe va aumentando conforme a la base imponible.

Tipo progresivo.

Base imponible Tipo de Gravamen Cuota Tributaria

100 10% 10

200 11% 22

300 12% 36

Para saber si un impuesto es progresivo no es suficiente verificar que al aumento de las bases, las cuotas aumentan.

Tipo Regresivo.

Base imponible Tipo de Gravamen Cuota Tributaria.

100 10% 10

200 9% 18

300 8% 24

Este puede cumplirse incluso en los impuestos regresivos, sino que es necesario contrastar el aumento de la base con el aumento de la cuota y verificar que el segundo es proporcionalmente superior al primero.

Aumento de Cuota

1ª Tabla: Aumento de base $200/100 = 2$ 200%

Aumento de cuota $22/10 = 2.2$ 220%. Esto es aumentara más la cuota para una base del doble de la cuota.

Algunos autores entienden que un impuesto con un tipo de gravamen proporcional y un mínimo exento producen un resultado superior y lo argumentan sobre los cálculos del tipo medio de gravamen, pero esa idea desde el punto de vista jurídico es errónea.

Tipo de Gravamen el 20%.

Base Base Mínimo Cuota Tributaria Tipo medio

200 100 20 10%

300 200 40 13.3%

400 300 60 15%

500 400 80 16%.

El error es que el tipo medio está calculado sobre la base sin descontar el mínimo exento, cuando lo cierto es que una parte del mínimo es riqueza que no tributa, luego un tipo calculado así no expresa el porcentaje al que realmente se ha tributado.

- B).– Progresividad y Sistema Tributario.

En el ordenamiento jurídico actual el IRPF, el impuesto sobre sucesiones y donaciones y el impuesto sobre el patrimonio, tienen tipos progresivos; todos los demás tienen tipos proporcionales. El principio constitucional de progresividad pone en cuestión al ordenamiento español, el cual está plagado de impuestos proporcionales. Ante ello algunos autores han reaccionado diciendo que la progresividad se refiere al sistema tributario en su conjunto, y no a cada uno de los tributos en concreto. Por ello que un

tributo tenga un tipo proporcional, no significa que éste tributo sea contrario a la CE. (El profesor discrepa de esta idea).

Además hay que tener en cuenta:

- 1.– El Sistema tributario es el conjunto de los tributos vigentes en un Estado; y el concepto sistema tributario, no añade nada a la consideración de todos y cada uno de ellos.
- 2.– Para saber si el sistema es o no progresivo hay que analizar cada uno de los tributos y ver si es o no progresivo. La progresividad del sistema tributario depende de la progresividad de los impuestos en el que figuren.
- 3.– El principio de progresividad trae consigo la inconstitucionalidad de un tributo regresivo, esto es, a mayor riqueza menor será la tributación.
- 4.– Hasta la fecha los defensores de que la progresividad se refiere al sistema tributario, y no a cada uno de los tributos en concreto, no han demostrado que el sistema si es progresivo.

• C).– Progresividad en la Unión Europea.

Algunos han entendido que los impuestos progresivos suponen un obstáculo para el logro de la libre circulación de capitales establecida en el Tratado de la Unión Europea.

El tratado de la Unión europea, persigue la armonización de las legislaciones, por lo que el obstáculo a superar son las diferencias entre las diferentes legislaciones de los Estados miembros.

En la mayoría de los Estados de la Unión Europea, existen impuestos progresivos similares a los nuestros, de lo que se trata es de acercar entre sí las regulaciones de los diferentes Estados.

• D).– Fundamento de Progresividad.

Es la solidaridad financiera, el que más tenga contribuirá más para que puedan ser atendidas las necesidades económicas, culturales de los que menos tiene a través gasto público.

Por ello la doctrina vincula la progresividad con el Art. 40 CE, según el cual los principios públicos promoverán las condiciones favorables para el progreso social y económico y para una distribución de la renta regional y personal más equitativa en el marco de una política de estabilidad económica.

Esto no es imposible conseguir, si junto a la progresividad del tributo no se pone en práctica el mandato del art. 31.2 CE de que el gasto público ha de realizar una asignación equitativa de los recursos públicos.

[4º] – Que los Tributos no tengan alcance confiscatorio.

Planteamiento de Gabriel Casado Ollero.

- – La capacidad susceptible de tributación ha de situarse entre el mínimo de existencia y el máximo no confiscatorio, exigencias ambas que constituyen presupuestos y límites de incompatibilidad.
- – La no confiscatoriedad encuentra su funcionamiento en dos Derechos fundamentales:
 - Derecho de propiedad Art. 33CE.
 - Derecho a la igualdad, entendida como interdicción de la arbitrariedad.

- – El respeto del máximo no confiscatorio condiciona la estructura normativa de cada tributo, pero además ha de exigirse en cada acto de aplicación del tributo.

Opinión del Tribunal Constitucional.

De la STC 4–10–90, podemos extraer tres ideas:

- – La prohibición de confiscatoriedad incorpora una exigencia lógica que obliga a no agotar la riqueza imponible, que es el sustrato base o exigencia de toda imposición, so pretexto del deber de contribuir.
- – El sistema fiscal tendría efecto confiscatorio, si mediante la aplicación de las diferentes figuras tributarias vigentes se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades.
- – Sería evidente el resultado confiscatorio de un IRPF. Cuya progresividad alcanza un tipo medio de gravamen del 100% de la venta.

Opinión de los Tribunales Ordinarios.

Una determinada carga fiscal, no puede ser fijada de un nivel superior a la capacidad económica que acredita el acto que es gravado, pues en otro caso el exceso sería atentatorio contra el patrimonio del Sujeto pasivo y por ello tendría un alcance confiscatorio.

Opinión del Tribunal Supremo y algunos Tribunales Superiores de Justicia.

La STS 12 de Junio de 1985, relativa al impuesto sobre las plusvalías, estableció que la confiscación sería, que para el pago del tributo, el administrado tenga que dispone de parte de su patrimonio además del precio de venta del bien enajenado en la operación gravada, o en su caso, que la diferencia entre el precio realmente percibido y el importe del tributo sea tan mínimo que virtualmente desaparezca la propiedad privada.

El TSJ^a de Cataluña en Auto de 11–11–93 relativo a una tasa sobre el juego y el TSJ^a de Canarias en STS 14–10–94, relativo a una tasa sobre un impuesto de sucesiones y donaciones, han dicho que una determinada carga fiscal, no puede ser fijada a un nivel superior de la capacidad que acredita el acto económico de la imposición, pues en otro caso, no sólo se vulneraría el principio de capacidad económica, sino que el exceso sería atentatorio contra el patrimonio del sujeto pasivo, y que tendría un alcance confiscatorio.

[5º] – Controles de Constitucionalidad del Tributo.

Recurso Contencioso Administrativo.

De la ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa de 1956, podemos destacar tres ideas:

- – El Tribunal Contencioso – Administrativo, ha de interpretar y aplicar las normas de cada tributo de acuerdo con los preceptos constitucionales. Es la llamada interpretación conforme a la CE., de forma que en cada declaración del tributo deberá cumplirse el principio de capacidad económica. Si el hecho o acto sometido a gravamen por la Administración no expresa capacidad económica, el tribunal deberá anular la liquidación.
- – El Tribunal Contencioso – Administrativo puede declarar nulo de pleno derecho un precepto reglamentario relativo a la regulación de un tributo por infringir alguna norma constitucional, (84 LJCA), en relación con el Art. 62.2 de la Ley 30. Pero si es una norma con rango de Ley, la que el tribunal entiende que puede ser contraria a la CE, habrá de plantear cuestión de inconstitucionalidad (art.163 CE).

- – En un recurso Contencioso Ordinario, el recurrente puede plantear, tanto motivos de legalidad ordinaria como infracción de preceptos de la CE. Ejem: principio de igualdad Art. 14 CE. Que exista un contencioso especial por derechos fundamentales no es obstáculo para ello.

Contencioso Especial por Derechos Fundamentales. (Arts. 114 á 122 LCA).

Es lo que está regulado por la Ley 62/78 de Protección jurisdiccional de los Derechos Fundamentales de la persona. Motivos del recurso: sólo por infracción de los derechos susceptibles de amparo Constitucional (Art. 14 y 29, y la objeción de conciencia).

La consecuencia es que no puede plantearse por ésta por ésta vía una infracción del principio de capacidad económica, porque el Art. 31 CE, queda fuera del campo de derechos protegidos en éste procedimiento.

Tampoco puede ser planteado por motivos de legalidad ordinaria, esto supone que no está implicado un precepto constitucional. La expresión legal ordinaria se utiliza aquí contraponiéndose a la legal constitucional.

Cuestión de inconstitucionalidad.

El Art. 163 CE dice, cuando un órgano judicial concurriese en algún proceso, que por norma con rango de ley, de cuya validez dependa el fallo, puede ser equiparada a la Constitución, plantearía la cuestión de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional a los supuestos en los que la forma y con los efectos que establecerá la ley que en ningún caso serían suspensivos.

Sólo puede plantearse por los jueces y tribunales, no por los tribunales económicos – administrativos, porque pese a su nombre son órganos de la Administración, que no ejercen la potestad jurisdiccional del Art. 117.3 de la CE.

Las partes pueden proponer a la sala que eleven la cuestión de inconstitucionalidad. La sala puede plantearla de oficio, pero la decisión final de elevarla o no es siempre de la sala.

La norma ha de ser decisiva para el fallo, según resulte del llamado juicio de relevancia . En otro caso no se puede plantear.

La norma con rango de Ley, no cabe en las normas reglamentarias.

Motivos: No existe restricción alguna en cuanto a los preceptos constitucionales que pueden ser invocados en la cuestión de inconstitucionalidad.

Puede plantearse, incluso, dentro de un contencioso especial por Derechos Fundamentales.

Recurso de Amparo.

1).– Se plantea ante el Tribunal Constitucional.

2).– Tiene legitimación activa: Toda persona que invoque un interés legítimo afectado por el acto que impugna Art. 162.1.b de la CE.

3.– Motivos: Sólo por violación de un precepto constitucional de los Arts. 14 á 19 y la objeción de conciencia. En consecuencia no puede plantearse por infracción del principio de capacidad económica.

4.– Los autores de la violación pueden ser la Administración o los Tribunales.

5.– La vía judicial previa al recurso de amparo puede ser:

- **Contencioso administrativa ordinaria.**
- **Contencioso especial por DF (disposición Transitoria II LOTC).**

Tema 5º

Normas sobre fuentes del Derecho o reglas sobre la producción de normas.

[1] – Prelación de Fuentes.

Como punto de partida, las fuentes del Dº Tributario son las mismas que las de los demás sectores del ordenamiento. Son:

- La Constitución.
- Las Leyes orgánicas, ordinarias, Decretos ley y Decretos legislativos.
- Disposiciones Administrativas de carácter general. Reglamentos.

La ordenación de las fuentes por el principio de jerarquía normativa; normas de rango inferior subordinado a las de rango superior. Las normas sobre fuentes son competencia exclusiva del Estado 149.1.8 CE.

Distribución territorial de competencias y Fuentes del Derecho.

Como el Estado esta compuesto de entes públicos territoriales, hemos de partir de que a cada ente territorial se atribuyen unas materias o funciones: Ejem: expropiación forzosa, hacienda pública y potestades o competencias

- – Las potestades o competencias señalan a que fuentes pueden acudir ese ente y a cuales no puede.
- – Las Fuentes solo podrían abordar las materias o funciones atribuidas a ese ente.
- – En ocasiones, tanto la materia como la potestad son repartidas entre dos o más entes. Cada ente habrá de moverse en el ámbito de la materia y potestad atribuida sin avasallar el ámbito atribuido al otro ente. Aquí interesará estudiar la relación entre la fuente de un ente y la de otro ente.

Conclusión: Las normas atribuidas de competencia al ente territorial quedan estrechamente alineadas junto a las reglas de las fuentes, la fuente se desenvolverá en el ámbito de la competencia atribuida al ente.

Ello trae consigo la creación de un ámbito competencial inmune, cuya vulneración por la norma de otro orden, esto es, por una norma dictada por un ente parecido al competente; determina la nulidad de dicha norma. Esto es el principio de competencia en su aspecto negativo.

Esquema de fuentes y sus tres ámbitos.

El Art. 9 de la Ley General Tributaria, recoge el esquema de fuentes que se proyectan realizar. Este esquema puede ser descrito en tres ámbitos, bien entendido, en el momento en que la Administración comienza a actuar, éstos tres ámbitos entran en mutua conexión. Legislación básica a toda ley de ejecución:

a).– Ley General Tributaria y Reglamentos Generales.

Son la LGT y reglamentos generales de ejecución y desarrollo de ella, adoptarán necesariamente la forma de decreto y que hoy son:

- Reglamento General de la Inspección del tributo 1986, reformado 1988.
- Reglamento General de recaudación 1990, modificado en 1995.
- Reglamento del Procedimiento económico–Administrativo de 1996.

Todos ellos son normas comunes o referentes a todos los tributos, como indica la Disposición Final 4ª de la LGT. Junto a la LGT, hay que poner la Ley de Tasas y Precios Públicos de 1989 reguladora de las Tasas. Reformada en 1998.

- Ley 31/90 reformada en 1991 y 1993 que crea la Agencia Tributaria.
- Estatuto del Contribuyente de 1998.

Junto a los Reglamentos Generales hay que ubicar los siguientes:

- Real Decreto 1163/90 sobre el procedimiento para la devolución de ingresos indebidos de naturaleza tributaria.
- Real Decreto 2261/85 sobre el procedimiento para solucionar infracciones tributarias.

b).– Ley y reglamento de cada tributo.

Leyes y Reglamentos propios de cada tributo que tendrán que adoptar la forma de decreto.

La Disposición Transitoria 1ª de la LGT, preveía la aprobación del Texto Refundido de cada tributo que agrupara la normativa de cada uno, al tiempo que le acomodara a los principios, conceptos y sistemática de la LGT, y así se aprobó un tras otro de los textos refundidos de los diferentes impuestos.

A partir de 1978 se optó por regular por ley ordinaria cada uno de los impuestos:

- Ley del IRPF de 1978.
- Ley de impuestos sobre sucesiones.
- Ley del IVA de 1985.

En la última ha venido un torbellino de las Leyes de presupuestos y su ley de acompañamiento, que ejercicio a ejercicio introduce modificaciones significativas. En cada una de ellas.

c).– El Derecho Administrativo.

Tendrán carácter supletorio las disposiciones generales del Derecho Administrativo y los preceptos del Derecho Común. Aquí se produce el punto de enlace entre el Derecho Tributario con las normas generales del Derecho Administrativo, particularmente con:

- Ley Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Jurídico Administrativo. 30/92. Reformada por la Ley 4/99.

Interesa aquí determinar dos aspectos, uno del régimen jurídico de las Administraciones públicas de aplicación directa a la materia Tributaria, y dos, los preceptos del Procedimiento Administrativo común. Aplicables de manera aleatoria a las normas Tributarias en defecto del Derecho aplicable, la mayoría de estos preceptos están en el Título VI en el Arts. 68 á 92. Por otra parte:

L.G.T.

Nivel Legal Estatuto del Contribuyente de 1998.

Ley 31/1990. De Creación de la Agencia Tributaria.

Reglamentos Generales de desarrollo de la Ley

Nivel Reglamentario General Tributaria.

!

1º.– Reglamento General de Inspección de Tributos.1986 reformado en 1998.

2º.– Reglamento General de Recaudación. 1990 reformado en 1995.

3º.– Real Decreto 1930/1998 del Régimen sancionador Tributario.

4º.– Real Decreto 1163/1990 sobre procedimiento para la devolución de ingresos indebidos.

5º.– Reglamento sobre procedimiento económico Administrativo 1996.

- Ley de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado de 1997. (Ley de Gobierno).
- Ley de la Jurisdicción Contencioso–Administrativa de 1998, que entraría en vigor el 14 de Diciembre de 1998; que sustituye a la anterior de 1956.

El Derecho civil y Penal, como supletorio en el campo tributario y se encuentra su fundamento en el Art. 9.2 LGT., y el Dº Civil, supletorio sobre todo en las reglas sobre obligaciones legales, por que el tributo es una regla legal. El Dº Penal; supletorio de los preceptos de la Ley de Régimen Jurídico, relativos a las infracciones y sanciones Administrativas, comprendidas en ellas las infracciones tributarias.

¿ La Jurisprudencia es fuente del Derecho ?

- Es la tesis negativa: Art. 1.1. en relación con el 1.6, ambos del Código Civil.
- Es la tesis afirmativa: recurso de casación por infracción de jurisprudencia; Tribunal Supremo.

El Derecho Tributario es una legislación sectorial para el Derecho Administrativo, como lo es la legislación de contratos de la Administración o la Ley sobre Funcionarios Públicos.

Relación entre la Ley General Tributaria y la Ley propia de cada Tributo.

Como la Ley General Tributaria es una Ley ordinaria, la ley propia de cada tributo, puede apartarse de ella.

La Ley General Tributaria se construye a la vista de las leyes propias de cada tributo, se elaboran teniendo en cuenta los conceptos y criterios de la Ley General Tributaria; dos son los modos de relación de los preceptos de ambas leyes:

- 1).– Establecer un criterio diferente al establecido por la Ley General Tributaria. Algunos hablan de **norma excepcional** para indicar que hace excepción a la regla general.
- 2).– Desarrollan o pormenorizan específicamente el criterio sentado por la Ley General Tributaria.

Aquí algunos hablan de **norma especial**, por que especifica el criterio general sin apartarse de él. En lo que no está regulado por la Ley propia de cada Tributo, la Ley General Tributaria y sus reglamentos generales son de aplicación directa a cada tributo y no como aplicación supletoria.

Tipos y Clases de normas.

Desde otra perspectiva y en concreto desde la teoría de los tipos, hay que señalar que en el Derecho Tributario se presenta:

- **a).**– Normas de creación de deberes; las relativas al hecho imponible y la obligación tributaria del particular. Las Leyes propias de cada Tributo que han sido aprobadas están dedicadas básicamente a su regulación. Estas normas son establecidas en la parte especial del Derecho Tributario; y están integradas en el Derecho Tributario Material.
- **b).**– Normas de atribución de poderes; son las que otorgan a la Administración las potestades de liquidación, comprobación, apremio y revisión; están en el Título III, de la Ley General Tributaria y sus reglamentos generales de desarrollo, y en la Ley 30/92. Forman el Derecho Tributario formal y suelen estudiarse en la parte General del Derecho Tributario.
- **c).**– Normas sobre infracciones sanciones, por incumplimiento de los deberes del particular: Arts. 77 á 89 de la LGT. Suelen estudiarse en la parte general del Derecho Tributario, siempre son analizadas por separado de las normas de creación de deberes.

Ordenamiento Estatal, Autonómico y Local.

La organización plural del Estado, conlleva una pluralidad de ordenamientos. Junto al sector del ordenamiento del Estado, que regula la Hacienda Pública del Estado, hay que situar los ordenamientos autonómicos que presentan normas comunes a todos las CC.AA; Navarra y el País Vasco, tienen regímenes especiales.

Los ordenamientos Locales presentan normas comunes a todos los entes locales:

- LBRL 1985.
- LRHL 1988.
- Normas específicas: – Ordenanzas fiscales reguladoras de los tributos locales.

[2] – Reserva de Ley.

Recogida en el Art. 31.3 CE Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la Ley , y el Art. 133 CE La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado mediante Ley .

En la legislación ordinaria lo recoge el Art. 97.2 de la Ley 30/92. No podrán imponer a los administrados, obligación pecuniaria alguna, no establecida en una norma con rango legal .

Características y Consecuencias.

- Es una regla sobre la producción de normas, que establece la CE.
- Corresponde al poder legislativo una materia y en el campo reservado al legislativo éste no puede ser sustituido por el ejecutivo (gobierno y Administración).
- El Tribunal Constitucional dice que la reserva de Ley no tiene carácter retroactivo, no es aplicable a

normas aprobadas con anterioridad a la entrada en vigor de la CE.

El Art. 31.3 Sólo podrá establecerse prestaciones personales y patrimoniales de carácter público con arreglo a la Ley. Consecuencias:

- A la reserva de Ley es contraria una Ley deslegalizadora, esto es, una Ley que se limite a hacer una remisión en blanco al reglamento. Corresponde al Tribunal Constitucional su anulación.
- En ausencia de la Ley, un reglamento no puede regular la materia reservada a Ley. El Art. 62.2 LRJAP y PAC, establece la nulidad de pleno derecho del Reglamento en tal caso.
- El Acto Administrativo que impone una prestación patrimonial de carácter público en ausencia de Ley, es nulo por ser contrario a la Constitución.

Campo Reservado.

1).– Todas las prestaciones de carácter público están reservadas a la Ley. Todos los Tributos están reservados por Ley por que todos son prestaciones patrimoniales de carácter público, luego, todos los impuestos, contribuciones especiales y tasas están reservados a la Ley. Todos los tributos en general están reservados a la Ley.

La historia de la parafiscalidad, muestra las dificultades habidas a la reserva de Ley, en el campo de las Tasas.

2).– En el terreno de los Tributos la Ley debe regular los elementos esenciales o configurados del tributo, que se recogen en el Art. 10.a de la Ley General Tributaria, el hecho imponible, el devengo, los sujetos pasivos, la base y el tipo de gravamen, más en general, los elementos determinantes de la cuantía de la deuda tributaria.

3).– Quedan reservados también el establecimiento, suspensión y prórroga de las exenciones, reducciones y determinadas bonificaciones (Art. 10.b LGT).

Doctrina Tradicional.

Saez de Bujanda y Pérez Royo, atienden que pueda fuera de la reserva de Ley la determinación de los órganos complementarios y los procedimientos de gestión y lo relativo a los aspectos formales del Tributo.

No hay que confundir la Reserva de Ley con:

– Principio de legalidad de la Administración; que es una regla relativa a los actos y disposiciones de la Administración, regulada en el Art. 103.1 CE, que significa que todos los actos de la Administración, están sujetos al ordenamiento jurídico integrado por la Constitución, las Leyes y los Reglamentos; mientras que la reserva de ley es una regla sobre la producción normativa, fuentes del derecho, que señala al legislativo y excluye al ejecutivo (gobierno y Administración).

La confusión puede diferenciarse, porque se ha generalizado en la doctrina y el Tribunal Constitucional la expresión de principio de legalidad tributaria para designar la reserva de ley tributaria.

– Con que el tributo es una obligación legal; es una obligación ex lege nacida de la ley que se contrapone a la obligación ex contractu o nacida de un contrato. En la primera obligación, su nacimiento y contenido vienen configurados por ley sin intervención de la voluntad del particular afectado; conceptualmente el carácter ex lege de la obligación no perpetúa el rango de la norma que la configura; esto es que además haya reserva de ley en ese campo obligacional.

[3] – El Decreto Ley

El Art. 86.1, dice que los Decreto Leyes, no podrán afectar a los derechos, deberes y libertades de los ciudadanos, regulados en el Título I, entre los cuales se encuentra el deber de contribuir recogido en el Art. 31.1 CE; algunos autores como Martín Queralt, Hernandez y Casso, han razonado que como el deber de contribuir es uno de los deberes de los ciudadanos (Título I CE), se llega lógicamente a que el Decreto Ley no puede afectar a los Tributos; Por su parte, la doctrina se ha esforzado para abrir hueco al Decreto Ley en materia tributaria; Martín Queralt sostiene que el Art. 86.1, debe ser puesto en relación con el Art. 31.3 sobre la reserva de Ley Tributaria, sus tesis es que el Decreto Ley no debe regular lo reservado a la Ley, pero si que puede regular lo no reservado a la Ley (tesis seguida por el TC, en su STC 4–2–1983, en la cual partió de esa premisa, si bien después dio un salto en el vacío para concluir la constitucionalidad de la norma impugnada).

Otro sector doctrinal, ha buscado hueco al Decreto Ley, poniendo en relación el Art. 86.1 con el Art. 31.1, sobre el deber de contribuir, así Pérez Royo, ha concluido que se puede acudir al Decreto Ley para adoptar medidas singulares de alcance limitado que no afecten significativamente al montante de la carga del tributo global de los sujetos afectados o a la propia estructura del sistema tributario, de tal manera que no queden sustancialmente alteradas las opciones básicas del sistema tributario. Tesis seguida por el Tribunal Constitucional STC 28–10–1997.

El precio pagado por estas tesis es un alto grado de abstracción, no formulan criterios concretos que permitan acotar un espacio al Decreto Ley.

[4] – Decreto legislativo.

Son fuente del Derecho cuya regla de producción está en los Arts. 82 á 85 de la Constitución. El Término Decreto Legislativo comprende tanto textos articulados como textos refundidos.

Ley de Bases y Texto Articulado.

P.e. Ley de 39/1980 de bases sobre el procedimiento económico–administrativo, que dio lugar al texto articulado sobre el procedimiento económico–administrativo aprobado por Real Decreto de 1980. Las Cortes Generales autorizaron al Gobierno para que en el plazo de 6 meses, publicara un Decreto–Legislativo que estructurara los Tribunales que regulan el procedimiento de las reclamaciones económico–administrativas, con arreglo a los criterios contenidos en tres bases, estableció además que las Cortes Generales, controlarían la corrección de la ejecución de las bases por el Gobierno.

Ley ordinaria que autoriza a refundir y texto Refundido.

P.e. 432/1980 del ITPAJD, cuya disposición final 3ª estableció que el Gobierno previo informe del Consejo de Estado, elaboraría y aprobaría en el plazo máximo de 6 meses de la entrada en vigor de la Ley el texto refundido del impuesto, lo que dio lugar al Texto Refundido de la Ley de este impuesto; aprobado por Decreto Legislativo 3050/1980. Después la Ley 29/91 autorizó al Gobierno para elaborar y aprobar un nuevo Texto Refundido del Impuesto, plazo prorrogado por Ley 37/92 que extendió la autorización a regularizar, aclarar y armonizar las disposiciones Legales dando lugar al Decreto Legislativo 1/1993, por el que se aprueba el actual Texto Refundido, no sólo deroga el anterior de 1980, sino que también deroga la Ley de 1980, que autorizó a refundir, y ello en razón de la incorporación de la Ley al Texto Refundido. Este llamativo procedimiento se ha dado también con la Ley del Suelo del 92, que derogó la Ley del Suelo del 9º que había autorizado la refundición.

El vicio del exceso de delegación.

Las Leyes de Bases deben delimitar con precisión el objeto y alcance de la delegación, y los principios y

criterios que han de seguir en su ejercicio (art.82.4 CE).

Si algunos de los preceptos del Decreto Legislativo se apartan de los principios y criterios recogidos en la Ley de Bases, incurre en el vicio llamado exceso de delegación o (ultra vires).

Los Tribunales Contencioso–Administrativos, pueden declarar el exceso de delegación, en consecuencia anular el acto administrativo o precepto reglamentario que encuentre su fundamento en dicho precepto que se excedió. Esta peculiar competencia de los Tribunales Contencioso–Administrativo, se apoya en el inciso sin perjuicio de la competencia propia de los Tribunales, que está plasmada en el Art. 86.6 CE y que guarda relación con el Art. 11.3 de la LGT, cuando dice que los preceptos de la norma de delegación, tendrán la fuerza y eficacia de meras disposiciones administrativas en cuanto excedan de los límites de la delegación.

No hay que confundir la Ley de Bases que da lugar a un texto articulado con la ley estatal básica (Art. 149 CE). El Art. 149 CE, emplea en ocasiones la expresión bases, básicas, se trata de Leyes estatales que llaman a una Ley autonómica de desarrollo. Se inscriben en el ámbito de la relación del ordenamiento estatal–autonómico, no se refieren a la relación Cortes–Gobierno, sino CC.AA– Estado. La Ley autonómica de desarrollo deriva de una potestad propia y no es ejercicio por delegación de una potestad ajena.

[5] – Reglamentos o disposiciones.

El reglamento es una fuente del Derecho, aunque para algunos no lo es por que no puede invocar el ordenamiento jurídico; para la mayoría si lo es, pero es una fuente secundaria por que está subordinada a la Ley.

Relación del Reglamento con la Ley que lo desarrolla.

- 1.– En presencia de una Ley, reservado o no desarrollaría y ejecutaría la Ley o la complementaría en lo necesario. En algunos casos está subordinado a la Ley, no pudiendo recortar, ni aplicar las obligaciones, ni el derecho del particular recogido por la Ley.
- 2.– Esta regulación está presidida por el principio de jerarquía normativa, por ello es nulo de pleno derecho el reglamento que vulnere la Constitución o las Leyes.
- 3.– Toda norma con rango de Ley, tiene fuerza derogatoria sobre cualquier reglamento, por ello cuando es modificada la Ley, se modifica sistemáticamente el reglamento que la desarrolla.
- 4.– El Reglamento no regulará materia reservada a la Ley en ausencia de Ley reservada. Puede dar una regulación a un campo no reservado si no hay norma legal que lo regule, este es el reglamento autónomo o independiente, por contraste con el ejecutivo de una Ley.

Alcance de la potestad del Ministro de Economía y Hacienda.

El Art. 97 CE, atribuye potestad reglamentaria al Gobierno, por otro lado el Art. 6 LGT, también la atribuye al Ministro de Hacienda. La doctrina entiende que el alcance de la potestad del Ministro, se reduce a:

- a).– Normas internas u organizativas de su departamento.
- b).– Normas en ejecución de los preceptos de un Decreto del Gobierno.
- c).– Si una norma con rango de Ley, le atribuye competencias en algún punto concreto.

Además el Ministro de Economía y Hacienda, puede dictar disposiciones interpretativas o aclaratorias de las Leyes Tributarias, que son de obligado acotamiento para la Administración, pero no para el sujeto pasivo del Tributo, son las llamadas circulares e instrucciones (art. 18 LGT).

Finalmente la Ley de Organización y funcionamiento de la Administración General del Estado (L.O.F.A.G.E.), Ley 6/1997 en su Art. 12 a atribuido competencia a los Ministros para:

- a).– El ejercicio de la potestad reglamentaria en los términos previstos en la legislación específica.
- b).– Determinar y disponer la organización interna de su Ministerio.
- c).– Dirigir la actuación de los titulares de los órganos superiores y directivos del Ministerio, imponiéndoles instrucciones concretas y delegándoles competencias propias.

Nulidad de Pleno Derecho.

El Art. 62.2 LRJAP y PAC Son nulas de pleno derecho las disposiciones administrativas que vulneren:

- La Constitución.
- Las Leyes.
- Otras de rango superior.

Su funcionamiento es el principio de jerarquía normativa recogido en el Art. 9.3 CE y 1.2. del Código Civil. Respecto a las consecuencias para sus actos de aplicación de la nulidad de pleno derecho de la disposición, existen dos tesis:

1.– Nulidad del acto Si una disposición administrativa es declarada nula de pleno derecho, la consecuencia es que son nulos todos los actos dictados en su aplicación. Lo son sin duda, los dictados después de la nulidad de la disposición pero también lo son los emanados con anterioridad porque el acto que ha sido aplicado por el reglamento que ha sido declarado nulo de pleno derecho, queda privado de fundamento en el ordenamiento jurídico; como excepción, si el acto llega a encontrar cobertura en una norma legal entonces mantendría su validez.

2.– Subsistencia del acto Hay autores y algunas STS, que han sostenido la subsistencia de los actos de aplicación anteriores a la declaración de nulidad de pleno derecho. Se fundamentan en que el Art. 62.1 de la LRJAP y PAC, no recoge tal caso entre los supuestos de nulidad de pleno derecho de los actos administrativos, pero como ha indicado Boquera la firmeza de los actos de aplicación no pueden ser causa u origen de subsistencia pese a su declaración de nulidad de la disposición que aplican.

Irretroactividad de los Reglamentos.

Sobre si el Reglamento puede tener alcance retroactivo, hay dos tesis:

1.– La tesis afirmativa, según la cual fuera del ámbito del Art. 9.3 CE, no hay restricciones a la retroactividad del Reglamento. El Art. 9.3 dice se prohíbe la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales.

2.– La tesis negativa, según la cual el Reglamento nunca puede ser retroactivo por ser una norma del Gobierno, así el Art. 83 b prohíbe incluso que el Decreto Legislativo contenga normas de carácter retroactivo y el Art. 57.3 de la LRJAP y PAC, recoge los únicos supuesto de retroactividad admitidos a nivel de legislación ordinaria que se refieren a actos administrativos.

El Tribunal Supremo en los últimos años se ha inclinado por sostener la irretroactividad de los Reglamentos y por esa razón ha anulado varios de ellos en materia tributaria.

Recursos Directos e Indirectos.

–**Directos.**– Tiene por objeto el precepto reglamentario o el entero reglamento, si es estimado, el Tribunal contencioso, anulará la disposición o el entero reglamento Art. 71.1.a LJCA. El principio de legalidad de la Administración, obliga a esta a aplicar la norma superior, esto es, la Constitución o la Ley, haciéndola prevalecer sobre la inferior (el reglamento), en caso contrario por no inaplicar el reglamento el órgano económico–administrativo estaría infringiendo la Ley o la Constitución.

Indirectos.– tiene por objeto un acto de aplicación del reglamento si se impugna un vicio del reglamento. Respecto a la vía administrativa en la impugnación directa no cabe recurso en la vía administrativa (art. 107.3 Ley 30/92), en la indirecta si cabe previo recurso administrativo. El principio de tutela judicial efectiva, lleva a esa conclusión, porque el recurrente debe impugnar la norma reglamentaria en vía administrativa, y si no obtienen resolución expresa tendrá que esperar un año en general hasta poder acudir a la vía judicial, lo cual significa una injustificada dilación en el acceso a los tribunales (art. 24 CE).

Los Ordenamientos de las CC.AA.

Desde la perspectiva de la aplicación de las normas se destaca que el ordenamiento de cada CC.AA. esta formado:

- 1.– Por normas comunes a todas las CC.AA. como son la CE y la LOFCA de 1980, (Navarra y el país Vasco, tienen regímenes especiales.
- 2.– Por normas específicas, de cada una de las CC.AA.; su estatuto de autonomía y sus normas regionales.
- 3.– Respecto al Dº emanado por las CC.AA.; Habrá que destacar entre otras:
 - a).– Ley autonómica.
 - b).– Decreto legislativo autonómico; ley de Bases de tasa de la Generalidad Valenciana de 1983, que dio lugar a texto articulado de tasas de 1984.
 - c).– Reglamentos autonómicos que desarrollan leyes autonómicas.

Así mismo

debemos recordar que no esta prevista la emanación de decretos leyes por las CC.AA.

Los Ordenamientos de las Entidades Locales.

Desde que esta perspectiva la aplicación de las normas, el ordenamiento jurídico de cada entidad local, municipio, o provincia está formado por:

- 1.– Normas comunes a todas las entidades locales, en conjunto, la ley de Bases del Régimen Local de 1985, y la Ley Reguladora de las Haciendas Locales de 1988.
- 2.– Existen normas específicas de esta entidad como son las ordenanzas fiscales reguladoras de los tributos locales en municipios concretos.

Tema 5º (Continuación)

Configuración, Interpretación y Aplicación de las normas Tributarias.

[A] – Naturaleza de las normas Tributarias.

Sobre la discusión de su naturaleza pueden plantearse dos tesis:

1.– Una Tesis tradicional, es que el Tributo limita la propiedad y la libertad. Es una tesis formulada a través del tiempo y está presente en el razonamiento que hace Palau Tabsada al estudiar el campo de acción del Decreto Ley en materia tributaria, plantea :

a). El deber de contribuir a los gastos públicos es un límite a los derechos fundamentales recogidos en la Constitución (el Dº de propiedad recogido en el Art. 33 y el de libre ejercicio de una profesión en el Art. 35.1 de la CE), y los límites forman parte del contenido esencial del derecho fundamental.

b). En el contenido esencial de los derechos fundamentales está comprendida la protección de los bienes jurídicos de igual o superior valor (Tesis que toma de un autor Alemán Haberle).

c). La protección del derecho individual cede en caso de urgencia, salvo cuando la importancia del bien afectado por la regulación no se contrapone adecuadamente por la necesidad de dictar una normativa del Decreto Ley, supondría tanto como eludir la reserva. En los casos de necesidad de dictar una norma de inmediata eficacia permite levantar la barrera de la reserva de ley.

2.– Tesis actual, es que la norma tributaria se fundamenta en la solidaridad financiera, y es por ello por lo que no limita la libertad ni la propiedad. El autor de esta idea es Griziotti, plantea que la solidaridad financiera requiere por una parte que los contribuyentes, esto es, a los que participan a los beneficios de pertenecer a un Estado concreto y a los que obtienen beneficios de ese estado concreto a un no perteneciendo al mismo. Esta solidaridad de los contribuyentes se proyecta hacia los demás participantes en los beneficios de la vida estatal, pero sus resultados no son ajenos al propio contribuyente porque también se beneficia de la consecución de los fines del Estado. Pero por otra parte, el deber de contribuir no puede concebirse independientemente del cumplimiento por parte del Estado de las obligaciones inherentes a su naturaleza, es decir, de los deberes que tienen frente a los ciudadanos.

En suma, el Estado ha de establecer sus ingresos y realizar sus gastos, y ha de seguir el criterio de la solidaridad, se llega así a dos conclusiones:

- Si el deber de contribuir es expresión de solidaridad, es claro que el tributo no limita la libertad del contribuyente; mediante su contribución, participa en el desarrollo y prosperidad de la vida en su Estado.

Cabe incluso decir que, en ese sentido el tributo coactúa a que sea posible la libertad.

- Si el impuesto es expresión de la solidaridad, entonces no limita la propiedad privada gravada por el propio impuesto. En el origen de esa propiedad está la participación de su titular en los beneficios derivados del Estado, por ello, su contribución a los gastos del Estado no es ajena a la génesis de esa propiedad.

[B] – Ámbito Espacial de las Normas.

Las normas obligan en territorio nacional . El territorio es un elemento del Estado y en ese sentido, un elemento que delimita el ámbito de la Ley. Cuando el Art. 21 LGT dice las normas obligarán en territorio nacional, se ha interpretado que requieren la determinación del ámbito de soberanía en el cual tiene el ordenamiento del Estado y es aplicado por la administración y los tribunales.

En el Derecho Tributario, esta idea enlaza con la concepción del deber de contribuir, que lo conecta con el disfrute de los beneficios y ventajas que derivan de la actuación del Estado en su territorio.

Residencia efectiva y territorialidad. En este horizonte territorial el Art. 21 LGT, plasma dos criterios de sujeción al impuesto o puntos de conexión:

- a).– El de residencia efectiva de las personas naturales, cuando el gravamen sea de naturaleza personal.
- b).– El de territorialidad en los demás y, en especial cuando tenga por objeto el producto, el patrimonio, las explotaciones económicas o el tráfico de bienes.

Al respecto la doctrina sostiene:

- 1).– Que en el Art. 21 de la LGT, está ausente el criterio de la nacionalidad que es el criterio tradicionalmente calificado de personal por excelencia.
- 2).– Que ámbos criterios son el fondo de naturaleza territorial porque la residencia es el lugar en que se vive.
- 3).– La LGT, asocia uno y otro criterio a la distinción gravámenes personales y gravámenes reales.
- 4).– Las leyes propias de cada tributo tienden a conjugar ambos criterios, el de residencia y de territorialidad. El Art. 21 deja a salvo lo dispuesto por la Ley en cada caso.

Manifestaciones del criterio de territorialidad son:

- El lugar donde estén situados los bienes.
- El lugar donde se realiza el acto.
- El lugar donde se ejercita.

La Residencia La residencia habitual de la persona física en territorio español se define en el Art. 12 de la Ley 18/91 sobre el IRPF, según la cual han de concurrir las siguientes circunstancias:

- a).– Que el sujeto pasivo permanecerá más de 183 días durante un año natural en territorio Español.
- b).– Que radique en España el núcleo principal de sus actividades empresariales o profesionales o de sus intereses económicos.

Este concepto es asumido por el Impuesto sobre el Patrimonio y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Por otra parte, la residencia de las personas jurídicas en territorio español es definida en el Art. 8.3 de la Ley 43/95 del impuesto sobre sociedades, indicando que ha de concurrir alguno de los siguientes requisitos:

- 1.– Que se haya constituido conforme a las Leyes Españolas.
- 2.– Que tenga su domicilio social en territorio Español.
- 3.– Que tenga su sede de Dirección efectiva en territorio Español, esto es, que en él radique la dirección y control del conjunto de sus actividades.

[C] – ámbito Temporal de las Normas.

Que normas es la aplicable en cada caso; para ello debemos partir del momento en que ocurrieron los hechos,

averiguar que Ley estaba vigente y que no había sido derogada y saber si debe aplicarse retrospectivamente una ley aprobada con posterioridad a ese momento.

Momento en que ocurrieron los hechos.

a).– Un primer criterio que determinará la obligación tributaria, hay que aplicar la ley vigente en el momento de realización del hecho imponible.

b).– La Ley sancionadora aplicable a una conducta como punto de partida de los hechos constitutivos de la acción.

Entrada en vigor de las normas.

Respecto al momento, las normas entran en vigor a los 20 días de su publicación completa en el BOE, según el Art. 20 de LGT., si en ellas no se dispone otra cosa. Art.2.1 CC.

El Art. 20 LGT. Se refiere al Art 1 CE, pero tras la reforma en el Título Preliminar en 1974, hay que entender la referencia hecha al actual Art.2.1. CE.

Art. 5 CC. Hay que contar a partir del día siguiente sin excluir los días inhábiles.

Cesación y vigencia de las normas.

Referencia que hace la Ley que las normas serán aplicadas durante el plazo determinado o indefinido previsto en la respectiva Ley.

Las Leyes de presupuestos establecen modificaciones de preceptos concretos de las leyes propias de cada tributo.

1.– Derogación.– Las Leyes sólo se derogan por otras leyes posteriores Art. 2.2. CC. La derogación puede ser expresa o tácita, ya una vez derogada la Ley que establece y regula un tributo la Administración dispone de lo que resta del plazo de prescripción de 4 años para liquidar y recaudar las obligaciones tributarias que se hayan devengado durante el plazo de su ingerencia. (No recobrarán vigencia las leyes que estén derogadas).

2.– Anulación Ley por Inconstitucionalidad.– Cuando una sentencia STC declare la inconstitucionalidad de una norma con rango de Ley, declara igualmente la nulidad de los preceptos impugnados. Art. 39.1 LOTC de 1979. A ello se puede llegar por una cuestión de inconstitucionalidad (Art. 163 CE), como mediante un recurso de inconstitucionalidad. Consecuencias son dos posiciones:

- Para unos, todos los actos de aplicación pierden su validez por que la nulidad lo es de pleno derecho y con efectos ex tunc.
- Para otros, subsisten los actos administrativos de aplicación de la Ley que hayan ganado firmeza. (Tesis de la eficacia prospectiva).

3.– Anulación por ilegalidad del reglamento.– Cuando una ST de un Tribunal

Contencioso–Administrativo estime un recurso directo contra un reglamento, este es anulado por el Tribunal (Art. 71.1.a. LJCA), ya no podrá surtir efecto alguno en adelante. Sólo los Tribunales Contenciosos–Administrativos, tienen esa competencia.

Los Tribunales Civiles, Penales y de lo Social, deben inaplicar los reglamentos ilegales (Art. 6 LOPJ de

1985), pero no pueden anularlos.

4.- Aclaración sobre Ley Especial y General. – La Ley especial, no deroga a la Ley General, sino que se aplica con preferencia a aquella precisamente por ser más específica. El criterio de que la ley posterior general no deroga la ley especial anterior no está recogido con carácter general en el ordenamiento. Como por ejemplo, de partida la Ley general posterior deroga a la especial anterior que se vea afectada, ello por aplicación art. 2.2 CC. Sólo si de la interpretación de la Ley general resulta la subsistencia de la especial, entonces esta continuará sus efectos.

[D]– La Admisión de la retroactividad de la Ley.

a).– Derecho Sancionador.

1.– Partimos que la Ley rige para el porvenir, para los hechos futuros debe ser su entrada en vigor.

2.– El legislador puede decidir que una Ley sea retrospectiva, es decir según los hechos realizados antes de esa Ley.

3.– En el tratamiento, de la retrospectiva, conviene deslindar el Derecho sancionador y las normas relativas a la obligación tributaria.

Partimos del Art. 9.3 CE, que garantiza la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de los Derechos individuales, así:

- Sólo para las normas sancionadoras no favorables o restrictivas de Derechos individuales, está prohibida la retroactividad.
- Las disposiciones sancionadoras producen efectos retroactivos, si son más favorables al infractor Art. 128.2 de la Ley 30/92 y Art. 4.3 del Estatuto del contribuyente. Claro está que estos dos criterios son aplicables a las normas sobre infracciones y sanciones en materia tributaria. (Art. 77 y ss. LGT).
- Al ser reformado, éstos preceptos de la LGT, suavizando el contenido punitivo de la Ley 25/95, su Disposición Transitoria Primera, ha previsto explícitamente la aplicación del criterio de la norma posterior favorable a la Administración y los Tribunales.

b).– Normas relativas a la obligación tributaria.

Es retrospectiva la Ley que afecta a hechos impositivos realizados antes de su entrada en vigor.

Para ellas, no rige la prohibición de retroactividad del Art. 9.3 CE. El Tribunal Constitucional ha dicho que no cabe concebir las normas tributarias como normas restrictivas de Derechos individuales. El Tribunal Constitucional ha afirmado que las normas tributarias pueden tener efectos retroactivos, siempre que ésta retroactividad no colisiones con un precepto constitucional, así serán nulas las normas que colisionen con el principio de seguridad jurídica.

c).– Como se sabe, las Leyes no tendrán efecto retroactivo, si no disponen lo contrario.

En el Art. 2.3 CC. Suministra un criterio interpretativo de suma utilidad. Si la Ley no explicita que tiene alcance retroactivo, debemos de interpretar que carece de él. Como la Ley aplicable a una obligación tributaria es la vigente en el momento del devengo, si la Ley tributaria no explicita una eficacia retroactiva, será aplicable a los hechos impositivos realizados después de su entrada en vigor.

En el ámbito tributario hay una excepción, que las normas que regulen el régimen de los recargos, tienen efectos retroactivos cuando su aplicación resulte más favorable para los afectados. Art. 4.3. del Estatuto del Contribuyente. Así la regulación de los recargos del Arts. 61.3 y 127.1 LGT de 1995.

d).– La Retroactividad

Si la Ley establece consecuencias jurídicas a los hechos realizados antes de su entrada en vigor, entonces la Ley tiene eficacia retroactiva. Y nos haremos esta pregunta ¿Afecta a los hechos impositivos realizados antes o a los hechos impositivos de infracciones realizadas antes? Si los afecta, es retroactiva.

[E] – Interpretación y aplicación por la Administración y los Tribunales.

1.– Criterios de interpretación.

El Art. 23.1 LGT, establece que las normas tributarias se interpretarán de acuerdo con los criterios administrativos en el Derecho, siempre que los criterios de interpretar las normas tributarias no sean los generales.

Hoy los criterios de interpretación son los recogidos en el Art. 3.1. CC.

2.– Las dos prohibiciones por analogía.

Las normas definitorias de infracción y sanción, no serán susceptibles de aplicación analógica (art. 129.4 de la Ley 30/92).

- **Exenciones o bonificaciones.**– (Art.23.3 LGT) No se puede extender más allá de sus términos estrictos, el ámbito del hecho imponible o el de las exenciones o bonificaciones.

Este precepto es aplicable cuando emana del gobierno un reglamento y a la Administración cuando actúa en procedimiento tributario. Su fundamento es el principio de legalidad de la Administración; ésta no puede ejercer su poder tributario, más allá de los casos para los que les ha sido atribuida.

- **Infracciones y sanciones.**– (Art. 129.4 de la Ley 30/92). Las normas definidoras de infracciones y sanciones, no serán susceptibles de aplicación analógica y sanciones.

Esta es una norma relativa a la potestad sancionadora y no al procedimiento administrativo, por lo que es de directa aplicación en materia tributaria.

[F] – Los hechos: investigación, acreditación y calificación.

Hay que distinguir entre los hechos y el Derecho. Los hechos que guardan relación con conductas o actos del particular son averiguados por la Administración a través de su investigación o comprobación y son acreditados, utilizando los diversos medios de prueba: la clasificación de los hechos y la determinación del Derecho, están estrechamente relacionados, por una parte, los hechos que han de ser investigados o comprobados que hayan sido acreditados son los que deben ser calificados a la luz del Derecho; que debe ser aplicado a estos hechos, ante el Tribunal, podrían ser acreditados otros hechos y ser revisada la calificación y la interpretación efectuadas por la Administración. La relación es, pues, recíproca; los hechos son determinadamente referencia al Derecho y al Derecho aplicable es necesario que se refiera a estos hechos.

a).– Acreditación de hechos por comprobación o investigación.

Una potestad no puede ser ejecutada, si no concurren el presupuesto fáctico que legitima la entrada en acción

de la Administración.

La Administración realiza de oficio, todos los actos de instrucción necesarios para la determinación, conocimiento y comprobación de los hechos en virtud de los cuales deba pronunciarse la resolución. (Art. 78 Ley 30/92). Esa instrucción en el proceso Tributario de la liquidación se concreta en la comprobación del hecho imponible que se refiere a los hechos y que han sido declarados por el contribuyente (Art. 109 LGT).

Los hechos relevantes podrían acreditarse mediante cualquier medio de prueba admisible en el Derecho (art. 30.1 Ley 30/92). Los hechos acreditados deberán ser recogidos en la motivación del acto decisorio del procedimiento. El material fáctico podrá ser recogido en el expediente administrativo pues ante el Tribunal el actor podrá pedir que se practique la prueba que complete ese material fáctico.

Subrayar que en el ámbito sancionador son particularmente rígidas las exigencias de la acreditación tácita de los hechos imperativos de la presunción de inocencia. (Art. 24 CE).

b).– Calificación de los Hechos Jurídicos.

- Consiste en verlos con los ojos de las normas, un sinónimo de subsumir los hechos en las norma.
- Una regla sobre como calificar está en el Art. 28.2 LGT.
- El Tribunal Supremo ha dicho que la calificación de hechos constitutivos de infracción de una actividad reglada, de modo, que la Administración no puede elegir discrecionalmente entre varias infracciones.
- La calificación la lleva a cabo la Administración, después los tribunales revisaran esa calificación.
- Calificar las circunstancias fácticas del hecho imponible en relación a la evaluación y los hechos que puedan ser constitutivos de infracción en relación con la solución.
- Se califica para determinar las consecuencias jurídicas, es decir, la obligación tributaria que determina del hecho imponible o la sanción que corresponde a la infracción.

c).– Separación entre Hechos y Derechos.

En el ámbito de la potestad de revisión de las actas en acciones en que se produce una cierta separación entre hechos y derechos, así:

- En las actas de conformidad, se pueden impugnar el derecho aplicado por la inspección, pero no los hechos a los que el cliente dio su conformidad.
- En el recurso de casación respecto del que se dispone de 5 años para su corrección (Art 156 LGT) frente al error o cuestión de Derecho ante el cual sólo se dispone del plazo exclusivo de lo que por lo general son 15 días para impugnar el acto.

Tema 6º

Elementos esenciales de los Tributos.

[A] – La Obligación Tributaria.

1).– Es una obligación legal y no contractual.

2).—Tiene por objeto el pago de una cantidad de dinero.

3).— La obligación Tributaria es el vínculo entre el contribuyente y la administración, que nace por la relación del hecho imponible (Art. 28 LGT). Por eso también es nombrada como la carga tributaria derivada del hecho imponible realizado por el contribuyente. (Art. 31 LGT).

4).— Es configurada por la Administración al configurar la liquidación.

5).— Esta sujeta al derecho público.

a).— Elementos.

- El sujeto pasivo, contribuyente que es el que resulta obligado al pago por ser el realizador del hecho imponible.
- El Sujeto Activo, que es la Administración, es acreedora del Tributo.
- Base Imponible, expresa y cuantifica la capacidad económica gravada en el hecho imponible y el tipo de gravamen que indica la parte de la riqueza con que se contribuye, El Tipo de Gravamen, que es la parte de riqueza con que se contribuye.
- Devengo, Es el momento en el tiempo en que nace la obligación tributaria por haberse realizado el hecho imponible.
- El hecho imponible, supuesto indefectible obligacional tributario. La Ley aplicable al tributo es la vigente en el momento del devengo de la obligación.

Es una obligación ex lege o legal, porque nace de un presupuesto fijado por la Ley (Art 28.1 LGT). Se impone por la Ley al contribuyente (Art. 31.1 LGT) y ninguno de sus elementos puede ser alterado por actos o convenios de los particulares. (Art. 36 LGT). Se contrapone a la obligación Ex Contractum .

b).— Obligación Material y Deberes Formales.

Junto a la obligación tributaria u obligación de pago existen deberes como el de presentar declaración o llevar libros de contabilidad que están al servicio de la determinación de la obligación tributaria. (Art. 35 LGT).

Un sector doctrinal distingue entre obligación material, que tiene por objeto el pago de una suma de dinero, objeto pecuniario o patrimonial, y deberes formales, que son los que no consisten en pagar sumas de dinero. El Art. 32 de la LGT., en esta línea, habla de prestaciones materiales y formales de la obligación tributaria.

Otro sector doctrinal distingue entre obligación, que es la provista de tutela ejecutiva ante su incumplimiento, y deber, en que se prevé una sanción por la infracción cometida al incumplimiento.

c).— Respecto a la actuación de las obligaciones.

La Obligación es configurada mediante el ejercicio de la potestad de liquidar por la Administración, en este sentido se cita:

- **1. — La liquidación del Tributo**, exige verificar la realización del hecho imponible y determinar los elementos de la obligación tributaria. Por ello la notificación de la liquidación expresará sus elementos esenciales (Art. 124.1.a LGT).

- **2.**– La notificación de la liquidación, indicará el plazo en que debe ser satisfecha la obligación (Art. 124.1.c LGT). La falta de pago en plazo de la obligación lleva a la apertura del procedimiento de apremio en que se procederá al embargo de los bienes del deudor (Art. 127 LGT).

d).– Polémica sobre el nacimiento de la obligación tributaria.

Para unos nace por la realización del hecho imponible y la liquidación declara una obligación que ya nació con anterioridad, haciéndola exigible.

Para otros nace de la liquidación que posee una eficacia constitutiva sobre esa obligación.

- **1.** – Si no se ha realizado el hecho imponible ninguna obligación podrá ser liquidada.
- **2.**– Si no es liquidada no llegará a cobrar realidad la obligación derivada del hecho imponible. No será acto sino que quedará en posibilidad o en potencia.
- **3.**– La polémica queda superada si se considera que la obligación derivada del hecho imponible es actuada por la administración en la liquidación.

Podemos decir, en suma, que la liquidación es la obligación en acto y el hecho imponible es actuado en la liquidación.

[B] – El hecho imponible o presupuesto del hecho.

a).– Concepto Legal.

- 1.**– El hecho imponible es el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria (Art. 28.1 LGT).
- 2.**– El impuesto puede venir referido a actos o negocios jurídicos realizados por el particular.
- 3.**– El Acto o negocio es tomado en consideración por el Derecho Tributario por que revela o manifiesta la riqueza del contribuyente.
- 4.**– Desde la distinción procesal es premisa fáctica del tributo, se establece la diferencia entre **hechos y derechos** , que son valorados por el aplicador del Derecho.

1.– Perspectivas.

a).– Teoría de la potestad Tributaria, el hecho imponible es el supuesto de hecho que legitima el ejercicio de la potestad tributaria por la Administración.

b).– Teoría del acto de liquidación, hecho imponible es el elemento fáctico del acto de liquidación que deberá interpretarse en la motivación de ese acto.

c).– Teoría de las normas: en la norma tributaria se iguala el hecho imponible que es la hipótesis o supuesto de hecho y la obligación tributaria, que es la consecuencia o efecto jurídico. El adjetivo imponible alude a la obligación tributaria que deberá ser impuesta.

d).– Teoría de la Voluntariedad, el hecho imponible suele venir referido a actos o negocios jurídicos del particular, que como tales son expresión de la autonomía de la voluntad, en su consideración como preceptores de la obligación por la Ley tributaria; está ausente su voluntad y se hace presente la coactividad de

la Ley.

2.– El hecho imponible configura cada tributo.

La configuración del tributo esta centrada en la obligación tributaria que nace de él. La configuración de la obligación tributaria debe responder al hecho imponible realizado, en este sentido:

- 1.– El elemento subjetivo del hecho imponible señala a la persona obligada al pago como ha indicado Saiz de Pujanda y Pérez Royo, esto en el sujeto pasivo.
- 2.– El aspecto cuantitativo del hecho imponible señala la valoración de éste que corresponde a la base imponible.
- 3.– El momento de realización del hecho imponible señala el devengo, esto es, el nacimiento de la obligación tributaria.

3.– Exigencia del Tributo.

El Tributo se exigirá con arreglo a la naturaleza del hecho defendido por la Ley, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hayan dado, y prescindido de los defectos que pudieran afectar a su validez (art. 28.2 LGT).

Es un criterio de calificación que llaman a la Administración y Tribunales a ir más allá de la forma o denominación del acto o negocio, cuando estas no se correspondan con el régimen jurídico de lo que realmente se ha hecho, prescindir de los defectos que puedan apuntar a su validez, se refiere a su validez desde el punto de vista extratributario.

4.– Concurrencia de titulares.

La concurrencia de dos ó más titulares en el hecho imponible determinará que queden solidariamente obligados frente a la Hacienda Pública, salvo que la Ley propia de cada Tributo disponga lo contrario (Art. 34 LGT). Esta es una norma interpretativa para el caso de que sean varios los realizados del hecho imponible, significa que la Administración, puede exigirle la totalidad de la cuota a uno sólo de ellos.

5.– Elementos del hecho imponible.

- – **Subjetivo.** Según Grau y Lozano Serrano indica aquellas persona que guarda con el elemento objetivo la especial relación que la Ley ha configurado, para considerarlo su realizador. El elemento subjetivo es pues, el realizador del hecho imponible, en suma el contribuyente.
- – **Material. elemento objetivo.** Es la riqueza o manifestación de capacidad económica que es sujeta al Tributo.
- – **Temporal.** Martín Queralt, determina el instante en que el hecho imponible se entiende íntegramente realizado, o en palabras de Pérez Royo, el momento en que la Ley considera perfeccionado el hecho imponible; ese momento coincide con el de devengo del Tributo.
- – **Espacial.** Según Martín Queralt y Losano Serrano, indica el lugar de producción del hecho imponible, también es llamado lugar de realización del hecho imponible.
- – **Aspecto Cuantitativo.** Indica la dimensión de la riqueza que es gravada.

El hecho imponible en la gestión y actuación del Tributo.

El hecho imponible declarado por el contribuyente, es comprobado por la Administración, y el no declarado es investigado por ella (art. 109 LGT). Por ello, el acta de la inspección consignará los elementos esenciales

del hecho imponible y de su atribución al sujeto pasivo (145.b LGT).

La liquidación definitiva se practicará previa comprobación del hecho imponible (Art. 120.2.a LGT). Si la Administración practica liquidación, el contribuyente la paga, y si la impugna y el Tribunal concluye que no se ha realizado el hecho imponible, anulará la liquidación y reconocerá como situación jurídica individualizada el derecho a la devolución del ingreso.

[C] – La Exención Tributaria.

1).– Configuración.

a).– La exención consiste en que se realiza el hecho imponible, pero no nace la obligación tributaria. Se da una manifestación de riqueza asumida por el tributo pero se decide no someterla a tributación.

Suele emplearse la expresión **Sujeción** para referirse a la esfera del hecho imponible y **Tributación** para referirse a la de la obligación Tributaria. Hay que advertir que para Ferreiro **hecho sujeto** es el que tributa y, por ello dice, que todo hecho exento por definición no es un hecho sujeto.

b).– Supuestos de no-sujeción Son aquellos en que no se realiza el hecho imponible; sirven para delimitar negativamente el hecho imponible, que es gravado. En ocasiones son supuestos sometidos a gravamen en un impuesto distinto aunque cercano.

c).– Respecto a la interpretación y aplicación No se admite la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito de las exenciones o bonificaciones (Art. 23.2 LGT).

d).– Es conducta constitutiva de infracción Grave, disfrutar u obtener indebidamente beneficios fiscales, exenciones o desgravaciones, es una conducta de infracción grave.(Art. 79.c LGT). La sanción es multa de 50 al 150% del importe del beneficio indebidamente obtenido.

Esa infracción siempre redunda en una falta de ingreso de la deuda tributaria por lo que a fin de cuentas se solapa con la del Art 79.c LGT.

e).– Beneficio Fiscal es una expresión más amplia en la que están comprendidas:

a).– Las Exenciones que significan la total exclusión de la obligación tributaria.

b).– Las Bonificaciones las reducciones y las desgravaciones que sólo minoran en parte la deuda tributaria.

f).– Conceptualmente las Devoluciones Son tema distinto, así en los pagos a cuenta, estos son pagos debidos con derecho a ser deducidos y de la deducción puede resultar un derecho a la devolución.

g).– Relación entre dos impuestos Desde el punto de vista de la relación entre dos impuestos, el mismo hecho que está exento en un impuesto, no puede ser sometido a gravamen en un impuesto distinto porque habría una sujeción reduplicativa; mientras que el hecho que está no sujeto en un impuesto es susceptible de gravamen en otro.

Clases o tipos de Exención.

Subjetivas: Son las que se establecen a favor del sujeto.

Objetivas: Las que delimitan atendiendo al elemento del hecho imponible.

Temporales: Son aquellas por un plazo determinado.

Exenciones permanentes: Son las que no se establece un plazo, su extinción en el tiempo se corresponde en principio con la vigencia de la norma que la establece.

El Art. 15 de la LGT, sienta un criterio interpretativo de la duración cuando dice que las normas por las que se otorguen exenciones o bonificaciones tendrán limitada su vigencia a un periodo de 5 años, salvo que se establezcan expresamente a perpetuidad o por tiempo distinto, y sin perjuicio de los derechos adquiridos durante dicha vigencia.

Principios Constitucionales.

Principio de Generalidad Significa que deben contribuir todos los que tengan la misma capacidad económica. Es un modo de expresión del principio de igualdad en la tributación a igual capacidad igual tributación (Arts. 14 y 31.1 CE).

Se Traduce en que se prohíben las exenciones o bonificaciones que carezcan del respaldo constitucional, así la sentencia de la Audiencia Territorial de Valencia (hoy TS de J.) de 29 de 2 de 1988 sobre la exención de la telefónica en el pago de los tributos locales, sostuvo que como la Constitución no ampara la exención de la telefónica, a partir de 1979, se entiende derogada la exención que le atribuían ciertos actos anteriores.

Reserva de Ley Todo beneficio fiscal que afecta a los tributos del Estado deberá establecerse en virtud de la Ley (Art. 133.3 CE).

La Reserva de Ley de las exenciones es una consecuencia de la Reserva de Ley Tributaria por lo que está reservado el hecho imponible y la obligación tributaria. Es por lo que también son reservadas las exenciones en que se da un hecho imponible y se excluye la obligación tributaria.

La STC 4-2-1983, dijo correctamente que el establecimiento de exenciones está reservado a la Ley pero añadió erróneamente que su supresión o reducción no lo está.

Actuación de la Exención Destinguimos dos puntos:

- 1).- El reconocimiento por la Administración de dicha exención; habra aquí un acto declarativo de Derecho a la exención.
- 2).- Por que se la aplica el contribuyente en la autoliquidación, el contribuyente comunica a la Administración en su declaración, que el considera que esta exento.

En esto nos va a conducir a tres supuestos:

a).- El contribuyente solicita la concesión de la exención, esto en los casos en que la norma prevea tal solicitud. Si la administración la deniega, el contribuyente podrá impugnar el acto de denegación (art. 165.e LGT).

b).- Si la Administración practica la liquidación y el contribuyente entiende que está exento deberá impugnar la liquidación dentro del plazo preclusivo correspondiente. Llegado a la vía judicial, si le estiman el recurso será anulada la liquidación y se le reconocerá como situación jurídica individualizada el Derecho a la exención.

c).- Si la Administración concede la exención y después practica liquidación; la exención reconocida significa un acto declarativo de derecho, luego la Administración para practicar la liquidación si no ha utilizado los

procedimientos de revisión de oficio (Arts. 153 y 154 LGT), debió declarar lesivo para los intereses públicos el reconocimiento de la exención, de impugnarlo en vía contencioso–administrativa. (Art. 159 LGT).

Si no lo ha hecho así cabe entender que no ha seguido el procedimiento legalmente establecido (art. 153.1c LGT), por lo que la liquidación será nula de pleno derecho.

[D] – La base imponible, los tipos de gravamen y las deducciones de la cuota.

Configuración.

- **a)** – La base imponible expresa y cuantifica la riqueza que es gravada por el tributo. El tipo de gravamen señala la parte de esa riqueza con que se contribuye. Las deducciones de la cuota ultiman la determinación de la contribución, esto es, la cuota líquida. Suelen ser genéricamente designados como elementos de cuantificación de la deuda tributaria.
- **b)** – Esa cuantificación de la deuda, esto es, su traducción numérica es el punto final de una actividad de calificación, interpretación y aplicación de normas por la Administración. En realidad sólo la cuota es el resultado de un cálculo numérico. La base, el tipo y las deducciones son conceptos mucho más ricos.
- **c)** – La base imponible enlaza directamente con el aspecto cuantitativo del hecho imponible, pero también con el aspecto material del elemento objetivo así como con el aspecto o elemento temporal. En la distinción capacidad económica absoluta – capacidad relativa, la base, el tipo y las deducciones quedan en el campo de la relativa.

Principios Constitucionales.

- **1).**– Aquí juega también el principio de igualdad en relación con el de capacidad a igual capacidad económica debe corresponder igual carga tributaria .
- **2).**– La base, el tipo y las deducciones de la cuota están reservadas a la Ley (Art 31.3 CE y 10.a LGT).

Clasificación y modalidades.

Impuestos subjetivos y objetivos

- En los subjetivos para determinar la deuda tributaria son tomadas en consideración las circunstancias personales del contribuyente.
- En los objetivos, no son tomadas en consideración.

Cuota fija – Cuota variable (Art. 55 LGT).

- Aquellos tributos en que la cuota es calculada aplicando un tipo de gravamen a la base imponible o liquidable se llaman de cuota variable.
- Son de cuota fija, aquellos en que el texto legal señala una cantidad prefijada por contribución.

Bases monetarias – bases no monetarias.

- Bases monetarias son aquellas expresadas en dinero, se les aplica una alícuota que es un tipo de gravamen expresado en tanto por cien o tanto por mil.

- Bases no monetarias, consisten en magnitudes no expresadas en dinero. Se les aplica tipos específicos que están expresados en pesetas por unidad de magnitud, por Ejem:

10 Ptas. litro, base 50 litros.

Cuota $50 \times 10 = 500$ Ptas. Son impuestos especiales.

Proporcionales y Progresivos.

- El tipo proporcional es siempre el mismo, cualquiera que sea el valor de la base en las tarifas de tipo progresivo, el importe del tipo aumenta más que proporcionalmente al aumentar la base. (IRPF, ISP, ISV y D).

Base liquidable.

- Es el resultado de practicar en la base imponible las reducciones establecidas por la propia Ley de cada Tributo (Art. 53 LGT).

Cuota integra – Cuota líquida.

- En los Tributos que se prevén deducciones de la cuota, la cuota líquida es igual a la cuota integra menos las deducciones de la cuota.

Cuota Integra 100.

Deducciones de la cuota 20.

Cuota Líquida 80.

Bases en las propias Leyes de cada Tributo.

- – En los impuestos indirectos es frecuente que la base sea el precio del bien, así:

En el **I.T.P.**, en la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, la base es el valor real del bien o del Derecho Real que es transmitido.

En el **I.V.A.**, la contraprestación obtenida por el empresario profesional, al entregar el bien o prestar el servicio.

- En los **Tributos Aduaneros**, el valor de la aduana de la mercancía.
- En los **Impuestos Especiales**, la contraprestación por el bien (alcohol, tabaco, etc.).
- En los impuestos directos, la base imponible es más compleja, así:

En el **I.R.P.F.**, la suma de los rendimientos, esto es, los ingresos brutos menos los gastos deducibles.

En el **I.P.**, el valor de los bienes, derechos o deudas que forman parte del patrimonio.

En el **I.S.D.**, el valor neto de la adquisición a título sucesorio o por donación.

En el **I.S.**, Los ingresos menos los gastos calculados a partir de la contabilidad de la sociedad.

Tema 6º (Continuación)

Elementos Subjetivos (Esenciales de la obligación Tributaria).

[A] – Sujetos pasivos y Sujeto activo.

Sujeto Pasivo.– Es la persona natural o jurídica que según la Ley resulta obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea como contribuyente o como sustituto del mismo (Art. 30 LGT).

En consecuencia, los responsables solidarios y subsidiarios no son sujetos pasivos; el Reglamento General de Recaudación de 1990, atribuye a los sujetos pasivos la cualidad de deudores principales, de tal manera que la llamada al pago a los responsables exige el impago de la deuda por el o los deudores principales. (Art. 10 LGT).

1.– El Contribuyente y el sustituto, son los sujetos pasivos.

2.– Además de las personas físicas o jurídicas podrá ser sujeto pasivo una entidad sin personalidad cuando la Ley propia de cada tributo la considere realizadora del hecho imponible. (Art. 33 LGT).

3.– En consecuencia los responsables solidarios y subsidiarios no son sujetos pasivos.

La obligación principal de todo sujeto pasivo consiste en el pago de la deuda tributaria (Art. 35.1 LGT), su incumplimiento le acarrearán la imposición de una sanción por infracción grave (Art. 79 LGT), así mismo queda obligado a cumplir sus deberes formales su inactividad le traerá la imposición de sanciones por infracción simple (Art. 78 LGT).

Sujeto Activo.– En la terminología de la teoría de la relación jurídica tributaria, sujeto activo designa a la Administración que es titular de un derecho de crédito frente a la obligación tributaria a cargo del particular (sujeto pasivo).

En la terminología de la teoría del procedimiento de la imposición, el concepto correspondiente sería el tributo o el órgano competente para liquidar el Tributo más genéricamente es la administración actuante.

Obligados Tributarios.– Es un concepto más amplio que el de sujeto pasivo, pero hay que advertir que se ha utilizado en tres acepciones distintas:

- – Primera acepción Obligados al pago de la deuda tributaria (Art. 10 Reglamento General de Recaudación, comprende por una parte y como deudores principales:
- Los sujetos pasivos.
- Los Contribuyentes y sustitutos.
- Los retenedores y los obligados a efectuar ingresos a cuenta.
- Los sujetos infractores a quienes se les haya impuesto una sanción pecuniaria.

Por otra parte, la falta de pago de la deuda por deudores principales, en este caso, están obligados al pago:

- Los responsables solidarios.
- Los responsables subsidiarios.
- Los que adquieran explotaciones económicas o continúen el ejercicio de la actividad (será por ejemplo en el sujeto de sucesión), ver Art. 72 LGT.

Algunos autores proponen llamarlos deudores tributarios por ser responsables de una obligación de contenido pecuniario.

- – Segunda acepción Obligados tributarios en el procedimiento de inspección (art. 24 del Reglamento de Inspección de Tributos):
- Sujetos pasivos, contribuyente y sustitutos.
- Los retenedores.
- La sociedad dominante del grupo a los efectos del régimen de declaración consolidada.
- Los sucesores de la deuda tributaria (Arts 89.3 y 89.4 LGT, y 15 RGR).
- Los responsables solidarios desde que sean requeridos para personarse.
- Los obligados a informar a la Administración de datos o antecedentes con consecuencias tributarias (arts. 111 y 112 LGT).
- Los representantes legales de los sujetos obligados que carezcan de capacidad de obrar y a los que sean imputables.

La doctrina ha subrayado el número 6, puesto que estos no son responsables de una obligación de contenido pecuniario.

- – Tercera acepción designa al titular de cualquier obligación o deber relativo a un tributo, sea material o sea formal.

[B] – Contribuyente.

Concepto.

Es el que realiza el hecho imponible por ser titular de una determinada capacidad económica. La LGT. lo define como la persona natural o jurídica a quién le ley impone la carga tributaria derivada del hecho imponible.

Es decir para unos, es el realizador del hecho imponible; para otros, el titular de la capacidad económica manifestada en el hecho imponible, para otros es, el titular o sujeto pasivo de la obligación tributaria.

En rigor las tres notas deben concurrir en el contribuyente, siendo realizador del hecho imponible por ser el titular de la capacidad en el manifestada, resulta por ello, sujeto pasivo de la obligación tributaria.

La exposición de motivos dice que es el llamado a soportar el tributo por ser titular de la respectiva capacidad económica. Así en el I.R.P.F., es la persona física que obtiene la renta.

En el IP., es la persona física que es titular de un patrimonio el 31 de diciembre. La expresión contribuyente en laza con el Art. 31.1 CE, contribuyente es en este sentido, el que en cada tributo específico contribuye a los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica.

Estátus del Contribuyente.

1.– La obligación principal del contribuyente consiste en el pago de la deuda tributaria Art. 35 LGT; su incumplimiento le puede traer la sanción por infracción grave Art. 79 LGT; así mismo queda obligado a cumplir sus deberes formales como indica el Art. 35.1 LGT. Cuyo incumplimiento le puede traer la imposición por infracción simple del Art. 78 LGT.

2.– Desde el punto de vista del procedimiento, el contribuyente es con quien deben entenderse las actuaciones de la Administración, obligadas a controlar la obligación tributaria.

3.– Puede impugnar la liquidación, afirmando ser titular de un derecho subjetivo derivado de ella.

[C] – Entidades sin personalidad jurídica susceptibles de imposición y pluralidad de titulares del hecho

imponible.

Por ser oportuno someter a contraste por una parte el Art. 33 LGT. Y por otra parte, el Art. 34 LGT.

- Art. 33 LGT. Tendrán la consideración de sujetos pasivos, en las Leyes Tributarias en que así se establezca, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyen una unidad económica o un patrimonio separado, susceptible de imposición.
- Art. 34 LGT. La concurrencia de dos o más titulares en el hecho imponible determinará que queden solidariamente obligados frente a la Hacienda Pública, salvo que la propia Ley de cada Tributo disponga lo contrario.

Se prevén dos esquemas distintos para la configuración del tributo cuando se haya realizado el hecho imponible y sean varias las personas implicadas o estén unidas por algún vínculo jurídico.

En el primero configura como sujeto pasivo a la entidad carente de personalidad jurídica (por ejemplo: una comunidad de bienes), haciéndole centro de imputación de consecuencias jurídicas (esquema colectivo o unitario).

En el Segundo se considera a cada persona en su individualidad (esquema individual o plural).

Consecuencias:

- En el primer esquema, la contribuyente, es decir, la realizadora del hecho imponible es la entidad y, es ella la sujeto pasivo de la obligación tributaria. El copartícipe no realiza el hecho imponible y no es sujeto pasivo de la obligación tributaria. En el supuesto del Art. 34, los cotitulares son realizadores del hecho imponible, esto es, hay varios realizadores del presupuesto de hecho.
- En las entidades sin personalidad jurídica, cada partícipe responde de la obligación tributaria solamente en proporción a su respectiva participación (Art. 39 LGT), no por la totalidad de la obligación.

En el supuesto del Art. 34, cada cotitular responde de la totalidad de la deuda, de manera que la Administración, puede dirigirse a uno para exigir toda la deuda.

[D] – Sustituto del Contribuyente.

Concepto

Es sustituto del contribuyente, el sujeto pasivo que por imposición de la Ley y en lugar de aquél, está obligado a cumplir las prestaciones materiales y formales de la obligación tributaria (art. 32 LGT).

De esto se deducen cuatro notas del concepto:

- – Que es sujeto pasivo.
- – Qué sólo puede sustituir al contribuyente.
- – Qué es puesto en lugar de él.
- – Qué se le puede imputar tanto la obligación tributaria como los deberes formales.

Presupuestos

El Tribunal Supremo en tales casos La estructura jurídica del tributo se desdobra previendo:

- – Un hecho Imponible del que surge la obligación para su realizador.
- – Un segundo hecho, el presupuesto fáctico de la sustitución, en cuya virtud se desplaza dicha obligación hacia el sustituto.

Relación del Sustituto con la Administración.

- El Contribuyente pasa a segundo término; quedando así el sustituto como obligado primero en lugar del contribuyente. Según el Tribunal Supremo queda relevado el contrato de la posición pasiva de la relación tributaria que se desarrollará solamente entre la Administración y el sustituto.
- El sustituto queda obligado al cumplimiento de la prestación material de la obligación tributaria; esto es, al pago y a los deberes formales que le correspondan.
- La falta de ingreso de la deuda por el sustituto es conducta que constituye una infracción grave (Art 77.3.a á 79.a LGT). La sanción es meta del 50 al 150 % de la cuantía dejada de ingresar (Art. 87.1 LGT).

Ejem: Es clásico el del impuesto municipal de valoración de los terrenos, en la legislación anterior de la L.H.L. del 88. Contribuye el que trasmite el inmueble y era sustituto el adquirente del inmueble; es así dudosa la constitucionalidad del sustituto.

- Si el sustituto liquida el tributo y luego entiende que no debió pagar o que pago de más, puede acudir al procedimiento de devolución de ingresos indebidos derivados de autoliquidación. (Art. 8 RD 1990).
- El sustituto puede impugnar la liquidación del Tributo efectuada por la Administración (Art. 166.a LGT).

Aparecen tres tesis sobre el sustituto:

- – Una Tesis doctrinal, donde el primer obligado es el contribuyente y si no paga éste, la Administración se dirigirá al sustituto.
- – Una Tesis del Tribunal Supremo que es justamente lo contrario, en un primer lugar se dirigirá al sustituto.
- – Una tercera Tesis, donde se plantea que el sustituto es el primer deudor pero es el único.

Relación del Sustituto con el Contribuyente.

El Sustituto una vez cumplida la prestación material y formal, dice el Tribunal Supremo, que puede repetir la prestación pecuniaria del contribuyente. Para ello se prevé el procedimiento en las reclamaciones tendentes a oponerse al reembolso de tributos satisfechos por sustitutos del contribuyente (Art. 117 del Reglamento de procedimiento en las Reclamaciones Económico – Administrativas de 1996). Ideas:

- El reclamante es el contribuyente que se opone al reembolso de Tributos satisfechos por el sustituto. Y reclamando, es el sustituto.
- El plazo de interposición es de 15 días desde que la pretensión de reembolso haya sido comunicada en forma fehaciente al reclamante, esto es, al contribuyente (p.e. mediante requerimiento notarial).
- La resolución del Tribunal Económico – administrativo, declarará si es procedente el reembolso pretendido y, en su caso, determinará su cuantía detallando las actuaciones que deben desarrollar obligatoriamente las partes para la ejecución del fallo.

Hay sentencias que establecen que la relación entre el contribuyente y el sustituto es privada, y que deben acudir a los Tribunales civiles (para el profesor es mejor acudir al Tribunal Económico Administrativo).

Tema 7º

Sujetos que responden de la deuda.

[A] – Responsables : Los Solidarios y Subsidiarios.

Viene recogido en los Arts. 37 á 41 de la LGT.

1.– La Ley declara responsable 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 (Art. 37.1 LGT).

2.– Los responsables no son sujetos pasivos:

- – La Ley podrá declarar responsables de la deuda tributaria junto a los sujetos pasivos o deudores principales a otras personas solidaria o subsidiariamente. (Art. 37 LGT).
- – El responsable no es sujeto pasivo del tributo, esto conduce a dos consecuencias; una, la necesidad de previo impago por el sujeto pasivo, y dos que los responsables no son titulares de deberes formales.

Cuando sean dos o más los responsables solidarios o subsidiarios, de una misma deuda, esta podrá exigirse íntegramente a cualquiera de ellos (Art. 37.6 LGT).

La declaración de responsabilidad está reservada a la Ley, por ser la imputación de una prestación patrimonial de carácter público (Art. 31.1 CE). El incumplimiento de la obligación de pago por el responsable no está contemplado como supuesto constitutivo de infracción, si no que dará lugar a la apertura de la vía de apremio (Art. 127 LGT).

Alcance.

- La responsabilidad alcanzara la totalidad de las deudas tributarias con excepción de las sanciones (Art. 37.3 LGT). Aquí aparece el principio de personalidad de la pena.
- Recargo o apremio sólo será exigible al responsable si transcurrido el plazo voluntario que se concederá al responsable para el ingreso, este no ha efectuado el pago (Art. 37.2 y 37.4 LGT). Parece deducirse que el responsable no responde del recargo de apremio imputable al contribuyente.
- Si puede ser exigidos al responsable el interés de demora o los recargos por autoliquidación o declaración fuera de plazo imputable al contribuyente, por que estos preceptos forman parte de la deuda tributaria. (Art. 58 LGT).

Respecto a los responsables solidarios, Art. 37.4 LGT., dice, que se requiere un acto administrativo de derivación de la responsabilidad en el que previa audiencia del responsable se declare su responsabilidad y se determine su alcance; éste acto Administrativo notificado al responsable, abrirá un periodo necesario para el ingreso y podrá ser impugnado por el responsable.

Derivación de la acción administrativa. (Responsables Subsidiarios)

1.– Se requiere un acto administrativo de derivación de la responsabilidad en que previa audiencia del interesado se deduce la responsabilidad y se determina su alcance, este acto será notificado con la expresión de los elementos esenciales de la liquidación, se abre un periodo voluntario para el ingreso concedido al responsable, desde la notificación le fueron concedidos todos los derechos del deudor principal.

El Reglamento general de recaudación, dice que la Hacienda pública podrá reclamar el pago de la deuda a los responsables solidarios, cuando se produzca la falta de pago de la deuda por el deudor principal, esto es, una

vez transcurrido el periodo voluntario de ingreso señalado al deudor principal. (Art. 12).

2.– Para los responsables subsidiarios la duración de la acción Administrativa, exige además la previa declaración de fallido del deudor principal y de los responsables solidarios, si los hay (Art. 37.5 LGT). La ausencia de declaración de fallido implica la nulidad de la liquidación gravada al responsable y responde de la declaración de fallido se exige que haya concurrido el apremio sin cobrar la deuda.

Impugnación.

El acto de derivación de responsabilidad, es impugnable (Art.165.4 LGT), se reconoce a los responsables legitimadores para impugnar los actos de gestión tributaria, que les afecten (Art. 166.a LGT); así podrían impugnar la liquidación que les sea girada.

[B] – Adquirentes de bienes afectos a la deuda.

Se regula en los Arts. 41 y 74.1 LGT. El precepto más general es el del Art. 41 y el del Art. 74.1 es un caso particular del primero.

El presupuesto de la responsabilidad, es que una persona adquiere un bien afectado a la deuda tributaria y la deuda no se paga, el adquirente responde de la deuda con el bien adquirido.

El procedimiento, se exige un acto administrativo de derivación que será notificado al adquirente.

¿ Qué respuestas podrá dar?

- 1.– Hacer el pago de la deuda.
- 2.– Reclamar contra la liquidación de la deuda o la procedencia de la derivación.
- 3.– Dejar que siga la actuación de la Administración.

[C] – Sucesores de la titularidad de una explotación.

Se regula en el Art. 72 de la LGT. El presupuesto es que una persona sucede a otra en la titularidad de una explotación o actividad económica, que tenga deudas tributarias pendientes.

La consecuencia es que al nuevo titular le sean exigidas las deudas tributarias pendientes, salvo que haya solicitado de la Administración una certificación del expediente en cuya expedición sea de contenido negativo hayan pasados unos meses sin que sea expedida.

Si la sucesión es mortis causa , serán aplicables las reglas sobre la sucesión a beneficio de inventario.

[D] – Transmisión o sucesión en las obligaciones Tributarias.

Se regula en el Art. 89 en sus apartados 3 y 4 de la LGT. Y se distinguen dos apartados diferentes:

1.– Muerte de una persona física.

- – Se transmite a los herederos las obligaciones tributarias pendientes correspondientes a los hechos imposables realizados por el causante.
- – Son aplicables las reglas civiles sobre la adquisición de la herencia, cabe aceptar a beneficio de inventario.

- – En ningún caso no son admisibles las sanciones.

2.– Disolución de una persona jurídica.

- – Sus obligaciones tributarias pendientes, son transmisibles a los socios o partícipes en el capital.
- – Ellos responden solidariamente y hasta el límite de la cuota de liquidación que se les haya adjudicado.

[E] – Anexo: Concepto de Obligado Tributario.

La abundancia de personas que pueden verse involucradas en los deberes y obligaciones que guarden relación con el hecho imponible, desborda el concepto de sujeto pasivo, y esto a llevado a buscar un concepto más amplio. Hay tres acepciones parecidas en la utilización de esta expresión:

- **Obligados al pago de la deuda tributaria.**– lo son por una parte los deudores principales y todos los obligados, al pago cuando no pagan los principales. (Art 10 RGR):
 - **Sujetos pasivos:** Contribuyentes y sustitutos.
 - **Retenedores;** y obligados a ejecutar ingresos a cuenta.
 - **Sujetos Infractores:** a quienes se les haya impuesto una multa.

A falta de pago de la deuda por los deudores principales, están obligados los deudores solidarios o subsidiarios y los que adquieran las explotaciones o continúen en el ejercicio de la actividad económica (Art. 72 LGT). Algunos autores los llaman a todos deudores tributarios por responsables de una obligación de contenido pecuniario.

- **Obligados en el procedimiento de inspección.**– (Art. 89.3 y 89.4 LGT y Art. 24 RGIT).
 - **Sucesores en la deuda tributaria:** (Art. 89.3 y 89.4 LGT).
 - **Sujetos Pasivos:** Contribuyente y sustituto.
 - **Retenedores.**
 - **Socios Dominantes:** del grupo a los efectos del régimen de declaración consolidada.
 - **Responsables Solidarios:** desde que sean requeridos para personarse.
 - **Obligados inferiores a la Administración de datos:** o antecedentes de otras consecuencias tributarias (arts. 111 y 112 LGT).
 - **Representantes Legales:** de los sujetos obligados que carecerán de capacidad de obrar y a los que sean impuestas infracciones.
- **Aceptación Doctrinal.**
 - **Titulares de un deber formal por razón del tributo.**
 - **Titulares de una obligación de pago por razón del tributo o título parecido al del contribuyente, sustituto o responsable.** Ejem: el Retenedor del I.R.P.F.

Esta es una noción descriptiva, no hay igualdad en la nota jurídica a los supuestos que están dentro de ella.

Entidades sin personalidad jurídica, susceptibles de imposición y pluralidad de titulares del hecho imponible.

Tendrán consideración de sujetos pasivos en las leyes

tributarias, en que así se establezca, las herencias yacentes, comunidades de bienes y determinadas

entidades carentes de personalidad jurídica, que constituyen una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición .

La concurrencia de dos o más titulares en un hecho imponible determinado que queden solidariamente obligados frente a la Hacienda Pública, salvo que la Ley propia de cada tributo dispense lo contrario .

Hay dos esquemas igualados para la configuración del tributo cuando se halle realizado el hecho imponible y sean varias las personas implicadas y estén unidas por algún vínculo jurídico.

Configura como sujeto pasivo único a la entidad carente de personalidad jurídica, haciéndola centro de imputación de la consecuencia jurídica.

Coordina a cada persona en su individualidad, también se le conoce como esquema plural.

Consecuencias.

a) **Colectivo**: el contribuyente o realidad del hecho imponible es la entidad, en ella el sujeto primario de la obligación tributaria; el cotitular o coparticipe no realiza el hecho imponible y no es sujeto pasivo de la obligación tributaria; mientras que en el supuesto del Art. 34 los cotitulares son correalizadores del hecho imponible, hay varios realizadores.

b) **Entidades sin personalidad Jurídica**: (Art. 33 LGT). Cada partícipe responde de la obligación tributaria sólo en proporción a su participación (Art. 39 LGT), no por la totalidad de la obligación, mientras que en el supuesto del Art. 34, cada cotitular responde de la totalidad y así la Administración puede dirigirse a uno para exigir la totalidad de la deuda.

Tema 8º

Nacimiento, Crecimiento y Extinción de la Deuda Tributaria.

[1] – La Deuda Tributaria.

Es la deuda relativa a un Tributo; 1º Dinámica de la Deuda Tributaria; esa dinámica pasa por tres momentos, el primero el llamado nacimiento de la deuda, que es llamado su devengo. Un segundo es la extinción de la deuda, que puede tener lugar por el pago voluntario del sujeto pasivo, por prescripción de la deuda y por compensación con un crédito. El Tercer término es el crecimiento o desarrollo, que significa el engorde de la deuda por concurrir los presupuestos del interés de demora o del recargo de apremio o de los recargos por autoliquidaciones extemporáneas.

[2] – Deuda Tributaria.

1.– **Componentes de la Deuda Tributaria** (Art. 58 LGT). Puede estar formada únicamente por la cuota tributaria, supuesto más sencillo de deuda tributaria, pero a el se pueden agregar:

- Recargos Art. 61.3 LGT. (Sobre liquidaciones extemporáneas).
- Intereses de Demora.
- Recargos en el ejercicio en período ejecutivo que son del 10%, antes se deberá notificar la providencia de apremio y del 20% de recargo de apremio; después.
- Sanciones pecuniarias.

1.– El devengo y la determinación de la obligación.

- Se devenga la obligación tributaria cuando se entiende realizado el hecho imponible.

El criterio que determina al tributo es la Ley en que está integrado.

- La Deuda Tributaria surge del ejercicio de la potestad de liquidación que prescribe a los 4 años a partir de 1-1-1999, pasando ese plazo, la administración ya no podría hacer efectiva la obligación.
- El devengo de los Tributos Estatales:

- **I.R.P.F.** : Como regla general es del 31 de Diciembre.
- **Impuesto del Patrimonio**: es siempre del 31 de Diciembre.
- **Impuesto de Sucesiones**: el momento de fallecimiento.
- **Impuesto de Sociedades**: el último día del ejercicio de la Sociedad.
- **Impuesto de Donaciones**: cuando se cause o alegue la donación.
- **Impuesto de transmisiones onerosas**: en el momento de la transmisión del bien o derecho.
- **Impuestos de actos jurídicos documentados y operaciones societarias**: el día que se formalice el acto.
- **Impuesto del valor añadido (I.V.A.)**: el momento de la puesta a disposición del bien o servicio.
- **Impuestos Especiales**: momento de la fabricación, despacho o consumo.

- Polémica del nacimiento de la obligación.

Para unos nace por la realización del hecho imponible y la liquidación declara una obligación que ya nació anteriormente y la hace exigible. Para otros la obligación tributaria nace de la liquidación que posee una eficacia constitutiva sobre la obligación.

Lo cierto es que por una parte si no se ha hecho el hecho imponible, ninguna obligación podrá ser liquidada, por otra parte, si no es liquidada no cobraría realidad la obligación adeudada del hecho imponible, no será acto si se considera que la obligación derivada del hecho imponible es traducida en acto por la Administración en la liquidación.

2.- Sanción ¿ Deriva de una deuda tributaria una sanción?.

A) – Para un sector no lo es porque su naturaleza y seguimiento es igual al de la obligación, prueba de ello es que el Estatuto del Contribuyente, ha separado el proceso sancionador del de liquidación. En consecuencia no debe ser ejecutada la sanción junto a la obligación y el impago de la sanción no debería generar intereses de demora.

B) – Para otro sector, pese a que su naturaleza es igual, una vez notificada la sanción al infractor, este queda constituida en deuda ante la Administración, aunque no a título de sanción y no de obligación. En consecuencia la Administración podrá apremiar al infractor si no satisface su deuda y la sanción podrá generar intereses de demora.

3.- ¿ Son deudas tributarias las resultantes de una autoliquidación?.

Cuando el legislador emplea la expresión deuda tributaria, resulta, en ocasiones, problemático saber si se refiere incluso a las autoliquidaciones, además de las liquidaciones practicadas por la Administración.

La Tesis afirmativa presenta como argumentos:

- La reforma en la redacción, Art. 58.1 LGT, por otra Ley 25/95, que al eliminar la expresión deuda liquidación a cargo del sujeto pasivo , parece que este dando entrada a las deudas resultantes de una autoliquidación.

- La expiración del plazo voluntario de presentación o su presentación tardía sin ingreso inician el período ejecutivo (Art. 126.3 b LGT), en el que la Administración recaudará la deuda autoliquidable por el procedimiento de apremio (Art. 127.2 LGT).

Se produce así una constricción de la obligación derivada de una autoliquidación en paralelo a una liquidación practicada por la Administración.

La Tesis negativa, presenta como argumentos:

– La deuda derivada de una autoliquidación, no es resultado del ejercicio de una potestad Administrativa, el particular no es la Administración, y la autoliquidación no es un acto Administrativo, pruebas de ello son:

a)– La Administración puede comprobar los datos de la autoliquidación y puede practicar la liquidación en sentido igual, sin revocar la autoliquidación previa.

b)– El particular no puede impugnar su autoliquidación, si no que ha de provocar un acto Administrativo y después recurrirlo, esto es, según el procedimiento de devolución de ingresos derivados de la autoliquidación.

[3] – **El pago voluntario.**

1.– Como puntos de partida:

- La obligación principal de todo sujeto pasivo consiste en el pago de la deuda tributaria (art. 35.1 LGT).
- Pagar la obligación significa cumplir la obligación.
- La recaudación de los tributos se realiza mediante pago voluntario o en periodo ejecutivo mediante la vía de apremio. (Art. 126 LGT).
- Si la administración no acepta el ingreso, los sujetos pasivos podrán consignar el importe de la deuda en la Caja General de Depósitos (Art. 63 LGT).

2.– Tiempo disponible para el pago voluntario.

Su determinación está en función del modo de gestión del Tributo:

- – **Sistema Tradicional** de liquidación y en general, liquidación practicada por la Administración:

¿ Desde cuando puede pagar?, desde la fecha de notificación individual de la liquidación al obligado al pago (Art. 72.1.a RGR).

Y ¿ hasta cuando?, hay que distinguir:

- En las liquidaciones notificadas entre los días 1 y 15 de cada mes hasta el día 5 del mes siguiente o el día inmediatamente hábil posterior.
- En las liquidaciones notificadas entre los días 16 y último de cada mes, desde la fecha de notificación hasta el día 20 del mes siguiente o el día inmediato hábil posterior.

Cabe indicar aquí que el período ejecutivo se inicia el día siguiente al del vencimiento de plazo de pago voluntario o plazo establecido para su ingreso. (Art. 126.3c LGT y 20.2 RGR).

- Gestión y registro, padrones o matrículas y cobro periódico por recibo, desde la apertura del respectivo plazo recaudatorio hasta que concluya el mencionado plazo recaudatorio o periodo de cobro (Art. 20.2 RGR). Además la Ley, el reglamento propio de cada tributo no fija uno específico, por tanto, será único y abarcará desde el 1 de Septiembre al 20 de noviembre o día inmediato hábil posterior (art. 87 RGR). Aquí el período de ejecución se inicia el día siguiente al del vencimiento del plazo o período de cobro (Art. 26.3 a LGT).

Las Autoliquidaciones.

Se ha de pagar desde la fecha de comienzo del plazo señalado para su presentación o plazo voluntario de presentación de ingreso señalado por la norma reguladora del Tributo y hasta que concluya este plazo (Art. 20.2 RGR). Aquí el periodo ejecutivo se inicia:

- – Si la autoliquidación fue presentada dentro del plazo pero sin ingreso, cuando finalice el plazo determinado para su ingreso.
- – Si la autoliquidación es presentada fuera de plazo el periodo ejecutivo se inicia al presentar la autoliquidación (art. 126.3 b LGT).

Reglas sobre impugnación del pago.

Las deudas tributarias se presumen autónomas (Art. 62.1 LGT).

El cobro de una deuda de vencimiento posterior no extingue el derecho de la Hacienda a percibir las deudas anteriores que estén en descubierto (62.4 LGT).

En los casos de ejecución forzosa en que se hayan acumulado varias deudas del mismo sujeto pasivo y no puedan satisfacerse totalmente, la administración aplicará el pago al crédito más antiguo (Art. 62.2 LGT).

Cuando se hubieren acumulado varias deudas tributarias unas procedentes de tributos a favor de otras Entidades, tendrán preferencia para el cobro las primeras, salvo que la otra Entidad Pública ostente frente a ella alguna de las garantías con privilegios de los Arts.:

1.– 71 sobre prelación general.

2.– 73 sobre preferencia.

3.– 76 sobre garantía en los aplazamientos.

El pago con efectos timbrados.

Como regla general el pago se efectúa en dinero, pero en algunos casos se prevé el pago mediante efectos timbrados (Art. 59 y 70 LGT). Cuales son:

- Papel timbrado común.
- Papel timbrado de pagos al Estado.
- Documentos timbrados especiales.
- Los timbres móviles.
- El papel de pago especial para tasas.
- Tarjetas para utilizar en máquinas timbradoras. (Art. 28.1 RGR).

Hoy sólo se utilizan de forma residual, se utiliza en impuestos de transmisiones patrimoniales y actos jurídicos y en algunas tasas.

El pago con bienes del patrimonio histórico artístico.

A partir del año 1985, se introdujo la posibilidad de cumplir la deuda tributaria no por la entrega de dinero, sino mediante la entrega de bienes del patrimonio histórico español, esto es, mediante un pago en especie (ley del Patrimonio Histórico Español de 1985). Tal posibilidad había de ser asumida por la Ley propia de cada tributo y, así se ha hecho en el I.R.P.F., I.P., I.S.D; en los demás tributos hasta la fecha no se ha introducido esta modalidad de pago en especie.

[4] – La Prescripción de la Obligación.

1º). – En los puntos de partida, el plazo de la prescripción es el primero y significa el tiempo disponible por parte de la Administración para realizar los actos de ejercicio de la potestad, transcurrido el cual dichos actos son inválidos.

El derecho de la administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación prescribe a los 5 años, contados desde el día que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o declaración–liquidación, esto es, la autoliquidación.

2º). – Configuración:

El Art. 64 de la LGT, establece la prescripción de 4 conceptos:

- Ejercicio potestad liquidadora.
- Ejercicio potestad de recaudar.

- Ejercicio potestad sancionadora.
- Derecho de devolución ingresos indebidos.

3º). – Los plazos de prescripción relativos a la potestad de liquidar y recaudar, indicaran el término dentro del cual la Administración puede enumerar los actos de ejercicio de esas potestades en sentido positivo.

En un aspecto negativo trae consigo que expirado el plazo la Administración, ya no puede imponer la obligación o exigir su pago, en este sentido puede decirse que el transcurso del plazo es causa de extinción de la obligación tributaria.

El plazo de prescripción que era de cinco años será de cuatro a partir del 1-1-99, por reforma en el Estatuto del Contribuyente: para unos este plazo es aplicable a los impuestos realizados desde 1-1-99, para otros los casos en que el 1-1-99, ya hayan pasado cuatro años estarán prescritos. La concurrencia de una causa de interrupción del plazo total consigue que el plazo se vuelva a centrar de nuevo por entero a igualdad de la suspensión.

4º). – La prescripción puede ser apreciada de oficio por la Administración. Es motivo la prescripción de preferente pronunciamiento por el Tribunal Constitucional de modo que si estima el recurso por este motivo ya no entrara en el análisis de los otros motivos. (Art. 67 LGT).

Hay que diferenciar prescripción de la obligación, de la caducidad del procedimiento inspector liquidatorio, recaudatorio o sancionador, que puede crecer según un sector doctrinal y jurisprudencial con base en el Art. 43.4 de la Ley 30/92.

La consecuencia será que el procedimiento caducado no había interrumpido la prescripción.

5º). – Prescripción en el ejercicio de la potestad de liquidar.

Es la prescripción del Derecho para determinar la deuda tributaria mediante una liquidación (Art. 64.a LGT).

El plazo se cuenta desde el día en que se inicie el plazo para presentar la declaración o liquidación.

Causas de interrupción del plazo.

- 1.– Cuando en la actuación de la Administración realizada con conocimiento formal del sujeto pasivo, conduzca a la inspección o comprobación de la liquidación.
- 2.– Cualquier actuación del sujeto pasivo que conduzca a la liquidación de la deuda.
- 3.– La interposición de reclamaciones o recursos.

6º) .– Prescripción en el ejercicio de la potestad de apremiar (Recaudar).

Designada como prescripción de la acción para exigir el pago de la deuda tributaria liquidable (Art. 64.b LGT).

El plazo se cuenta desde la fecha en que finalice el plazo del pago voluntario (Art. 65 LGT).

Causas de interrupción.

- 1.– Acción Administrativa, con conocimiento formal del sujeto pasivo, que conduzca al aseguramiento o recaudación del Tributo. Ejem: Notificación providencia de apremio.
- 2.– Actuación del sujeto pasivo que conduzca al pago de la deuda. Ejem: Ingreso de la deuda derivado de la liquidación.
- 3.– Interposición de reclamación o recurso. Ejem: Recaudación económico–administrativa.

[5] – Otros medios de extinción.

La compensación.

Esta regulada en el Art. 68 de la LGT y en los Arts. 63 á 68 del RGR. En primer lugar hay que ver que deudas y con que créditos pueden ser compensadas. Pueden ser compensadas las deudas a favor de la Hacienda Pública, que se encuentre en fase de gestión recaudatoria, tanto voluntaria como ejecutiva (art. 63 RGR), también lo menciona el Art. 67.2 del RGR.

Respecto a los créditos, deben ser créditos de los que sea titular el sujeto pasivo en virtud de ingresos indebidos por cualquier tributo u otros créditos, lo que permite entender comprendidos los créditos tributarios a favor del sujeto pasivo. Se exige además que el crédito haya sido reconocido por la Administración.

Procedimiento de compensación a instancia del obligado.

Si se presenta la solicitud en periodo voluntario no se llevará a la vía de apremio.

La solicitud deberá reunir tres requisitos:

- – La identificación del solicitante.
- – La identificación de la deuda y el crédito.
- – Declaración de no haber transmitido o cedido el crédito.

La solicitud deberá ser acompañada de los documentos correspondientes.

- **Efectos de la Solicitud.**

- Si se presenta en período voluntario y al término de dicho plazo está pendiente de resolución no se expedirá certificación de descubierto (a partir de la Ley del 95 debemos entender que no se expedirá por vía de apremio).
- Si se presenta en período ejecutivo no se suspende el procedimiento pero podrán paralizarse las actuaciones de los bienes.

- **Resolución por el Órgano competente.**

Este acordará la compensación cuando concurran los requisitos establecidos con carácter general en la normativa Tributaria y civil o, en su caso, en la legislación aplicable con carácter específico.

- **Respecto a la actividad de la Administración.**

Transcurrido el plazo de seis meses desde la solicitud sin que haya recaído resolución, podrá entenderse desestimada la solicitud en la forma y efectos de los Arts. 43 y 44 de la Ley 30/92 (RJAP y PAC).

Procedimiento de compensación de oficio.

Hemos de distinguir por una parte, las liquidaciones derivadas de actos de la inspección; Art. 67.6 LGT, Cuando de las actas que documenten una misma actuación e investigación, resulten liquidaciones de distinto signo relativas a un mismo sujeto pasivo, el órgano competente acordará la compensación de las deudas y créditos hasta donde alcancen aquellos.

Por otra parte, en vía de apremio cuando un deudor a la Hacienda Pública sea a la vez acreedor de la misma por un crédito reconocido, transcurrido el período voluntario, se solicitará certificación de descubierto (procedimiento de apremio) y se compensará de oficio más el recargo de apremio con el crédito.

La compensación será notificada al interesado.

Consecuencias de la compensación.

Hemos de distinguir:

- – Si se acuerda la compensación se declararán extinguidas las deudas y créditos en la cantidad concurrente y se practicarán las operaciones contables para reflejarlo.
- – Si el crédito es inferior a la deuda: la parte de deuda que exceda del crédito seguirá el régimen ordinario, procediéndose a su apremio, si no es ingresada, si no es ingresada su vencimiento o continuando el procedimiento si la deuda estaba ya apremiada.

(En caso de que el crédito sea superior a la deuda, acordada, la compensación, se abonará la diferencia al interesado).

- – Por otra parte, que se deniegue la compensación: la denegación habrá de estar motivada y será notificada al sujeto pasivo.
- – Si se había solicitado en período voluntario, la deuda pendiente con los intereses hasta la fecha de la resolución, debe pagarse en los plazos del Art. 108 RGR, esto es, hasta el 20 de dicho mes o hasta el 5 del mes siguiente (ver Art. 108). Transcurrido dicho plazo, en caso de impago, será exigida por vía de apremio.

Si se había solicitado en período ejecutivo continuará el procedimiento de apremio.

[6] **Intereses de Demora y recargo de apremio.**

(la veremos más adelante).

Tema 10º

Las Infracciones y Sanciones Tributarias.

Introducción. (Puntos de Partida)

Junto a la norma que establece la obligación tributaria, está la norma que sanciona el incumplimiento de dicha obligación. En el análisis Lógico de la norma sancionadora ha que comparar entre:

- Hechos constitutivos de infracción hipótesis opuesta de hecho Sanción Consecuencia o efectos jurídicos.
- **Art. 28.1 Ley 30/92.** Respecto a la naturaleza de la norma sancionadora para unos esta es limitadora de derechos y para otros no limita el derecho sino que es la conexión jurídica de la relación del presupuesto.
- No hay duda de que la sanción tributaria pertenece al género de la sanción administrativa.
- Respecto a la potestad sancionadora, dos ideas:
 - Que hoy se subrayan las diferencias entre la potestad de liquidar y la potestad de sancionar.
 - El ejercicio de la potestad sancionadora de leyes es la resolución sancionadora que es la que impone la sanción al infractor.

[A] – **Principios del Orden Sancionador.**

Distinguiremos aquí entre la potestad sancionadora y sus principios según se recoge la Constitución, según la cual, nadie puede ser sancionado por acciones u omisiones que en el momento de producirse no constituyan infracción administrativa, según la legislación vigente en aquel momento (Art. 25 CE). Para el Tribunal Supremo forman parte del régimen jurídico de la Ley de la Administración Pública por ello son directamente aplicables en materia tributaria su fundamento está en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional que ha desarrollado los Arts. 25 y 9.3 de la Constitución. Art. 127 a 133 Ley 30/92.

Respecto al momento que determina la Ley aplicable serán de aplicación las disposiciones sancionadoras vigentes en el momento de producirse los hechos que constituyan infracción administrativa (Art. 128.1 LRJAP).

Respecto a la prescripción, la potestad de imponer sanciones tributarias prescribe a los 5 años (Art. 64.c LGT), contados desde el momento en que se cometió la infracción (Art 65 LGT).

Los principios de la potestad sancionadora.

- a).– **Principio de reserva de Ley Sancionadora**, recogido en el propio Art. 25 de la Constitución, y en el Art. 127 LRJAP y PAC (30/92), al exigir una norma con rango de ley para que atribuya potestad sancionadora.
- b).– **Principio de Tipicidad de la infracción y sanción**, está comprendido en la reserva de ley (Art. 25 de la CE

y Art. 129 LRJAP y PAC. Según el Tribunal Constitucional, significa la predeterminación normativa de la infracción y la sanción.

c).– Principio de irretroactividad, la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables se establecen en el Art. 9.3 CE, por otra parte, y siguiendo la doctrina del Tribunal Constitucional, el Art. 128.2 LRJAP, ha establecido que las disposiciones sancionadoras producen efectos retroactivos en cuanto favorezcan al infractor y en el Art. 4.3 del Estatuto del Contribuyente.

d).– Principio non bis idem, no podrán sancionarse los hechos que hayan sido sancionados penal o administrativamente, en los casos en que se aprecie identidad de sujeto, hecho y fundamento (Art. 133 LRJAP).

e).– Principio de Proporcionalidad, significa que la Administración guardará la debida adecuación entre la gravedad del hecho constitutivo de la infracción y la sanción aplicable (Art. 131.3 LRJAP). Uno de los factores que operan aquí es la aplicación de criterios de graduación de la sanción. Será nula la sanción impuesta por la Administración en el caso de que no concurren todos y cada uno de estos principios.

Según el Tribunal Supremo, en una sentencia del 93, estos principios forman parte del Régimen jurídico de las Administraciones Públicas, por lo cual, son directamente aplicables en materia tributaria. (Nota.– porque estos principios no pertenecen al procedimiento de las Administraciones Públicas, por ello son directamente aplicables y no subsidiariamente).

Resumen Art. 127 Principio de igualdad.

Art. 128 Principio de irretroactividad.

Art. 129 Principio de tipicidad.

Art. 131 Principio de proporcionalidad.

Art. 133 Principio non bis idem .

Los elementos de la infracción son: La acción, tipicidad, antijuricidad, culpabilidad y punibilidad.

Son infractores, se recoge en el Art. 77.3 LGT:

1) – Contribuyentes y sustitutos.

2) – Retenedores y obligados a ingresar a cuenta.

3) – Representante legal de quien carezca de capacidad de obrar, no responde

de la infracción Art. 77.4.a.

Respecto a las autoliquidaciones si el Sujeto Pasivo, ha declarado todos los datos y ha hecho una interpretación razonable de las normas al autoliquidar, si la Administración ha llegado a un resultado distinto, no ha de sancionarle 74.4.d de la LGT.

[B] – Infracciones Graves y sus Sanciones.

Son conductas constitutivas de infracción grave, las recogidas en los siguientes Artículos:

Art. 79.a LGT, Dejar de ingresar, dentro de los plazos señalados reglamentariamente la totalidad o parte de la deuda tributaria. La Sanción será multa del 50 al 150% de la cuantía dejada de ingresar. (Art. 87.1 LGT). Sobre ella tres indicaciones:

- Aplicable a tributos que deben ser autoliquidados, por el contribuyente.
- Cantidad no ingresada en concepto de retención (IRPF, IVA, etc.). También son consideradas deuda tributaria por el Art. 58.1 LGT, pero para ellas la sanción es específica (multa del 75 al 150%, (Art. 58.3 LGT).
- Una vez la Administración ha practicado liquidación, la falta de ingreso en el plazo no es constitutiva de infracción sino que dará lugar a la apertura de la vía de apremio (Art. 127 LGT).

Art. 79.b LGT, No presentar, presentar fuera de plazo previo requerimiento de la Administración Tributaria o presentar de forma incompleta o incorrecta la declaración tributaria. Este precepto viene referido a los tributos que no se autoliquidan, esto es, que siguen el procedimiento tradicional de liquidación como a los que siguen por registro, padrones o matrículas. La Sanción es multa del 50 al 150% de la cuantía dejada de ingresar. (Ver tema 11º).

Art. 79.c LGT, Disfrutar u obtener indebidamente beneficios fiscales, exenciones, deducciones o devoluciones. Esta conducta redundará en una falta de ingreso de la deuda tributaria, por ello, puede ser considerada un caso particular del tipo del Art. 79.a LGT, y por lo demás, la sanción a imponer es la misma.

[C] – Infracciones simples y sus Sanciones.

Las conductas consisten en el incumplimiento de las obligaciones o deberes tributarios exigidos a cualquier persona, sea o no sujeto pasivo, por razón de la gestión de los tributos, cuando no constituyan infracciones graves y no operen como elemento de graduación de la sanción (Art. 78.1 LGT).

Deberes específicos cuyo incumplimiento se sanciona.

- Deberes de presentación de declaraciones.
- Deberes de índole contable y registral.
- Deberes de emitir factura y conservar las facturas recibidas.
- Deberes relativos al número de identificación fiscal (NIF).
- Resistencia, excusa o negativa del particular a la actuación de la Administración cuando no opere como elemento de graduación de la sanción.

Como sanción se prevé con carácter general multa de 1.000 á 150.000 ptas; pero se prevén sanciones específicas también en él (Art. 83 LGT).

[D] – Criterios de Graduación de Sanciones.

La Sanción se impone a través del correspondiente procedimiento administrativo de cuyos apartados vienen recogidos en el Art. 82 LGT y debemos tener en cuenta los siguientes criterios:

- Si el infractor manifiesta su conformidad a la propuesta de regulación que se le formule, la cuantía de la sanción por infracción grave se reducirá en un 30%. Ejem: Sanción inicial de 50 – 30% = 50 – 15 = 35.
- Las circunstancias comunes de agravación que traen consigo el incremento de la sanción son aplicables a infracciones simples y graves. Dentro del Art. 82 LGT, se distinguen las sanciones tributarias " se graduarán en cada caso concreto a:
- Las de la Letra a): la comisión repetida de infracciones tributarias, se incrementará entre 10 y 15 puntos.
- Las de la Letra b): la resistencia, negativa u obstrucción a la acción investigadora de la Administración tributaria se incrementará entre 10 y 50 puntos.

- Las de la Letra c): la utilización de medios fraudulentos (por ejem. Facturas falsas o de persona interpuesta), el porcentaje de la sanción se incrementará entre 20 y 75 puntos.

Aplicables tanto a las graves como a las leves.

- Exclusivamente hay infracciones simples que se aplican a las circunstancias de la letra e) del Art. 82 LGT, la falta de cumplimiento espontáneo voluntario o retraso en el cumplimiento, y los de la letra f), transcendencia para la eficacia de la gestión tributaria. Aquí no se cuantifica su incidencia en el importe de la sanción.
- La ocultación de datos necesarios para liquidar. (Letra d), se aplicará exclusivamente a infracciones graves, pero hay casos en los que quedará absorbida en el tipo de la infracción y no operará para graduar nada.

El principio de proporcionalidad tiene un punto decisivo aquí y los Tribunales Contencios-Administrativos revisan el resultado a favor de la Administración, con frecuencia disminuyen la sanción impuesta.

Los criterios de graduación han sido desarrollados por **RD 11 Septiembre 1998**, sobre el régimen sancionador Art 7 a 21 publicado en **BOE el 12 de Septiembre**.

[E] – Extinción de la Sanción. (Art. 89 LGT).

- – Por pago o cumplimiento de la Sanción.
- – Por prescripción donde hay que tener en cuenta:

La Administración tiene un plazo para la imposición de la sanción de la infracción cometida y otro para la sanción impuesta.

- – Prescripción cometida, que también es llamada la prescripción acción para imposiciones de sanciones tributarias (Art. 64 c. LGT); el plazo será de 4 años a partir de el 1 de Enero de 1999, y este nuevo plazo se aplica como punto de partida a las infracciones cometidas después fecha; pero puede aquí el principio de retroactividad de la Ley sancionadora más favorable. El plazo se cuenta desde el momento que se cometió la infracción; las causas de interpretación destacan dos posiciones:
 - Para unos son tres causas de interposición del Art. 66.1 LGT.
 - Para otros es aplicable el Art. 132.2 Ley 30/92, según el cual interrupción la iniciación con conocimiento del interesado, del procedimiento sancionador, reanudable el plazo si el procedimiento estuviera paralizado más de un mes por causa no imputable al acusado, también se interrumpe por la interposición de reclamaciones o recursos por ejem. Y reclamaciones económico-administrativas contra la resolución sancionadora. Art. 66.1.b. LGT. El resultado del transcurso de este plazo, con conocimiento de la Administración, trae al infractor, el que no pueda ser sancionado.
- – Prescripción sancionadora interpuesta, que suscita duda que Ley es aplicable en cada caso, destacan dos posiciones:
 - Los partidarios de la aplicación de la LGT: para unos hay que acudir al Art. 64.b sobre actuaciones para exigir el pago de la deuda; plazo de 4 años a partir de 1 de enero de 1999, se contará desde la fecha en que finaliza el plazo de pago voluntario y las causas de interrupción son las 3 del Art. 66.1 LGT.
 - Los partidarios de la aplicación de la Ley 30/92: donde se establece el plazo para las infracciones tributarias graves, será el de las infracciones graves, será de dos años, para las infracciones simples y para las leves de un año.

Se entenderá desde el día en que se adquiriera firmeza la resolución sancionadora. Esto será el Dies a Quo .

Se interrumpe por la iniciación con conocimiento del interesado del procedimiento de ejecución volviendo a transcurrir el plazo si esta paralizado durante más de un mes por causa no imputable al infractor. No interrumpirá el computo del plazo la interposición de recurso. Estas dos tesis llegan a resultados parecidos, según se aplique una Ley o la otra hay diferencia de plazos y desde donde se cuenta el plazo. Ante la inactividad ejecutiva de la Administración, el transcurso de este plazo, trae que la sanción no pueda ser ejecutada.

Existe un tercer punto donde se diferencian y es en las causas de interpretación de los presupuestos.

- – Por Condonación.

Sólo las sanciones tributarias firmes pueden ser condonadas, no puede solicitarse la condonación de la obligación tributaria en sí.

Puede pedirse cuando la ejecución de la sanción afecte gravemente y sustancialmente al mantenimiento de la capacidad productiva y nivel de empleo de un sector económico o produzca grave quebranto para los intereses del Estado.

El procedimiento es el siguiente.

- Petición del interesado.
- Solicitud del director de la Agencia Tributaria.
- Concesión discrecional del Ministerio de Economía y Hacienda.

- – Por Muerte del infractor.

A la muerte del infractor se transmiten a los herederos las obligaciones tributarias que este pudiese tener pendientes, pero nunca se transmitirá la responsabilidad por infracciones cometidas, esto se fundamenta de el principio de personalidad de la sanción.

Tema 11º La gestión Aplicación del Tributo y la Revisión de sus Actos.

Puntos de Partida

[A] – Conceptos de Potestad Tributaria, Procedimiento y acto administrativo en materia tributaria.

1). – Concepto de Potestad Tributaria.

Potestad es aquella situación jurídica subjetiva, activa o de poder que habilita a su titular para imponer conductas a terceros mediante la constitución, modificación o extinción de relaciones jurídicas.

El concepto de potestad desborda el campo de potestades administrativas, así podremos citar las potestades legislativas (Art. 66.2 CE), y la potestad jurisdiccional (Art. 117.3 CE). Entre las potestades Administrativas están; la potestad expropiatoria, la propiedad de autotutela declarativa y ejecutiva, la propiedad sancionadora, la propiedad de resolución de recursos, etc.

- **Los Elementos de la Potestad son:**

- La norma que atribuye la competencia.

- El supuesto de hecho, esto es, los casos y condiciones bajo los cuales puede ser ejecutada.
- Las competencias (órganos a que se atribuyen).
- El fin de la potestad, esto es, la finalidad concreta que en uso de la potestad debe perseguir.
- Reglas de procedimiento establecidas para el empleo de la potestad.

Notas distintivas de la potestad, son tres:

- Poseer un objeto genérico no de terminado a priori, consistiendo su contenido en la posibilidad abstracta de producir efectos jurídicos sobre uno o varios sujetos.
- La potestad es un poder induciario, es decir, cuyo beneficiario es una persona distinta a su titular y que se confiere a éste para la protección de intereses de terceros. En el caso de las potestades administrativas, la administración (Art. 103.1 CE) sirve a los intereses generales.
- La potestad es irrenunciable (debe ser ejercida), intransmisible por su titular y no extingible por prescripción o caducidad de su posibilidad de ejercicio.

Deber de contribuir y la potestad tributaria.

En el Derecho tributario hay una confluencia del concepto de deber de contribuir (Art. 31.1 CE), que algunos entienden que es un deber público y el concepto de potestad tributaria o potestad para establecer y exigir tributos (Art. 133 CE).

El deber de contribuir está enunciado desde otra perspectiva la potestad tributaria que el Art. 133 CE., atribuye al Estado, las CC.AA. y a las Entidades Locales.

Como las liquidaciones y las sanciones, la potestad de imposición integra un haz de facultades de la Administración que se centran en:

1º).– La potestad de controlar e investigar con vistas a liquidar.

2º).– La potestad ejecutiva de apremiar las liquidaciones impagadas, cada una de ellas tiene unas reglas que establecen plazos de prescripción de 4 años para su ejercicio.

Junto a la potestad de imposición, esta la potestad sancionadora de la Administración, que es la facultad de imponer sanciones por la infracción cometida y de ejecutar la sanción impuesta, su dimensión temporal también se sujeta a un plazo de prescripción para su ejercicio.

algunos autores han distinguido entre normas de atribución de poderes y normas de creación de deberes. En el Derecho Tributario y desde esta perspectiva se ve relativizada la distinción entre unas y otras, por que en suma, lo que se atribuye es el poder de imponer un deber u obligación.

La teoría de las potestades enlaza así con la teoría del poder financiero y con la teoría del deber de contribuir.

2).– Procedimientos administrativos en materia Tributaria.

El Procedimiento Administrativo es el conjunto de actuaciones preparatorias y conducentes al acto o resolución final cuya finalidad es asegurar el acierto y la eficacia de la Administración, además de garantizar el derecho y las libertades de los particulares.

La significación del procedimiento se pone de manifiesto en que:

- Los Tribunales contenciosos declararán la nulidad de las actuaciones cuando se hayan infringido trámites esenciales del procedimiento.

- Los actos dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido son nulos de pleno Derecho.
- El defecto de forma determina la anulabilidad del acto cuando de lugar a la indefensión de los interesados o carezca de las referencias formales indispensables para alcanzar su fin. (Art. 63.2 Ley 30/92).

Interesa distinguir entre actos definitorios o resolutorios y actos de trámite:

- Definitivos o resolutorios es el que pone fin al procedimiento, expresando la declaración de voluntad de la Administración.
- Centrales o de Trámite Son los actos de ordenación del procedimiento. Como regla general los vicios de los actos de trámite deben ser alegados al impugnar el acto que ponga fin al procedimiento.

Sólo si el acto de trámite determina la imposibilidad de seguir el procedimiento o produce indefensión podrá presentarse recurso contra el mismo. (Art. 107.1 Ley 30/92).

• **Gestión** En un sentido amplio serían:

- Procedimiento de comprobación e investigación; diferencian o determinan los elementos fácticos.
- Procedimiento de liquidación; dirigidos a concretar la obligación tributaria.
- Procedimiento de recaudación en vía de apremio; relativos a la ejecución forzosa de la obligación tributaria.

• **Revisión** Tiene como objeto revisar actos de gestión:

- Revisión de oficio; el acto puede ser anulado con la sola iniciativa de la Administración.
- Revisión Administrativa; son, en esencia, peticiones de anulación del acto, formuladas por el obligado tributario.

Disposición Adicional V (LRJAP y PA)

Establece la aplicación con carácter subsidiario de las normas sobre el procedimiento administrativo común a los procesos en materia tributaria. El grueso, esta en el Título VI iniciación (Arts. 68 á 77), institución (Arts. 78 á 85) y finalización (Arts. 87 a 92).

Las normas sobre producción deben ser iguales a los preceptos que formulan el régimen jurídico de las Administraciones Públicas, las cuales son de aplicación directa y principal y no subsidiaria a la materia tributaria.

Por encima de la igualdad del régimen jurídico procedimental, se elevan los principios constitucionales, será directamente aplicable al tributo todo precepto de la ley 30/92 que sea expresión de criterio o principio constitucional.

Plazo de caducidad del Procedimiento Sancionador.

6 meses

Inicio Término

Sanción no es válida.

3).– Actos Administrativos en Materia Tributaria.

[A – Noción y Elementos]

Acto Administrativo es aquel acto declarado por una Administración pública en el ejercicio de potestades administrativas, mediante el cual impone su voluntad a otro sujeto privado o público creando situaciones jurídicas (derechos y Obligaciones), susceptibles de control por la jurisdicción contencioso–administrativa.

La Doctrina Española tiende a marcar las diferencias entre disposiciones o normas reglamentarias y los actos administrativos. Estos últimos tienen destinatario determinado o determinable y agotan su eficacia con una sola aplicación. Junto a los actos expresos se prevén los actos presuntos (Sí la Administración Pública que debe resolver, no resuelve, para su eficacia el interesado debe solicitar la certificación del acto presunto (arts. 42 a 44 de la Ley 30/92)).

Concepto más amplio es el de acto de la administración, que incluye manifestaciones de juicio (Informes) o de conocimiento (Certificaciones), por parte de la Administración y también los actos realizados por la Administración y sujetos al Derecho Privado.

1 El Supuesto de Hecho (Causas).

2 El Contenido del acto (Art.53.2 Ley 30/92), que está centrado en la creación

de una obligación o un derecho.

3 El fin; según el Art. 106.1 de la CE; los tribunales controlan el sometimiento

de la actividad administrativa a los fines que la justifican.

4 El órgano competente competencia es la actividad que se confiere a un

órgano de la Administración para emanar determinados actos en nombre de ésta (es el elemento subjetivo del acto).

5 El procedimiento (Art. 53 de la Ley 30/92), que es el modo de producción

del Acto Administrativo.

[B – Presunción de Validez]

Los actos de la Administración, serán válidos y producirán efectos desde la fecha en que se dicten (Art. 57.1 de la Ley 30/92). El Acto es obligatorio sin necesidad de una sentencia declarativa; la consecuencia es la necesidad del particular de recurrir, de ejercer el Derecho de acción. (también se le designa como presunción de legalidad, de legitimidad, privilegio de autotutela declarativa o fuera obligatoria).

En materia tributaria se reitera en el Art. 8 LGT según el cual, los actos de determinación de las bases y deudas tributarias gozan de presunción de legalidad.

[C – Privilegio de ejecutoriedad]

Las Administraciones Públicas podrán proceder a la ejecución forzosa de los actos administrativos (Art. 95 de la Ley 30/92), siendo el apremio sobre el patrimonio, el principal de los medios de ejecución (Art. 96 de la Ley 30/92). También es llamada privación de ejecución forzosa, decisión ejecutoria o autotutela ejecutiva o acción de oficio.

Conviene advertir que, sin embargo, las expresiones carácter ejecutorio y ejecutividad en ocasiones se utilizan como sinónimos de la presunción de validez y otras veces para indicar que el acto es título suficiente para la ejecución forzosa.

[D – Motivación del Acto]

El Art. 13.2 del Estatuto del Contribuidor, dice que serán motivados los actos de liquidación, los de comprobación de valores, los que resuelvan recursos y los que denieguen la suspensión de la ejecución del acto y también las resoluciones sancionadoras (Art. 138 LAP).

La motivación es la exteriorización de las razones que han llevado a la administración a dictar un acto determinado, el acto debe estar motivado, tanto en los hechos como respecto al derecho aplicable. La motivación es necesaria desde el punto de vista de la tutela judicial efectiva (Art. 24 CE), esto es, para que los Tribunales puedan después revisar la actuación de la Administración, es inválida la resolución que omite toda alusión a los hechos específicos determinantes de la decisión limitándose a invocar un precepto igual, así lo ha dicho el Tribunal Supremo en varias ocasiones.

[E – Actos de Gestión Tributaria]

Respecto al origen del acto y desde el punto de vista procedimental podemos comparar:

- Actos encaminados en los procedimientos iniciados de oficio por la Administración, (Ejem: la liquidación o sanción que culmina el proceso de inspección).
- Actos que ponen término al procedimiento iniciado a solicitud del interesado, (Ejem: La denegación de la petición de devolución de ingresos indebidos).

Los actos de gestión tributaria son los generales, actos de gravamen, que configuran una obligación a cargo del sujeto pasivo. [Ejem: Liquidación, sanción, providencia de apremio].

El concepto de acto de gravamen en la LAP, es contrapuesto al del acto declarativo de Derecho. Hay que advertir, que son actos de gestión tributaria, los relativos a los tributos que son revisados por los tribunales económico-administrativos, pero también son llamados actos de gestión en sentido más restringido los actos dictados por los órganos gestores por contraposición a los actos de inspección y a los de los órganos de recaudación.

[B] – Principios relativos a la Actuación de la Administración.

Principio de legalidad de la Administración.

La Administración, actúa con sometimiento pleno a la Ley y al Derecho, según el Art. 103.1 CE, y los Tribunales controlan la legalidad de la actuación Administrativa (106.1 CE). De estos preceptos se deducen cinco ideas:

- 1.– Toda actuación Administrativa, está sometida al principio de legalidad.
- 2.– El principio de legalidad significa, por una parte el sometimiento de la acción Administrativa a la totalidad

del sistema administrativo del ordenamiento jurídico, por otra parte la **plena** publicidad de la actuación administrativa.

3.– El principio de legalidad opera tanto respecto de los reglamentos como respecto de los actos singulares de la Administración.

4.– El Acto o disposición que no respete el principio de legalidad, será declarado no conforme a derecho y anulado por los Tribunales contenciosos.

5.– Nada tiene que ver este principio con la reserva de Ley Tributaria (Art. 31.3 y 133 CE), que es una regla sobre fuentes del Derecho, aunque algunos la nombran (según el profesor desafortunadamente), como Principio de Legalidad Tributaria.

Principio de Eficacia en la Actuación Administrativa, Se encuentra recogida en el Art. 103.1 CE y en el Art. 2.1 del Estatuto del Contribuyente.

1 – Eficacia es la efectividad de la actuación de la Administración en la producción de determinados resultados, en esencia, llama a la Administración a que haya llegado hasta el final.

2 – Eficacia tiene la misma raíz o significado que la eficiencia que se realiza o ejecuta, después la eficacia de hecho sinónimo de productividad, de atención al resultado de la relación coste/beneficio, así entendido hoy no podemos identificar eficiencia con eficacia.

3 – Junto al Principio de eficacia, está el principio de celeridad, que es un punto de adecuación del procedimiento aplicable a todos los procedimientos administrativos (Art. 74.1 LAP), celeridad se asemeja a rapidez o prontitud.

4 – Dimensiones de este principio:

- Como criterio de actuación de la Administración.
- Como criterio interpretativo para resolver cuestiones que pueden suscitarse en la aplicación de las normas de procedimiento.

5 – Control de Eficacia. Aparece en el ámbito del Derecho financiero y recoge dos aspectos:

1.– Análisis del coste del funcionamiento y rendimiento o utilidad del servicio o inversión.

2.– Análisis amplio cumplimiento de los objetivos de los correspondientes programas (Art. 17.2

LGT).

En el primer aspecto entronca con el concepto de eficacia y el segundo puede ser visto como una aplicación concreta del principio de eficacia.

- Para algunos autores el principio de eficacia aporta su contenido en que el acto administrativo sea presumido válido, sea a título ejecutivo o sea en su caso ejecutado profesamente.

Principio de Proporcionalidad.

Se encuentra definido en el Art. 2.2. del Estatuto del Contribuyente, dice que la aplicación del sistema tributario se basará en el principio de proporcionalidad.

Este es un principio de origen jurisprudencial propio del ámbito sancionador, después llevado a otros ámbitos de la llamada actividad interventora o liquidadora por parte de la Administración, esto es, la que produce actos de gravamen o actuaciones con eficacia gravatoria.

Este principio, siempre que la Administración, al actuar debe ajustar las concretas medidas que va adoptando al fin de conseguirlo sin ninguna talla de lo preciso y también puede quedarse corto.

Manifestaciones del principio de proporcionalidad:

1º Procedimiento recaudador, se hacen aplicaciones concretas de este principio, para la práctica del embargo en que se respetará el principio de propiedad entre el valor de los bienes a embargar y el importe de la deuda, y por otro lado no se adoptarán las medidas. (art. 131.1 LGT).

2º Procedimiento de Gestión Tributaria, que llevan a cabo los órganos gestores y la inspección según el Art. 20 del Estatuto del Contribuyente, que las actuaciones de la Administración que requieran intervención del contribuyente, deberán llevarse a cabo de forma que no resulte gravoso para este.

3º Procedimiento Sancionador; recogida en el Art. 131.3 LAP, en la que en una imposición de sanciones, se deberá guardar la debida adecuación entre la gravedad del hecho constitutivo de la infracción y la sanción aplicada para la adopción de medidas cautelares, que deberán ser proporcionales al daño que se pretende evitar (art. 128.3 LGT).

Principio de Igualdad en aplicación de la Ley (Ver tema 4º)

Que se recoge en los Art. 14 y 31.1 de la CE, se entiende en dos direcciones:

- Ante la Ley, que es exigible al Legislador, para que establezca y regule el Tributo, no introduzca disparidades no justificadas entre los sujetos (esta es la llamada igualdad **ante** la Ley).

En la aplicación de la Ley, exigible a la Administración y a los Tribunales, que interpretar y aplicar la Ley no originen disparidades de trato no justificadas (esta es la llamada igualdad en la aplicación de la Ley).

[C] – Los Tres Modos de Gestión de los Tributos.

- – **Procedimiento tradicional de liquidación.** También llamado sistema clásico de gestión, es el que se interpreta y está regulado en la LGT, y es descrito en cuatro fases o momentos:

Declaración del Contribuyente es el acto que inicia el procedimiento y consiste en que el contribuyente dá a conocer a la Administración, la redacción de un hipotético hecho imponible (art. 102 LGT).

La Liquidación Provisional es la determinación por parte de la Administración de la cuota tributaria a partir de los datos declarados por el contribuyente (Art. 120.3 LGT).

Comprobación e investigación consiste en verificar los datos declarados y averiguar los posibles datos no declarados (Art. 109 LGT).

Liquidación definitiva consiste en determinar por parte de la Administración la deuda tributaria a partir de los datos comprobados e investigados (Art. 120.2 LGT).

También se señala en el sistema clásico de imposición y procedimiento de liquidación de la LGT. Dato esencial en este método es que si la Administración no liquida no habrá ingreso alguno. Puede aparecer en los siguientes impuestos:

- Sucesiones y donaciones.
- I.V.A. a la importación.
- Aduanas.
- En ámbito local, impuesto sobre la contribución, instalaciones y obras o en el impuesto sobre plusvalías.

(B) – Por Autoliquidación o Declaración–liquidación. Suele ser descrito con los siguientes rasgos:

El protagonismo en la gestión corresponde al contribuyente, que deberá liquidar e ingresar en unidad de acto, dentro de los plazos que se señalen o plazo reglamentario de presentación e ingreso.

No hay intervención Administrativa previa al ingreso del tributo. La Administración podrá intervenir después para controlar la autoliquidación presentada con plenas facultades de comprobación e investigación (Art. 109 LGT), este control es eventual.

La Autoliquidación no es desde ningún punto de vista un acto de la Administración, sino, que es un acto de un particular. La singularidad de este método, es que puede transcurrir el plazo de prescripción de la deuda sin que la Administración compruebe la autoliquidación presentada e ingresada con lo que a diferenciación de la contribución que quedará, será la realizada por el particular.(I.R.P.F; ISS; Impuesto de Patrimonio, I.V.A; Impuestos Especiales; Transmisiones patrimoniales; operaciones societarias; etc.....

• – **Gestión por Registros, Padrones o Matrículas y cobro periódico por recibo.**

Se utilizan en algunos tributos periódicos, cuyas cuotas tienden a repetirse en la Administración Local, cuanto a su contenido. Hoy se sigue utilizando en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, en el Impuesto sobre Actividades Económicas y en algunas Tasas y trae consigo un reparto de competencias entre la Administración Central y el Ayuntamiento.

Se regula en los Arts. 124.3 LGT y 87 del Reglamento General de Recaudación. Podemos describirlo así:

El Contribuyente tiene el deber de presentar declaración de alta en el impuesto.

La Administración confeccionara **registros o censos** donde se recogen los datos de los contribuyentes con transcendencia para el tributo.

Se elabora los padrones o matrículas por lo general de ámbito municipal, que son las listas de los contribuyentes con sus respectivas cuotas.

Si bien la primera liquidación, esto es, la correspondiente al alta debe notificarse individualmente por el Ayuntamiento al contribuyente con todos los elementos esenciales de la misma.

En los sucesivos ejercicios, pueden ser notificadas colectivamente las liquidaciones mediante edictos que así lo adviertan, aquí ya no hay una notificación individual al contribuyente y se abrirá un plazo de cobranza dentro del cual debe ser pagada la deuda.

Si se producen alteraciones significativas en las obligaciones tributarias respecto al ejercicio anterior, se debe notificar individualmente de nuevo la liquidación, indicando los hechos y razones que la motivan.

[D] – La Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Fué creada por Ley de 27 de Diciembre de 1990, entrando en funcionamiento el día 21 de Enero de 1992 y hay que decir que ha sido modificada por la Ley 18/1991 y por la Ley 21/1993.

Rasgos característicos:

Es un ente de derecho público de normativa específica de los previstos en el Art. 6.5 de la Ley General Presupuestaria (LGP). Hoy derogado, no es un organismo autónomo del Estado

Es la Entidad pública que ejerce las competencias de la Administración del Estado en materia tributaria.

Se integra en las Administraciones públicas centrales, adscritas al Ministerio de Economía y Hacienda a través de la Secretaría de Estado de Hacienda.

Constitución ejecutiva tuvo lugar el 1-1-1992, se rige supletoriamente por la LOFAGE de 1997, en concreto por los preceptos de las entidades públicas empresariales, porque no es un organismo autónomo y tampoco Sociedad Mercantil Estatal.

Respecto a sus funciones, 3 ideas:

- La Agencia Tributaria es la organización responsable en nombre y por cuenta del Estado de la aplicación efectiva del sistema tributario estatal y del aduanero, así como de aquellos recursos de otras administraciones y entes públicos nacionales o de las Comunidades europeas, cuya gestión se le encomiende por Ley o por Convenio (Art. 103.2).
- Gestionará los Tributos cedidos a las CC.AA, cuando dicha competencia se atribuya a la Administración del Estado por las correspondientes leyes de cesión (Art. 103.1.4).
- En el desarrollo de sus funciones o de gestión de actuación de los tributos se rige por la LGT y la Ley del Procedimiento Administrativo (Hoy LRJAP y PAC).

Respecto a los actos dictados por los órganos de la Agencia (Art. 103.2.4) Los actos dictados por los órganos de la agencia en relación con las materias sobre las que pueden versar las relaciones económico-administrativas, serán recurribles en esta vía de acuerdo con sus normas reguladoras previo recurso de reposición, con carácter potestativo.

Respecto a la organización en el nivel periférico de la agencia encontramos ahora:

- Las delegaciones especiales de la Agencia Tributaria cuyo ámbito territorial se corresponde con el de la Comunidad Autónoma.
- Las delegaciones provinciales de la Agencia cuyo ámbito territorial es la provincia.
- Las llamadas Administraciones de la Agencia Tributaria con ámbito inferior a la Provincia. En los municipios grandes hay incluso varias Administraciones de la Agencia.

La Inspección de los Tributos y los Órganos Gestores.

Históricamente ha sido importante y, hoy sigue siéndolo pero en menor medida, la división de funciones entre los órganos de la inspección de Tributos y los llamados órganos gestores u oficinas gestoras.

El Art.1 de Inspección General de los Tributos de 1986, dice que la Inspección de los Tributos está constituida por los órganos de la Administración a quienes se encomienda la función de comprobar y proceder en su caso a liquidar.

La evolución histórica ha sido la siguiente: La Inspección se ha atribuido la competencia para comprobar e

investigar, y a los Órganos gestores la competencia para liquidar.

Después la Ley 10/1985 de reforma de la LGT, atribuyó competencia para liquidar a la Inspección de Tributos (Art. 140), pero por otra parte todavía hoy existe cierta confusión acerca de las exactas competencias de los órganos gestores en el ámbito de la comprobación.

Como criterio interpretativo, algunos autores proponen que siempre que la norma atribuya genéricamente a la Administración la competencia sin concretar el órgano, hay que entender que tanto la Inspección como los órganos gestores pueden ejercer esa competencia.

[E] – Criterio que determina la Ley procedimental Aplicable.

A la hora de realizar una actuación Administrativa, si se a reformado la ley que regula el procedimiento **¿ Qué Ley es la aplicable a la actuación?**, existen dos criterios:

Aplicar la Ley vigente en el momento de iniciar el procedimiento.

En ocasiones, declinando la actuación por una actuación, se aplica la ley vigente al aplicar dicha actuación **Tempus Regit Actum** .

Tema 12º

Actuaciones de comprobación e investigación.

A.– La Potestad de comprobación e investigación.

Comprobar e investigar, es el ejercicio de la actividad de la Administración en materia tributaria; se regula por los Arts. 109,110,140 a 142 de la LGT, y regulado en el Reglamento de inspección de tributos de 1986.

El Reglamento General de Inspección de Tributos entró en vigor el 1 de Junio de 1986 y se aplica como una regla general a las actuaciones posteriores a su entrada en vigor, con independencia de la fecha de iniciación de las actuaciones y de los periodos a que éstas se extienden.

1º.– Las actuaciones de comprobar e investigar, son la antesala de la liquidación; históricamente la comprobación e investigación se asigno a la Inspección de tributos y la liquidación se atribuyo a los llamados órganos gestores, pero ambos están intimamente conectados.

2º.– El ejercicio de investigar y comprobar no da lugar a un acto resolutorio, si no de puro trámite.

a).– ¿ Qué es comprobar e investigar ?.

A partir del Art. 109 de la LGT. comprobar es verificar la exactitud de lo declarado por el sujeto pasivo e investigar es averiguar lo no declarado por el sujeto pasivo.

Ambas actividades tienen por objeto que la administración conozca las circunstancias que integran o condicionan el hecho imponible.

El Art. 10.1 del Reglamento General de Inspección Tributaria, lo expresa diciendo que las actuaciones de comprobación e investigación tienen por objeto verificar el adecuado cumplimiento por los sujetos pasivos de sus obligaciones y deberes para con la Hacienda Pública . La comprobación e investigación del hecho imponible tienen como punto de mira la determinación de la deuda tributaria del sujeto pasivo.

b) ¿ Quién comprueba e investiga ?.

Comprobar e investigar es la función tradicional de la Inspección de los Tributos y que sigue desempeñando en la actualidad (Art. 140 LGT). En este sentido suele considerarse que la comprobación se realiza por antonomasia en el procedimiento de inspección. Suscita una viva discusión por que también los órganos gestores pueden comprobar; para algunos autores no hay duda de que si pueden hacerlo atendiendo a la genérica atribución de la potestad de comprobación e investigación de la Administración. Sin distinción de órganos (Art. 109 LGT). Otros en cambio, entienden que los órganos gestores carecen de potestad de comprobación en sentido propio, por que sólo pueden llevar a cabo la comprobación formal o abreviada de los datos declarados por el sujeto pasivo (Arts. 1 y 34 RGIT y 123 LGT), tras la reforma de 1995.

c) Facultades de la Inspección.

Por parte de la Administración, según el Art. 110 de la LGT, la potestad de comprobar e investigar se concreta en :

La facultad de examinar los documentos, libros, ficheros, facturas, justificantes y asientos de contabilidad, etc. del sujeto pasivo.

La facultad de inspeccionar los bienes, elementos de explotaciones y cualquier otro antecedente o información que deba facilitarse a la Administración o sean necesarios para la determinación del tributo.

Por otra parte los sujetos pasivos a la vista del Art. 35'2 LGT:

Están obligados a proporcionar a la Administración, los datos, informes, antecedentes y justificantes que tengan relación con el hecho imponible.

Están obligados a facilitar la práctica de la inspección y comprobación.

Están obligados a llevar y conservar los libros de contabilidad que en cada caso se establezca (Art. 35.2 LGT).

• Medios de Prueba.

En los procedimientos tributarios, son de aplicación las normas sobre medios de prueba que se contienen en el Código Civil y la L.E.C.

Se dividen en cuatro apartados diferentes:

1.- Carga de la Prueba. Una vez levantada acta por la Inspección, juega a su favor la presunción de certeza, Art. 145.3 L.G.T., según el cual las actas hacen prueba de los hechos que en ella se recojan salvo prueba en contrario lo cual obliga al contribuyente a probar en su contra.

2.- La Carga de la Prueba de los hechos impositivos Extintivos o excluyentes, de la obligación correspondiente al sujeto pasivo, ámbito de la obligación tributaria, la carga de la prueba de la realización del hecho imponible, corresponderá a la Administración, por que según el Art. 1214 CC, incumbe la prueba de la obligación al que reclama su cumplimiento.

3.- Se entiende cumplida la carga de la prueba, si se designan los elementos concretos de los medios de prueba en poder de la Administración Art. 114.2 LGT.

4.- En el terreno sancionador la carga de la prueba tratándose de infracción y sanciones administrativas, han de corresponder a la Administración (STC 26 Abril de 1990), su fundamento es el principio de presunción de

inocencia (Art. 24.2 CE).

Medios de Prueba.

En los procesos tributarios son de aplicación las normas sobre medios de prueba y valoración de la prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley de Enjuiciamiento Civil. (CC y LEC). Estos son los documentos, confesión, testigos, inspección personal, peritos y presunciones.

En la prueba documental están los informes, se solicitarán aquellos informes que sean preceptivos (exigidos por Ley), y los que se juzguen necesarios para resolver (art. 32 Ley 30/92).

Admisión y Práctica de la Prueba.

Respecto a las pruebas propuestas por el interesado, la Administración sólo puede realizarlas cuando sean manifiestas por improcedentes o innecesarias (Art. 80.3 de la Ley 30/92).

Por su parte la Administración accederá a la apertura de un periodo de prueba, cuando no tenga por ciertos los hechos alegados por los interesados o la naturaleza del proceso lo exija (Art. 80.2 de la Ley 30/92).

B).– Procedimiento de Comprobación e investigación.

Es procedimiento dirigido a determinar los hechos para liquidar y está regulado en los Art. 29 á 43 del Reglamento General de Inspección de Tributos.

Si la Inspección va a sancionar, debe según el procedimiento sancionador a que se refiere el Art. 63 bis. introducido en su reforma del 1998. El plazo máximo de dilación de las actuaciones de comprobación e investigación, y liquidación es por regla general de 12 meses (Art. 29 del Estatuto del Contribuyente).

a) – Iniciación de las actividades Inspectoras, existen dos modos:

1.– Por comunicación debidamente notificada al obligado tributario o sujeto pasivo, para que se persone o comparezca (Art. 30.1 RGIT).

2.– Por personación o acto de presencia de la propia inspección, sin previa comunicación en las instalaciones del interesado (Art. 30.2 RGIT).

Efectos o consecuencias de estos a destacar:

– Queda interrumpido el plazo de prescripción para ejercer la potestad liquidadora.

– El ingreso de deudas pendientes, efectuado después del inicio no , no impide la imposición de las correspondientes sanciones.

b).– Intervención de los obligados tributarios en las actuaciones.

1.– El examen de libros de contabilidad y documentos, deberá hacerse en presencia del obligado o su representante (Art. 25.2 RGIT).

2.– El sujeto pasivo podrá intervenir asistido por un asesor Art. 25.3 RGIT.

3.– Debiendo acreditarse la representación con poder bastante para poder imponer reclamación, desistir de ellas y para renunciar a los derechos en nombre del sujeto pasivo (Art. 43.2 LGT).

Desarrollo de las Actuaciones.

La inspección deberá practicar su actuación procurando siempre que perturben en la medida menor posible el desarrollo normal de las actividades laborales, empresariales o profesionales del obligado tributario (Art. 31.5 RGIT).

Las actuaciones se pueden interrumpir por causas justificadas y se entiende en el Art. 31.3 RGIT, por interrupción, la suspensión de las actuaciones que se prolongue más de 6 meses.

c).– Interrupción Injustificada de las Actuaciones inspectoras.

El Art. 29.3 del Estatuto del Contribuyente y Art. 31.4 del RGIT. El supuesto de interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras durante 6 meses, por causas no imputables al obligado o sujeto pasivo.

El Tribunal Supremo ha dicho, que por actuación hay que entender aquí todas las que produzcan desde el inicio de la inspección hasta su conclusión mediante la notificación de la liquidación (STS 28 Febrero de 1996).

Consecuencias:

- Que no se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de tales actuaciones, no hay duda de que el precepto es aplicable a actuaciones, no hay duda de que el precepto es aplicable a actuaciones realizadas antes de levantar el acta; pero según el Tribunal Supremo, también es aplicable a actuaciones realizadas después de levantar acta y hasta la notificación de la liquidación.
- A los ingresos realizados después se entienden espontáneos y sin requerimiento, por lo que según el Art. 61.3 LGT, quedan excluidas las sanciones.
- Algunos han entendido que también debe considerarse caducado el proceso aunque el profesor no lo crea así.

Medidas Cautelares.

Art. 142.3 LGT.

Art. 35 y 47.3 Reglamento General de Inspección Tributaria.

Tienen como fin evitar la desaparición, destrucción o alteración de los libros y documentos, que puedan ser relevantes para determinar la deuda tributaria.

Respecto a su contenido, podrán consistir en el precinto, deposito o incautación de los productos sometidos a gravamen así como de archivos, locales o equipos electrónicos, para el tratamiento de datos que puedan contener la información de que se trate.

Criterios para su adopción:

- Medidas proporcionadas al fin que se persigan.
- No se adoptaran aquellas que puedan producir un perjuicio de difícil o imposible reparación.
- Estas medidas levantarán si desaparecen las circunstancias que justifican su adopción.

d).– Terminación.

Los resultados de las investigaciones serán documentados en un acta de la inspección (Art. 49.1 Reglamento General Inspección Tributaria), la tramitación posterior será distinta según que el contribuyente manifieste su conformidad.

3).– Las Actas de Inspección.

Como punto de partida el Art. 49.1 Reglamento General de Inspección Tributaria, subraya dos aspectos:

- 1.– Las actas recogen los resultados de las actuaciones de comprobación e investigación, esto es, los hechos que han sido, estos son los hechos que hayan sido comprobados o averiguados por la inspección.
- 2.– Incorpora una propuesta de liquidación, es decir, señala cual es la configuración que debe seguir la obligación tributaria, bien entendido que la liquidación se efectuará después por un órgano similar pero distinto.

Contenido del Acta.

1. Nombre y apellidos, NIF y domicilio tributario del sujeto pasivo. identificación de la persona con la que entiende las actuaciones.
2. Los elementos esenciales del hecho imponible y de su atribución al sujeto pasivo.
3. La regulación de la situación tributaria del sujeto pasivo, concretando la cuota tributaria, los intereses, sanciones y demás elementos de la deuda tributaria.
4. La conformidad o disconformidad del sujeto pasivo.

(Arts. 145.1 LGT y 49 RGIT).

Actas de Conformidad.

Prestar la conformidad al acta tiene tres consecuencias de relieve:

- 1.– Para la liquidación que transcurrido el plazo de un mes desde la fecha del acta se entiende producida la liquidación de acuerdo con la propuesta formulada en el acta, ello con 3 salvedades (art. 60.2 RGIT).
- 2.– Para la sanción de multa por infracción grave se deducirán en un 30% (Art. 82.3 LGT). Hay que advertir que la infracción se podrá en procedimiento separado.
- 3.– Para la impugnación, si bien la conformidad no impide recurrir, si el sujeto pasivo impugna la liquidación, no podrá discutir los hechos y elementos determinantes de las bases del acto (Art. 61.3 RGIT). Se podrá discutir que normas son las aplicables.

Actas de Disconformidad.

Son tres la secuencias procedimentales que pueden darse a partir de que el sujeto pasivo manifieste su disconformidad, existen dos secuencias procedimentales:

- 1.– Los trámites son:

- a) – Incoación del expediente. Puesta manifestación en expediente para presentar alegaciones y liquidación.
- b) – Puesta de manifiesto del expediente para presentar alegaciones. Acuerdo de que se complete el expediente, actuaciones complementarias en el plazo de 3 meses y extensión del acta (Art. 60.4)
- c) – Acto Administrativo de liquidación. Puesta manifestación para alegar acuerdo de que complete el expediente; actuaciones complementarias, puesta de manifiesto al interesado y liquidación (Art. 60.4).

2.– Los Trámites 1 y 2 son los mismos de antes.

- a) – Acuerdo de que se complete el expediente.
- b) – Actuaciones complementarias en el plazo de tres meses.
- c) – Extensión de una nueva acta, (levantar acta).

3.– Los Trámites 1,2,3 y 4 son iguales a los de antes.

- a) – Puesta de manifiesto al interesado por un plazo de 15 días.
- b) – Liquidación del Inspector Jefe.

(Art. 70.4 RGIT).

Valor del Acta. (Conforme al Art. 145.3 LGT).

Las actas extendidas por la Inspección de Tributos, tienen naturaleza de documentos públicos y por ello hacen prueba de los hechos en ellas recogidos que motiven su formalización, salvo que se acredite lo contrario (Art. 145.3 LGT), y el TC interpretando este artículo ha dicho que:

- 1.– Su valor o eficacia ha de mediar por el Juez, a la luz del principio de libre valoración de la prueba.
- 2.– Que su valor probatorio sólo puede referirse a los hechos comprobados directamente por el funcionario.

Impugnación de la liquidación derivada del acta

Existen tres ideas:

- a) – El acto impugnable es la liquidación derivada del acta. El acta en sí misma no es impugnable, porque es considerada un acto de trámite dentro del procedimiento dirigido a liquidar.
- b) – Los vicios del acta, por ejem. la incompetencia del órgano o un vicio de procedimiento, deberán ser hechos valer en la impugnación de la liquidación.
- c) – Respecto a las actas de conformidad la conformidad dada a las actas, trae consigo la limitación de las posibilidades de impugnación. Los hechos recogidos en el acta, ya no podrán ser cuestionados (Art. 61.3 RGIT), y si el sujeto pasivo recurre habiendo dado su conformidad la inspección dictará acto administrativo de liquidación exigiendo la parte de la sanción reducida, esto es, el 30% (art. 61.2 RGIT).

Tema 13º

La Liquidación de los Tributos.

[A] – La Potestad de liquidar

1.– La potestad de liquidar por su contenido esta íntimamente vinculada a la de comprobar e investigar. Tradicionalmente fueron los órganos gestores los titulares de esta potestad de liquidar el tributo. A partir de la Ley Orgánica 10/1985, se atribuye también la Inspección de los Tributos a esta potestad (Art. 140.c LGT).

2.– Hoy se tiende a subrayar la diferencia entre la potestad de sancionar y liquidar.

3.– El ejercicio de esta potestad prescribirá a los 4 años a partir del 1 de Enero de 1999, (art. 64.a LGT); contados desde el día en que finaliza el plazo para que se practique la correspondiente declaración. (Art. 65 LGT).

El ejercicio de esta potestad da lugar al acto administrativo de la liquidación, realizada por el particular y el acto Administrativo de liquidar que es practicada por la Administración.

[B] – El Acto de liquidación.

a) – Configuración.

La liquidación es el resultado del ejercicio por la Administración de su potestad tributaria y crea la situación jurídica de obligación de pago a cargo del sujeto pasivo, como acto administrativo que se caracteriza por:

1 Dotarlo de presunción de legalidad. (Art. 8 LGT).

2 Son inmediatamente ejecutivas y gozan del privilegio de la autotutela o ejecutoriedad (Art. 127.3 LGT).

3 Son impugnables en vía administrativa (Art. 7 y 165 LGT). y después en vía judicial contencioso–administrativa (Art. 37 LJCA), hay que subrayar la distinta naturaleza jurídica de acto de la administración y la autoliquidación realizada por el particular o sujeto pasivo.

b) – La Liquidación definitiva.

1.– Es la practicada por la Administración previa comprobación del hecho imponible y de su valoración (Art. 120.2.a LGT). Cuando la liquidación practicada suponga un aumento de la base imponible de la declaración por el interesado, la notificación deberá expresar de forma concreta los hechos y elementos que la motivan.

2.– El Estatuto del Contribuyente ha establecido en su Art. 13.2, que todos los actos de liquidación deberán estar motivados.

3.– La liquidación definitiva ha debido estar precedida por una provisional; pero también puede ser la única liquidación.

c) – Liquidación Provisional de Oficio.

Es la regulada en el Art. 123 de la LGT, en relación con la Ley 25/95 de modificación parcial de la LGT. Supuestos y procedimiento.

Supuestos:

Es la practicada de acuerdo con los datos consignados en la declaración tributaria y en su caso de acuerdo con los justificantes presentados con la declaración o requeridos al efecto, al sujeto por la Administración.

O bien cuando los elementos de prueba que obren en poder de la Administración pongan de manifiesto la realización del hecho imponible, la existencia de elementos no declarados o de elementos distintos a los declarados.

Procedimiento.

Sólo son regulados dos aspectos:

La Administración 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.

Se pondrá de manifiesto el expediente a los interesados para que puedan alegar y presentar documentos y justificantes en plazo no inferior a 10 días ni superior a 15 días.

Relación entre liquidación provisional y definitiva.

Existen dos Tesis:

1.- Tesis Dual Un sector doctrinal y parte de la jurisprudencia entienden que la Administración puede practicar una liquidación provisional al sujeto pasivo y en un momento posterior efectuar una comprobación completa y practicar la liquidación definitiva. De tal modo que la Administración, puede liquidar 2 veces, y la 2ª, no estaría vinculada por lo actuado en la 1ª.

2.- Tesis Unitaria Otro sector doctrinal y otra parte de la jurisprudencia entienden que la Administración, sólo puede liquidar una vez, y que la liquidación efectuada, como acto administrativo que es, le vincula también a ella.

Si después vienen a conocimiento nuevos hechos desconocidos al practicar la liquidación, deberá acudir al procedimiento especial de revisión de oficio (Art. 154 LGT), por aportación de nuevas pruebas, salvo en el caso de que acuda a este procedimiento especial, la segunda liquidación, una vez practicada la primera es improcedente y podría ser anulada por los tribunales.

Antes de la Ley 25 de 1995, la tesis más correcta parece la unitaria, después de esta Ley el Art. 123 LGT, da pie a admitir dos liquidaciones pero: Sí la liquidación llega a un resultado parecido por razones que no devienen del examen de la contabilidad empresarial del sujeto, entonces se entiende que sería válida. Sólo si el hecho imponible concurre una actividad empresarial o profesional, la Administración podría practicar la 2ª liquidación, primero una providencia de oficio y una liquidación definitiva después.

d).- Notificación de la Liquidación.

Tiene como finalidad, que el sujeto pasivo conozca del contenido de la resolución, se puede practicar por cualquier medio que permita tener constancia de su recepción por el interesado (Art. 58 de la Ley 30/92), el correo certificado es el medio habitual de utilización.

Los datos que debe expresar toda notificación son:

a) – Los elementos esenciales de la liquidación.

b) – El lugar, plazo y forma en que deben ser satisfecha la deuda tributaria.

c) – Los medios de impugnación contra ella, el plazo y órgano ante el que ha de impugnarse.(Art. 124.1

LGT).

¿ Cual es la consecuencia de la omisión de alguno de estos datos en la notificación ?.

Consecuencias de la notificación de la liquidación.

Las consecuencias de la correcta notificación son dos:

- 1.– Se abre el plazo para el ingreso voluntario (Art. 20 RGR), transcurrido el cual podrá ser exigida la deuda en vía de apremio (Art. 126.3 a).
- 2.– Comienza el plazo para poder impugnarla (Art. 88.2), transcurrido este plazo sin presentar el recurso, la liquidación deviene firme y ya no podrá ser revisada por las vías ordinarias.

Consecuencias de la ausencia de notificación.

- 1– No empieza a correr el plazo para recurrir la liquidación, por ello la liquidación no puede alcanzar firmeza.
- 2– Sigue corriendo el plazo de prescripción del ejercicio de la potestad de liquidar al no haber sido interrumpido. Art. 64.a LGT.
- 3– No se puede abrir el procedimiento de apremio; por eso la falta de notificación de la liquidación es causa de anulación de la providencia de apremio (Art. 138 LGT).

Notificación Defectuosa. (Art.125.1 LGT).

Son las que no reúnen todos los requisitos que deben reunir; En principio no surten efectos, pero se dará por notificado al sujeto pasivo por parte de la Administración y los tribunales:

- Si el sujeto pasivo se da por notificado en una fecha cierta; desde esa fecha.
- Si ingresa la deuda, desde el día del ingreso.
- Si impugna la liquidación, desde el día en que se interponga el recurso.

Notificación individual; La liquidación debe notificarse por lo general, individualmente al sujeto pasivo, así en el procedimiento tradicional de liquidación y en los tributos que sé autoliquidan, una vez la Administración entra en acción y liquida, por su parte, en los tributos que gestionan por registro, padrones o matrículas conviene distinguir:

- Debe notificar individualmente la liquidación correspondiente al alta en el registro, padrón o matrícula, esto es, la del primer ejercicio.
- En los ejercicios sucesivos puede ejecutarse la notificación colectivamente mediante edictos, esto es, ya no se exige la notificación individual, pero sólo ocurre en este procedimiento y a partir de la segunda y sucesivas liquidaciones.

[C] – Los Procedimientos de liquidación.

Es oportuno distinguir según cual sea el órgano que actúe en dicha liquidación, por eso:

Procedimiento Inspector ; Comienza a tener en cuenta cual será el procedimiento a seguir; llegaremos a liquidaciones derivadas de actas de la inspección, que por lo general serán liquidadas definitivamente; el Procedimiento en concreto, es:

- Para la tramitación de las actas de disconformidad (Arts. 56 y 60.4 RGIT) y,
- Para la tramitación de las actas de conformidad (arts. 60.2 y 3 RGIT).

Plazo máximo de resolución del procedimiento.

Es introducido por el Art. 29 del Estatuto del Contribuyente:

- Plazo máximo para concluir actuaciones de comprobar y liquidar para la inspección es de 12 meses.
- Se cuenta desde la fecha de notificación del inicio de actuaciones hasta que se dicte el acto de liquidar.
- Si coinciden determinadas circunstancias, el plazo podría ampliarse otros 12 meses.
- Consecuencias del incumplimiento del plazo son:
- No se considera interrumpido el plazo de prescripción de la potestad liquidadora por estas actuaciones.
- Según un sector doctrinal se produce la caducidad del procedimiento con base en el Art. 44.2 de la Ley 4/99.

Por los Órganos de Gestión.

a) – El procedimiento en concreto es el que eleva a practicar una liquidación provisional de oficio (art. 123 LGT).

1.– La Administración podrá efectuar de forma de comprobación abreviada, esto es, sin llegar a examinar la contabilidad de las actividades empresariales.

2.– Se podrá de manifiesto el expediente a los interesados para que puedan hacer alegaciones; presentar pruebas y documentos en el plazo de 10 días y no superior a 15 días (Art. 123 LGT).

b) – Para plazo máximo de resolución se aplica el Art. 23.1 del Estatuto del Contribuyente, desde el plazo máximo de resolución de los procedimientos de gestión que es de 6 meses. El precepto no concreta desde cuando y hasta cuando hemos de contar este plazo. Las consecuencias del incumplimiento del plazo serán:

1.– la caducidad del proceso, con base en el Art. 44.2 de la Ley 4/99 y el Art. 13 del Estatuto del Contribuyente.

2.– la no interrupción del plazo de prescripción por esas actuaciones (Art. 92.3 de la Ley 4/99)., como efecto derivado de la caducidad.

[D] – Los Actos del Sujeto Pasivo.

La Declaración Tributaria.

Configuración:

1.– Todo documento por el que se manifieste por el que se reconozca espontáneamente ante la Administración que se han dado las circunstancias o elementos integrantes, en su caso, de un hecho imponible, es considerada declaración tributaria; Art. 102 LGT.

2.– La declaración se refiere al **hecho** y no al **derecho**, la declaración puede aparecer en el procedimiento tradicional de liquidación y en la gestión por registros, padrones o matrículas.

3.– La falta de presentación, la presentación fuera de plazo previo requerimiento o de forma incorrecta o incompleta es conducta que puede ser constitutiva de infracción grave (Art. 79.b LGT).

– La presentación de una declaración no implica aceptación o reconocimiento de la procedencia del gravamen (Art. 102.2). En este sentido se ha dicho que la declaración se refiere a los hechos y no al derecho, y también que la declaración no expresa una manifestación de voluntad del declarante de pagar el tributo. Es por ello por lo que el Art. 116 LGT, exige que la declaración presentada se presume cierta, y sólo podrán ser rectificadas por el sujeto pasivo mediante la prueba de que al hacerlo incurrió en error de hecho (Art. 116 LGT).

– La declaración presentada fuera de plazo sin requerimiento previo, sea cual sea el tiempo de retraso (Art. 61.3 LGT), sufrirá un recargo del 5,10,15, ó 20 %, según cual sea el tiempo de retraso.

Consecuencias para la Administración.

1.– Para la Administración, la declaración presentada significa, venir a conocer hechos, lo que activa su competencia para comprobar y liquidar; se llama liquidación provisional a la practicada por los órganos gestores tras la comprobación formal de los datos declarados por el sujeto pero una declaración también puede dar lugar a una liquidación definitiva.

2.– Desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo para presentar la declaración, comienza a correr el plazo de prescripción para liquidar y además de la presentación de la declaración, en cuanto a actuación del sujeto pasivo que conduce al pago, interrumpe el plazo de prescripción para liquidar (Art. 66.1 LGT).

– La Administración puede recabar declaraciones y ampliar estas así como subsanar errores advertidos en cuanto fuere necesario para la liquidación del tributo (Art. 104 LGT).

– La Administración no está obligada a ajustar sus liquidaciones a los datos consignados en su declaración por los sujetos pasivos (Art. 121.1 LGT).

Tanto en el sistema tradicional de gestión, como en la gestión por registros, padrones o matrículas, si la Administración no practica la liquidación (Art. 120 LGT), no llegará a producirse ingreso alguno.

Declaración–Liquidación o Autoliquidación.

También llamada Declaración–autoliquidación; declaración–documento de ingreso y declaración–ingreso.

1Naturaleza.

Los actos de los particulares como la autoliquidación es evidente que no son los actos administrativos; sus autores no son la Administración, no son un acto de ejercicio de una potestad Administrativa y por ello no son el fruto de un procedimiento Administrativo y en consecuencia:

- Carecen de presunción de validez.
- Carecen del privilegio de ejecutoriedad.
- No pueden ser impugnados ante jurisdicción Contencioso–Administrativa.

2Caracterización

A– Es un acto del sujeto pasivo, por el que declara los elementos del hecho imponible y determina el importe

de la cuota tributaria y si sale un resultado positivo, tiene él deber de ingresar. Conviene aclarar, que el resultado de la autoliquidación puede ser positivo o ha ingresar, o bien negativo o ha devolver, si los pagos a cuenta son superiores a la cuota liquidada y puede ser también cero.

B– El cumplimiento del deber; debe realizarse dentro de plazo voluntario de presentación e ingreso. Se ha señalado por la norma propia de cada tributo en un momento posterior al del devengo de la obligación.

– A los tributos que se gestionan mediante autoliquidación hay que entender aplicable el Art. 65, cuando dice el plazo de liquidación para liquidar el tributo, comenzará a contarse desde el día en que finalice el plazo para presentar la correspondiente declaración.

C Infracción Grave de dejar de Ingresar.

– La falta de presentación de la autoliquidación es conducta que puede ser constitutiva de infracción grave, de dejar de ingresar dentro del plazo reglamentario la deuda tributaria (Art. 79.a LGT).

– La sanción será multa proporcional del 50 al 150 % de la cuantía que hubiera dejado de ingresar (Art. 87.1 LGT).

– Cuando el contribuyente haya practicado la correspondiente autoliquidación, amparándose en una interpretación razonable de la norma queda exonerado de responsabilidad, esto es, no se le puede imponer sanción (Art. 77.4.d LGT).

3 Autoliquidación y Procedimiento. ¿Qué significado tiene la Autoliquidación para la Administración?.

1.– Si el contribuyente ha presentado su autoliquidación, la Administración deberá comprobarla (Art. 109 LGT), con vistas a practicar liquidación, si se limita a liquidar a partir de los datos ingresados y a corregir los errores de bulto, practicará una liquidación de oficio del Art. 123 LGT. Si se comprueba a fondo los hechos, practicará una liquidación definitiva (Art. 120.2 LGT).

2.– Si el contribuyente no ha presentado su autoliquidación, la Administración deberá investigar el hecho imponible (Art. 109 LGT), con vistas a practicar la liquidación definitiva.

3.– Si la Administración entiende que el contribuyente puede haber incurrido en una conducta constitutiva de infracción, iniciará un procedimiento sancionador.

4.– Si el contribuyente autoliquidada e ingresa y pasa el plazo de prescripción si que la Administración actúe, entonces, el único ingreso que quedará es el realizado por el particular sin intervención de la Administración.

5.– Una vez la Administración ha practicado liquidación, la autoliquidación del contribuyente ya no tiene naturalidad para la configuración de la obligación tributaria.

Distinción entre autoliquidación y declaración.

- En la primera el contribuyente no determina el importe de la deuda.
- En los sistemas de gestión que comienzan por la declaración, si la administración no liquida, no ingresa.

En común:

- El contribuyente comunica el hecho imponible.
- Que ambas son prescindibles y que la Administración puede y debe investigar y liquidar.

[E] – El procedimiento de Devolución de ingresos indebidos derivados de la Autoliquidación.

Es el regulado en el Art. 8 del RD. 25–9–1990 sobre devolución de ingresos indebidos.

El Punto de partida es: cuando un obligado tributario entienda que una autoliquidación por él presentada ha dado lugar a la realización de un ingreso indebido, podrá instar del órgano competente de la Administración, la restitución de lo indebidamente ingresado.

- ¿ Hasta cuándo puede solicitarlo ?.

Dentro del plazo de 5 años de prescripción del derecho del sujeto pasivo a la devolución del ingreso indebido y del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la liquidación, plazos en que en este caso se superponen, y antes de que la Administración haya practicado liquidación definitiva.

Una vez que la Administración, ya ha liquidado, el obligado tributario deberá impugnar la liquidación en el plazo preclusivo de 15 días, por lo general. La Disposición Adicional 2ª del RD. 1990, establece que los ingresos tributarios efectuados en virtud de actos administrativos, que hayan adquirido firmeza, como regla general, no serán objeto de devolución.

Acto Presunto

Si la Administración, no contesta a su instancia transcurridos tres meses desde la presentación de la solicitud, el obligado podrá considerarla desestimada (Art. 8.3 RD de 1990), esto es, se produce un acto presunto.

El RD. 1990, dice que contra este acto presunto puede presentarse el recurso que proceda. Tras la entrada en vigor de la Ley 30/92 (LRJAP y PAC), el obligado tributario deberá pedir la certificación del acto presunto (Art. 44 LRJAP), y una vez la haya obtenido a partir de pasados 20 días sin obtenerla, es cuando podrá recurrir el acto presunto (Art. 44.5 LRJAP).

Tema 14º

El Procedimiento Sancionador por Infracciones Tributarias.

La Potestad Sancionadora de la Administración y el procedimiento sancionador.

La potestad sancionadora de la Administración, está reconocida en el Art. 25 CE. Nadie puede ser sancionado por acciones u omisiones que en el momento de producirse no constituyesen delito, falta o infracción administrativa, según la legislación vigente en aquel momento .

Es una potestad ajena a toda potestad atribuida a la Administración para la gestión de los intereses públicos. En el Derecho Tributario. Es aneja a la potestad de liquidar.

1).– Su ejercicio se plasma en las actuaciones Administrativas, que forman el procedimiento sancionador que concluye con la imposición de una sanción o de la declaración de inexistencia de responsabilidad.

2).– El ejercicio de la potestad sancionadora prescribe a los 4 años y a partir de 1 de Enero de 1999, contados desde la fecha de comisión de la infracción (Art. 64 y 65 de la LGT).

3).– El Estatuto del Contribuyente de 1998, ha introducido el criterio de separación entre procedimiento sancionador y los de comprobación e investigación. (Art. 34 LGT); con anterioridad la inspección liquidaba y sancionaba a la vez en el mismo procedimiento.

El Desarrollo de la Ley 30/92, está el Reglamento del procedimiento para el ejercicio de la potestad sancionadora (RD. 1398/1993 de 4 de Agosto), que tiene carácter supletorio respecto a los procedimientos sancionadores por infracciones Tributarias. (Art. 1.3).

(A) – Principios del Procedimiento Sancionador.

Son los que se regulan en el capítulo II del Título 9º de la Ley 30/92 (Arts. 134 á 138). Los principios son:

El llamado derecho al procedimiento, que significa, que en ningún caso se podrá imponer una sanción sin que haya sido tramitado el necesario procedimiento (Art. 134.3 LRJAP).

Separación de fase instructora y sancionadora. Los procedimientos deberán establecer la debida separación entre ambas fases, encomendándolas a órganos distintos (Art. 134.2). En el campo tributario hasta la fecha no se ha concretado esta separación.

Presunción de inocencia que se recoge en el Art. 24 CE, según el TC comprende:

a) – Toda la sanción debe ir precedida de una actividad probatoria, de modo que no puede haber imposición de sanción sin pruebas, que han de ser constitucionalmente legítimas.

b) – La carga de la prueba corresponde a quien acusa sin que nadie se halle obligado a probar su propia inocencia. En las infracciones administrativas, siempre corresponde a la Administración.

c) – Cualquier insuficiencia en el resultado de las pruebas efectuadas y libremente valoradas por el órgano sancionador debe traducirse en un pronunciamiento absolutorio.

Derecho a ser informado de los hechos, infracción sanción y los órganos competentes, así como efectuar alegaciones y utilizar medios de prueba (Arts. 135 y 137.4).

(B).– Principios de la resolución sancionadora.

Conviniendo por otra parte el deslindar las reglas relativas a la resolución sancionadora que viene recogida en el Art. 138 LRJAP.

1.– La resolución sancionadora que pone fin al procedimiento deberán ser motivadas y resolverá todas las cuestiones planteadas en el expediente (Art. 138.1).

2.– en las resoluciones no se podrán aceptar hechos distintos de los determinados en el curso del procedimiento con independencia de su diferente valoración jurídica (Art. 138.2).

3.– Respecto a la ejecutividad de la sanción respecto la que ha habido una evolución legislativa que se puede señalar 3 etapas:

El Art. 138.3 de la Ley 30/92, dice que la sanción no es ejecutiva hasta que no ponga fin a la vía administrativa. Lo que significa que se haya resuelto el último recurso ordinario en vía administrativa, o bien que la sanción sea firme por no haber interpuesto dentro de plazo ese recurso. Viendo en el campo tributario la consecuencia de éste precepto sería que al interponer reclamación económico–administrativa, no habrá que garantizar la deuda para conseguir la suspensión porque todavía no puede haber ejecución de la sanción.

Por otra parte, la Ley 25/1995, reformó el Art. 81.3 LGT, estableciendo que la interposición de cualquier recurso o reclamación no suspenderá la ejecución de la sanción impuesta . Se ha interpretado que se introduce así una excepción injustificada al ámbito tributario a la regla general al Art. 138.3 Ley 30/92.

Hay que indicar introducido por el Art. 35 del Estatuto del Contribuyente, establece que la sanción no puede ejecutarse en tanto no sea firme en vía administrativa y que interpuesto el recurso queda automáticamente suspendida la ejecución.

Hay que hacer dos indicaciones sobre lo expuesto:

Qué sea firme en vía administrativa, este concepto se corresponde con el derecho a agotar o se ponga fin a la vía administrativa, lo que significa lo mismo que a diferencia de la Ley 30/92, para el Estatuto del Contribuyente, se suspende la ejecución de la sanción.

Hay una igualdad con la Ley 30/92, para el Art. 35 del Estatuto del Contribuyente consecuencia es que si se desestima el recurso, el contribuyente debería pagar intereses de demora, lo que no ocurriría si la sanción no fuese ejecutiva.

(C) – Procedimiento Sancionador Tributario.

Es el Reglamentado en el Capítulo V del RD 1930 de 11 de Septiembre de 1998, sobre el régimen sancionador en los (Arts. 25 á 36); supletoriamente son aplicables los preceptos del reglamento para el ejercicio de la potestad sancionadora, RD 4 Agosto 1993. Se hace alguna especificación para cuando es la inspección la que sanciona en el Art. 63.bis del Reglamento General de la Inspección Tributaria.

Actuaciones del Procedimiento

a) – Acto de Iniciación o incoación; cuyo contenido debe ser según el Art. 29.

- Identificación del Imputado.
- Hechos, infracción y sanción.
- Órgano competente para resolver.
- Indicar el Derecho a formular alegaciones y el trámite de audiencia, momento y plazo.

b) – Actuaciones de Instrucción; presididas por el criterio de que la carga de la prueba de la infracción y la sanción corresponde a la administración que realiza las actuaciones necesarias para determinar la responsabilidad y el imputado podría pedir que se practique prueba, sobre la admisión y práctica de la prueba es aplicable el art. 17 del Reglamento de 1993.

Después la Administración formulará propuesta de resolución (Art. 31.2), una vez concluidas las actuaciones, en ella se fijarán los hechos, inspección, sanción e infractor.

c) – Trámite audiencia, la administración notificará la proposición de resolución, indicando la puesta de manifiesto del expediente y concediendo un plazo de 15 días para alegar y probar.

La Resolución Sancionadora o acto de imposición de la sanción.

- a) – La resolución contendrá los hechos, la valoración de la prueba, la infracción, la sanción, sus criterios de graduación, el infractor podrá pedir en su caso la reducción de la sanción; el plazo máximo para resolver es de 6 meses (Art. 34.3 del Estatuto del Contribuyente), y su transcurso trae consigo la caducidad del proceso.
- b) – La sanción debe ser reducida en un 30%, si el infractor en su momento prestó su conformidad a la liquidación.

c) – Será notificada la infracción, indicando los medios de impugnación, plazos, lugar y forma de pago de la sanción (Art. 34.2 del Estatuto del Contribuyente).

– La resolución sancionadora podría ser recurrida independientemente de la liquidación (Art. 34.4 del Estatuto del Contribuyente).

Procedimiento de imposición de sanciones por la inspección.

Si en el curso de la comprobación aparecen hechos que puedan ser sancionables, se iniciará por separado el procedimiento sancionador y se aplicarán las normas de éste, contenidas el capítulo V del RD. 1930 de 1998, con alguna especificación; estas se recogen en el Art. 3 bis. Del RIGT, que es reformado por este Real Decreto.

Puede iniciar el procedimiento sancionador, el órgano que está comprobando, investigando, también puede el órgano que comprueba, pero debe resolver el inspector jefe, esta es la solución que ha dado a la regla de separación fases instructora y sancionadora.

En cuanto a las especificaciones el procedimiento, en el trámite de la audiencia, el imputado debe dar la conformidad o su disconformidad a la propuesta de resolución, este dar la conformidad o no, sólo tiene efectos en el procedimiento en cuanto a cuales son los trámites siguientes, si se da :

a) – Conformidad; la consecuencia es que entiende dictada resolución en el plazo de un mes por el Inspector Jefe, de acuerdo con dicha proposición, salvo que en este plazo:

- El Inspector Jefe rectifique errores apreciados en dicha proposición.
- El Inspector Jefe, deje sin eficacia la proposición y ordene completar las actuaciones.
- Dicte resolución expresa confirmando la proposición de resolución.

b) – Disconformidad; El Inspector Jefe dictará resolución motivada y puede previamente ordenar la ampliación de actuaciones en el plazo de tres meses. La resolución sancionadora **No** trae consigo la reducción del 30% de la sanción; pierde esta reducción cuando recurre la liquidación.

(D) – Caducidad y No iniciación del procedimiento.

Caducidad del Procedimiento Sancionador.

El Art. 44.2 de la Ley 30/92, tras su reforma Ley 4/1999 y el Art. 36 RD 1930/ 1998, que han recogido la caducidad del procedimiento sancionador, si no se ha dictado resolución, una vez transcurrido el plazo máximo de 6 meses desde la notificación de la iniciación del procedimiento y hasta que la resolución haya sido dictada, las consecuencias son en primer caso ; la norma no explícita hasta cuando, si se cuenta hasta que la resolución sea dictada o hasta que sea notificada al infractor. Las consecuencias son:

- 1ª) – La Administración con la caducidad del procedimiento pasara al archivo de las actuaciones.
- 2ª) – Se entiende que se ha interrumpido la prescripción (Art. 92.3LAP).
- 3ª) – La Administración podrá iniciar otro procedimiento, si al año no a prescrito la acción de la Administración, si no han transcurrido más de 4 años desde la comisión de la infracción.

No iniciación del procedimiento sancionador.

En el supuesto introducido por el Art. 49.2.J RGIT, reformado en 1988; cuyos presupuestos son:

1º) – Constancia en el acta de la inspección dictada en el procedimiento de comprobación de la ausencia de motivos para abrir el procedimiento sancionador, según el juicio de actuarío.

– Transcurso de los plazos de terminación de las actas, en las actas de conformidad con los plazos del **Art. 60.2** y en las de disconformidad los del **Art. 60.4 RGIT**. Esto es así, sólo en el ámbito del procedimiento de la inspección, no opera en los actos de liquidación realizados por los órganos gestores.

La consecuencia es que no podrán iniciarse el procedimiento sancionador, conviene aclarar que cuando se produce la caducidad del procedimiento, la Administración puede iniciar otro procedimiento, si toda vía no ha concluido el plazo de prescripción, pero aquí no podría hacerlo.

(E) – Impugnación de la Resolución Sancionadora.

Poderes del Tribunal.

El Tribunal en aplicación del principio de proporción puede revisar la resolución sancionadora, entre otros, en los siguientes aspectos:

- Considerar no aprobados por la administración los hechos contributivos.
- Calificar del modo más igualado los hechos imputados.
- Reducir el importe de la sanción impuesta al revisar la aplicación de los criterios de graduación.

El juego de la prohibición de reformar imposiciones , lleva a que el tribunal debe confirmar la solución dada por la Administración o dar una solución gravosa para el infractor. Esta amplitud de poderes del tribunal es de crear jurisprudencia.

Sentencias que anulen reglamentos.

El Art. 73 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso–Administrativa; dice que las Sentencias de los tribunales que anulen un precepto reglamentario, que puedan suponer la exclusión o reducción de sanciones aún no ejecutadas ampliamente, afectan por si, igual a la eficacia antes el precepto reglamentario.

Criticando que esta regla alcanzara a los casos en que es anulado un procedimiento reglamentario relativo a la obligación o deber incumplido o/a las normas sobre comportamiento y procedimiento, cuando estas sean presupuestos de validez de la sanción. Si es una Sentencia la que debe ser revisada, habrá de acudir al Tribunal en trámite de ejecución de la Sentencia; si debe revisarse un acto administrativo firme, habrá de acudir ante la Administración, entendiéndose que cabe pedir su revocación, base en el Art. 105 de la Ley 30/92 que es el que se refiere a la revocación de actos de gravamen.

Tema 16º

La Deuda Tributaria.

[A] – La cuota tributaria y la Deuda Tributaria.

Hay que partir del Art. 58.1 de la LGT. Reformada en 1995.

1). – La Cuota Tributaria es la que expresa la contribución del sujeto según su capacidad económica. En los

Tributos con deducciones de la cuota por tal hay que tomar la cuota líquida.

– La deuda tributaria formada por la cuota tributaria es el supuesto más sencillo de la deuda tributaria.

2). – Junto con la cuota tributaria, que es la deuda original o primaria, puede presentarse también en el interés de demora, los recargos del Art. 61.3 de la LGT. Y los recargos en periodos de ejecución.

– Las normas que regulan el régimen de los recargos, tendrán efectos retributivos, cuando su aplicación sea favorable para el afectado. (Art. 4.3 del Estatuto del Contribuyente). Este precepto es aplicable a los recargos sobre bases o cuotas, y a los recargos del Art. 61.3 de la LGT y a los recargos en periodos de ejecución, es dudosa su aplicación al interés de demora.

[B] – **Los Recargos del Art. 61.3 de la LGT.**

Se refiere a declaraciones y autoliquidaciones. Los ingresos correspondientes a declaraciones–liquidaciones o autoliquidaciones presentadas fuera de plazo, sin requerimiento previo, así como las liquidaciones derivadas de declaraciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento previo.

Punto de partida:

1). – El contribuyente presenta autoliquidación tarde, si se presenta se excluirán las sanciones, pero se liquidará un recargo.

2). – Característica común a todos los recargos es **venir referidos a actos del particular.**

3). – Habrá de concurrir ausencia de requerimiento previo, que la Administración

haya Iniciado un procedimiento inspector o de gestión con vistas a liquidar.

4). – Si el contribuyente además no ingresa lo que debía ingresar entonces el primer recargo es unido a otro recargo, este en ejecución.

Dos cuestiones:

Autoliquidación presentada fuera de plazo sin requerimiento previo, con el ingreso correspondiente:

•

1).– Con ingreso al tiempo de la presentación se aplicara un recargo del 5,10,15 ó

20 % en función del tiempo transcurrido y con exclusión de sanciones.

2).– Respecto a los intereses subrayar, que sólo se devengarán si el tiempo transcurrido es superior a 12 meses, que se calcularán desde el día del vencimiento del pago voluntario hasta el día del ingreso, quedando excluidas las sanciones, idea que también se recoge en el Art. 79 LGT.

3).– Quedan excluidas las sanciones por dejar de ingresar que pudieran corresponder, únicamente se devengarán intereses de demora si el tiempo transcurrido es superior al de 12 meses.

b) – Autoliquidación tardía sin ingreso correspondiente.

En estos supuestos el obligado tributario no efectúa el ingreso de la cuota tributaria al tiempo presenta la autoliquidación sin requerimiento previo.

La consecuencia es que se inicia el periodo ejecutorio el día en que se presenta la autoliquidación, sin ingreso (Art. 126.3 b LGT), lo que se actuaría mediante inspección, mediante providencia en la que se identificarán la deuda en pesetas, y aquí es la cuota, y se requiere para efectuar el pago con recargo (Art. 127.3 LGT) con dos hipótesis que se pueden dar:

1ª) – Si se satisface la deuda, antes de que haya sido notificada la providencia de apremio, había lugar a recargo en periodo de ejecución del 10%, sobrecuota tributaria del que no habrán intereses de mora, pero si el recargo del Art. 61.3 LGT del 5,10,15 ó 20 % sobre la cuota.

2ª). – Si no se ha satisfecho la deuda, cuando llegue la providencia de apremio además de la cuota deberá abonar recargo de apremio del 20% sobre la cuota más intereses de demora desde el inicio del periodo ejecutorio más recargo del Art. 61.3 LGT de 5,10,15 ó 20 % sobre la cuota.

Declaraciones tardías sin requerimiento.

El supuesto es falta de ingreso en periodo voluntario de una liquidación que proviene de una declaración prestada fuera de plazo sin requerimiento. La consecuencia es que se inicia el periodo de ejecución, el día en que finaliza el vencimiento del plazo señalado para el ingreso (Art. 126.3 a LGT), lo que será actuando mediante providencia de apremio. Pueden darse dos tipos de tesis:

- Si se satisface antes de notificada la providencia, tendremos recargo en periodo de ejecución del 10 % , sobre la deuda tributaria no ingresada que aquí es la cuota más el recargo del Art. 61.3 de la LGT.
- Una vez notificada la providencia, a la deuda se le añadirá un recargo de apremio del 20 % sobre la deuda tributaria no ingresada que sería la cuota más el recargo del Art. 61.3 de la LGT, de demora desde el inicio del periodo de ejecución, sobre la deuda no ingresada.

[C] – El interés de Demora.

Distingue intereses:

- **Activos :** La Hacienda pública tiene la posición acreedora.
- **Pasivos :** La Hacienda Pública tiene la posición deudora.

Desde el Estatuto del Contribuyente, también pueden aparecer intereses de demora pasivos o en contra de la Administración (sólo estudiaremos los pasivos).

Interés de demora e interés legal del dinero no son conceptos coincidentes, en la última década el interés legal ha tenido un importe más bajo que el de demora en sentido cuantitativo.

Configuración : Es una obligación legal cuyo fundamento es indemnizar o resarcir a la Hacienda Pública del perjuicio causado por el retraso producido en el cumplimiento de la obligación del pago.

El presupuesto genérico es el del Art. 61.2 LGT., y los supuestos específicos son:

- 1º) – Ingresos o declaraciones fuera de plazo sin requerimiento, transcurridos 12 meses. (Art. 61.3 LGT).
- 2º) – Imposición de sanción por infracción grave (Art. 67.2 LGT).
- 3º) – Regulación de la deuda sin sanción.

- 4º) – Pago de la deuda en el periodo de ejecución (Art. 127.1 LGT).
- 5º) – Suspensión de la ejecución del acto. (Art. 61.2 LGT).
- 6º) – Aplazamientos, prórrogas o fraccionamiento. (Art. 61.2 LGT).

Tipos de interés. (Art. 58.2.c LGT).

El importe es igual al interés legal del dinero más el 25 %, salvo que la ley presupuestaria establezca un contenido parecido; en los últimos 10 años la Ley presupuestaria siempre ha establecido este importe. (para 1998 el importe es del 7'5 %). Siempre el mismo tipo de interés.

Por otra parte, se debe aplicar el tipo siguiente a lo largo del período en que se devenga, lo que siempre que cada año se aplica el tipo vigente en ese año.

Se tomara como base el importe de la deuda cuyo pago se ha demorado. Respecto al tiempo de demora siempre hay dos preguntas a formular; ¿ Desde cuando deben ser computados ?¿ Existe una norma posterior más favorable?. La respuesta varía según los distintos supuestos y procedimientos.

Respecto a la determinación del importe es igual a la deuda multiplicada por el tipo de interés y el tiempo transcurrido:

Si el retraso abarca varios periodos o parte de ellos se aplicará el tipo vigente en cada año al periodo comprendido en cada uno de ellos.

Los intereses en las Actas de inspección:

El acta configura los intereses de demora por lo general como integrantes de la deuda tributaria (Art. 49 del Reglamento de la Inspección de Tributos RGIT). En las actas de confirmación el interés de demora se devenga hasta el día en que se entienda producida por la liquidación de acuerdo con la propuesta formulada en el acta.

En las actas de disconformidad hasta el día en que el inspector jefe practique la liquidación pero como máximo hasta el día que finalice el plazo en que según el Art. 60 RGIT debía hacerlo, si en tal fecha no se había practicado.

Intereses en ejecutiva.

Si en el inicio del período ejecutivo determina el devengo de los intereses de demora calculados sobre el importe de la deuda no ingresada (Art 127.1 LGT).

¿ Desde cuando ?, desde el inicio del período ejecutivo (Art. 127.1 LGT).

¿ Hasta cuando ?, hasta la fecha de ingreso en el tesoro (Art. 127.1 LGT).

No se exigirán los intereses de demora si la deuda es satisfecha antes de que sea notificada la providencia de apremio (Art. 127.1 LGT).

[D] – Recargo de Apremio.

Respecto a la apertura del período ejecutivo del Art. 126.3 de la LGT. Hay que tener en cuenta tres supuestos:

- 1.– Deudas liquidadas por la Administración, también llamadas contrato de apremio.
- 2.– Autoliquidaciones presentadas en el plazo pero sin ingreso.
- 3.– Autoliquidaciones tardías y espontáneas sin ingreso.

La actual regulación del Art. 127.1 LGT distingue dos recargos:

El 10 % en período ejecutivo. Para su análisis se distinguen 4 supuestos:

- – La deuda liquidada por la Administración no ingresada en plazo; período ejecutivo, se inicia al día siguiente al vencimiento del plazo voluntario del ingreso (Art. 126.3.a LGT). Si la deuda se satisface antes de ser notificada la providencia de apremio se devenga el recargo del 10 %, sin intereses de demora.
- – Autoliquidación dentro del plazo pero sin ingreso; El período ejecutivo se inicia cuando finalice el plazo determinado para su presentación e ingreso. Si la deuda se satisface antes de ser notificada la providencia de apremio se devengará el recargo del 10 %, sin intereses de demora.
- – Autoliquidación tardía y espontánea sin ingreso, el período ejecutivo se inicia al presentar la autoliquidación (Art. 126.3.b LGT). Si la deuda es satisfecha antes de ser modificada la providencia de apremio, el recargo es del 10 %, sin intereses de demora, junto a él se impondrá el recargo del Art. 61.3 LGT, esto es, el 5,10,15 ó 20 % de intereses de demora si el retraso es superior a un año.
- – La Declaración tardía y espontánea y la falta de ingreso en período voluntario; es un caso particular del 1er supuesto. La particularidad es que aquí el tipo del 10 %, se aplica sobre la cuota tributaria más el recargo del Art. 61.3 LGT, esto es, el 5,10,15 ó 20 % de intereses de demora en su caso, porque esta es la deuda tributaria pendiente al inicio del período ejecutivo.

Respecto a la actuación de este recargo es un tema que no está claro. Por una parte algunas administraciones han girado providencias de apremio con la advertencia de que al recibir la notificación si el contribuyente ya ha abonado su cuota, entonces deberá pagar el recargo del 10 %, esta solución no la ve clara el profesor por las deudas derivadas de autoliquidaciones porque en ellas la administración desconoce el importe de la cuota que ha sido ingresada, por lo cual, no podría entenderse que el pago del recargo tuvo como título la providencia de apremio.

Por otra parte, entiendo que una vez que el contribuyente haya realizado el ingreso, es cuando la administración debe girarla la liquidación del recargo.

Por último, el recargo de apremio del 20 %.

- – Deuda liquidada por la Administración no ingresada en plazo; La providencia de apremio identifica la deuda pendiente e impondrá el recargo del 20 %, sobre el importe de la deuda no ingresada y exigirá intereses de demora desde el inicio del período ejecutivo.
- – Autoliquidaciones en el plazo pero sin ingreso; La providencia de apremio identifica la deuda pendiente e impondrá el recargo del 20 %, sobre el importe de la deuda no ingresada, ¿Cuál es la deuda ?, la que se derive de la autoliquidación presentada y además se exigirán intereses de demora desde el inicio del período ejecutivo.
- – Autoliquidación tardía y espontánea sin ingreso; la providencia de apremio identifica la deuda pendiente e impondrá el recargo de apremio del 20 % sobre la deuda no ingresada, ¿Cuál es la deuda ?, la que se derive de la autoliquidación y se exigirán intereses de demora desde el inicio del período ejecutivo. Además el recargo del Art. 61.3 LGT; esto es, el 5,10,15 ó 20 %, por intereses de demora si el retraso es superior a un año, sobre la cuota.

Respecto a la actuación del recargo.

- 1.–El recargo del 20 % es actuado al girar la providencia de apremio. (Art. 127.3 LGT).
- 2.– La impugnación de la providencia de apremio, comprende la impugnación del recargo de apremio del 20 %.
- 3.– Si es anulada la liquidación del tributo queda sin validez la providencia y con ella el recargo.

[E] – **Las sanciones pecuniarias: su posición autonómica.**

- Las sanciones forman parte de la deuda tributaria que es determinada por la Administración (Art. 58.2.e LGT).
- Hay que recordar la distinción entre multas fijas y variables, y las sanciones no consistentes en multas.
- En opinión de un sector doctrinal el procedimiento en que simultáneamente se liquida y se sanciona no se adecua a los principios constitucionales propios del procedimiento sancionador.

[F] – **Criterio para determinar la norma Aplicable.**

¿ Que norma es inicialmente la aplicable ?; Existe una norma posterior más favorable ?.

- Por último el criterio para determinar la norma aplicable (tres criterios):

1.– El Primer Criterio es La norma vigente en el momento en que se devenga la deuda tributaria Admitido que la obligación tributaria se rige por la Ley vigente en el momento de su devengo, esto es, cuando se entiende realizado el hecho imponible, entonces, los recargos sobre bases o cuotas, los recargos del Art. 61.3 LGT, el interés de demora y el recargo de apremio, que forman parte de la obligación tributaria deberán regirse por la normativa que esté vigente en el momento del devengo. Cuando la Administración actúe, la obligación mediante la práctica de la liquidación verificará los presupuestos respectivos y extraerá las consecuencias que sean del caso para la obligación tributaria del sujeto pasivo.

2.– El Segundo Criterio es La norma vigente aplicada en el momento en que finalice el período voluntario de presentación e ingreso. Hacia este criterio apunta la terminología utilizada en el Art. 127.1 LGT, según el cual, el inicio del período ejecutivo determina el devengo del recargo de apremio y de los intereses de demora en ejecutiva. También apuntan a este criterio los términos del actual Art. 61.2 LGT, según el cual, el vencimiento del plazo establecido para el pago sin que éste se efectúe determina el devengo de intereses de demora.

Pero desde el punto de vista lógico, no se puede determinar la normativa aplicable a una obligación atendiendo al momento en que debe ser obligación, ya está legalmente configurada.

3.– El Tercer Criterio es La norma vigente en el momento en que se realiza el acto del particular o se emana el acto de la Administración .

Hacia este criterio apunta la Disposición Adicional 1ª nº 2 de la Ley 25/1995, según la cual, los recargos del Art. 61.3 LGT, se aplicarán a las autoliquidaciones y declaraciones tardías y espontáneas que hayan sido presentadas a partir de la entrada en vigor de la Ley nueva. Para el interés de demora ello significa que su regulación va a depender del momento en que la Administración practica su liquidación dentro del plazo de prescripción de 5 años.

Del mismo modo, la regulación del recargo de apremio dependerá del aleatorio momento en que la

Administración, habrá el procedimiento de apremio. No es admisible para una obligación legal que su configuración dependa del momento en que es actuado porque corresponde a la administración liquidar una obligación que ya está legalmente configurada.

Estatuto del Contribuyente de 1998.

Ha introducido la regla del Art. 4.3 de que el reglamento de los recargos tendrá efectos retroactivos, cuando su aplicación resulte más favorable para el afectado. En consecuencia si en el momento de liquidar el recargo fuera una norma positiva más favorable, deberá ser aplicada ésta.

Esta regla del Art. 4.3, se aplica a las obligaciones deudoras de hechos impositivos realizados después de la entrada en vigor del Estatuto del Contribuyente, esto es, después del 19 de Marzo de 1998.

Tema 17°

La Vía Económico–Administrativa.

(A) – El objeto de la reclamación y legitimación.

Los textos que la regulan son la LGT en sus Arts. 163 á 171 y el texto articulado del procedimiento económico–administrativo de 1980 reformado en 1995 y el Reglamento del procedimiento económico–administrativo de 1996 que sucede al anterior de 1981.

En materia tributaria la vía económico–administrativa, constituye, para los tributos Estatales, la vía administrativa previa a la judicial más concretamente en materia tributaria, que es preceptivo agotar para acceder a los tribunales.

1º) – Es vía Administrativa, por contraste con la judicial.

2º) – Es la vía administrativa del recurso por contraste con la vía administrativa de gestión , la reclamación se dirige a revisar, esto es, a reconsiderar un acto de gestión tributaria.

3º) – Se caracteriza frente a la situación general o común de recurso administrativo, la concentración de órganos especializados, por razón de la materia fiscal en resolver estos recursos, los órganos económico–administrativos.

4º) – Como toda reclamación, está sujeta a un periodo de caducidad para su interposición que es de 15 días a contar a partir del día de la notificación del acto que se impugna (Art. 25 del RD. 1980). Por lo general, el recurrente formulará la petición de anulación del acto.

5º) – Para los tributos locales, puede quedar suprimida la vía económico–administrativa a partir de 1985, por obra de la Ley de Bases de Régimen Local por su Art. 108.

6º) –Respecto a los tributos de las CC.AA. concurren igualmente por una parte los tribunales cedidos por el Estado a las CC.AA. que siguen la vía económico–administrativa y por otra los tribunales propios de las CC.AA. que seguirán el régimen del recurso que establecen las CC.AA.

Objeto de Reclamación.

Designa al acto que es impugnado, en la primera instancia el objeto de la reclamación, son por lo general los actos de gestión tributaria, entre ellos los más fundamentales son:

- Liquidación del Tributo.
- Sanción por infracción tributaria.
- providencia de apremio.
- resolución denegatoria de una solicitud de devolución de ingresos indebidos.
- resolución denegatoria de una exención solicitada.
- resolución desestimatoria de un recurso de reposición previo al económico–administrativo.

La petición del reclamante estará centrada en que el acto sea anulado

Legitimación.

Legitimación Activa: esto es, como reclamante la tienen los titulares de un derecho subjetivo o un interés legítimo directo afectado por el acto de gestión.

Hay que destacar que también la tienen:

- a) – El Interventor General de la Administración del Estado y quienes ejerzan por delegación sus funciones.
- b) – Los Directores Generales del Ministerio de Economía y Hacienda que sean competentes sobre la materia para interponer recurso de amparo ordinario y recurso de alzada extraordinario. (Art. 166 LGT).

No están legitimados los que asuman obligaciones tributarias en virtud de pacto o contrato (Art. 167 d. LGT), lo cual ha suscitado dudas desde el punto de vista de la tutela judicial efectiva.(Art. 24 CE).

(B) – Órganos competentes.

Los llamados Tribunales económico–administrativos, son órganos de la Administración del Estado, compuestos por funcionarios al servicio de ella, y sus resoluciones son actos administrativos, por ello se dice que su naturaleza es administrativa y no jurisdiccional.

Tienen como específica función, resolver las reclamaciones contra los actos de gestión tributaria. El Art. 90 LGT., hace la distribución de funciones entre la gestión y la reclamación.

Qué órganos son en concreto:

- a) – Los Tribunales Económico–Administrativos Regionales (TEAR); cuyo ámbito territorial coincide con el de las CC.AA. correspondientes (Art. 11.1 Reglamento), estos son órganos de la Administración Periférica del Estado.
- b) – Los Tribunales Económico–Administrativo Central (TEAC); de ámbito nacional con sede en Madrid. Por otra parte, en algunos casos la resolución de la reclamación es competencia del Ministro de Economía y Hacienda.

(C) – El procedimiento: Iniciación y tramitación. La resolución de la reclamación.

- a) – El procedimiento en 1ª Instancia, puede ser (esquema):

- 1.– Escrito de interposición ante el TEAR.
- 2.– Reclamación del expediente del órgano gestor.
- 3.– Puesta de manifiesto a los interesados para que formulen alegaciones y aporten pruebas.
- 4.– Práctica de las Pruebas.
- 5.– Posibilidad de celebración de vista pública.

b) – Primera instancia ante el TEAC.

En los supuestos por los que la cuantía de la reclamación sea de más de 25 millones de pesetas, la resolución del TEAR en 1ª instancia sería susceptible de presentación de reclamación en 1ª y única instancia ante el tribunal central, sedarán pues dos alternativas:

- Ir a primera instancia primero al TEAR y después al TEAC.
- Ir directamente al TEAC.

La Resolución de Reclamación.

Respecto al contenido de la resolución puede ser:

- En primer lugar la estimación total o parcial de la reclamación declarando no ser conforme a derecho el acto, o anulando total o parcialmente el acto recurrido, en su caso, se especifican las medidas a adoptar para ajustar a derecho el acto objeto de la reclamación.

Así puede hacer declaraciones de derecho, por ejemplo del derecho a la exención o derecho a la devolución de ingresos indebidos, y puede ordenar a los órganos de gestión que dicten otro al órgano administrativo, con arreglo a las bases que se establezcan en la resolución de la reclamación.

- En Segundo Lugar la desestimación de la reclamación o recurso confirmando el acto impugnado por ser conforme a Derecho.

- En tercer lugar la inadmisibilidad de la reclamación o recurso por incompetencia del Tribunal, por extemporaneidad en la reclamación u otro motivo (Art. 93 del Reglamento del Contribuidor).

- En cuarto lugar El archivo de las actuaciones por satisfacción extraprocesal de las pretensiones del reclamante, por desistimiento o renuncia del interesado, o por motivos de naturaleza análoga, así la caducidad de la instancia.

Y respecto a la resolución mediante acto presunto o silencio Administrativo, transcurrido el plazo de un año se entiende desestimada la reclamación Art. 104 del Reglamento y el plazo para recurrir se contará a partir del día siguiente al de la recepción de la certificación, o transcurridos 20 días sin que sea emitida (Arts. 42 á 44 Ley 30/92), que son aplicables por ser materia de régimen jurídico y no de procedimiento administrativo común. Para la resolución rige la prohibición de Reformatio in peius .

Cual es el ulterior recurso, hay que distinguir a partir de más de 25.000.000, contra la resolución en 1ª instancia cabe recurso de alzada ante el TEAC, si la cuantía es hasta 25 millones; contra la resolución del TEAR debe acudir al recurso Contencioso-administrativo, ante el TSJ de la CC.AA.

(D) – Recursos; alzada y revisión.

*** Recurso de alzada ordinario.**

Se encuentra regulado en el Art. 37 del Texto Articulado y 119 á 125 del Reglamento de 1996.

De el conoce el TEAC. Se presenta contra resoluciones de los TEAR, y cuyo importe exceda de determinada cuantía (es con carácter general 5 millones de pesetas), y en los actos de comprobación de valor de 300 millones de pesetas. Estas cuantías son las que están en vigor a partir del 1 de Junio de 1996.

En las resoluciones que no sean susceptibles de alzada, se ha resuelto en única instancia. En las resoluciones que sean susceptibles de alzada, se dice que el TEAC, ha resuelto en 1ª instancia.

El plazo de interposición es de 15 días contados desde el día siguiente al de la notificación de la resolución que se impugna (Art. 37 Texto Articulado). Transcurrido ese plazo sin interponer el recurso de alzada, la resolución del TEAR alcanzara la firmeza.

El procedimiento es regulado en los Arts. 121 á 125 del Reglamento, respecto al recurso judicial:

- **No concedidos** Para unos, contra la resolución del TEAC, debe acudirse a la Audiencia Nacional. (Art 40.1. T.A. 1980), que será aquí la 1ª instancia contenciosa.
- **Concedidos** Según otros, tras la LOPJ del 1985, la Audiencia Nacional carece de competencia para resolver recursos contra resoluciones del TEA (Art. 66), y la competencia pasa a ser de los TSdJ.

Recurso de alzada (extraordinario) para la unificación de criterios.

Está regulado en el Art. 38 del Texto Articulado de 1980, sobre el citamos cuatro ideas: Organo competente TEAC:

La legitimación activa la tienen los Directores Generales del Ministerio de Economía y Hacienda en las materias de su competencia.

Se presenta contra resoluciones de los TEAR, que no sean susceptibles de recurso de alzada ordinario.

Existen frente al órgano competente que es el TEAC, sólo se interpone por motivos tasados Art. 171 LGT. El plazo de la interposición se efectúa por error de la resolución dictada.

Que en la resolución hayan incluido documentos o testimonios declarados falsos por sentencia judicial; el plazo es de 3 meses desde que quedó firme la sentencia.

Que la resolución se haya dictado como consecuencia de prevaricación, cohecho, violencia u otra maquinación fraudulenta que haya declarado así por sentencia judicial firme.

El profesor entiende que debe exigirse dictamen del Consejo Jurídico del Estado por aplicación LO 22 del año 1980, reguladora del Consejo de Estado.

Interpuesto recurso de revisión el recurso contencioso contra su resolución debe circunscribirse al motivo de revisión y no ir más allá.

- Que sea menor a 25 millones de pesetas.

- Que sean más de 25 millones de pesetas.

[E] – Los procedimientos Especiales

- Reclamaciones contra actos de repercusión tributaria obligatoria (Art. 117 del Reglamento). El reclamante es el que soporta la repercusión.
- Reclamación contra actos de retención tributaria (Art. 118 del Reglamento), el reclamante es el que soporta la retención.

[F] – El recurso de reposición previo al Económico–Administrativo.

Se encuentra regulado en los Arts. 160 á 162 LGT y en el RD. 2244/79 de 7 de Septiembre. Sobre el 5 ideas:

Es un recurso administrativo de carácter potestativo que precede a la vía Económico–Administrativa.

Se interpone ante y se resuelve por el mismo órgano que en vía de gestión dictó el acto recurrido.

Su plazo de interposición es de 15 días contados desde el siguiente a la notificación del acto que es impugnado (Art. 4 RD. 1979).

Contra la resolución desestimada del recurso de reposición deberá presentarse reclamación ante el TEAR en el plazo de 15 días.

Transcurrido ese plazo sin haberlo interpuesto alcanzará firmeza la resolución desestimatoria de la reposición.

El Plazo del silencio, se considera desestimado, si a los 30 días de su interposición no se hubiese notificado resolución expresa, dejando fuera los días inhábiles.

Nada tiene que ver este recurso con el de reposición previo al Contencioso–Administrativo, que fue operativo para los tributos locales desde la LBRL de 1985 hasta la Ley 30/92. Aunque su nombre es el mismo nada tiene que ver el uno con el otro.

[G] – ANEXO : Impugnación de los Tributos Locales.

1º.– Recurso de Reposición, previo al Contencioso para los actos de los Tributos de las Entidades Locales.

Regulado en el Art. 14.2 de la Ley de Haciendas Locales; en la redacción dada por la Ley 50/1998, de medidas fiscales administrativas y del orden social, Ley de acompañamiento con efectos de 1 de Enero de 1999. Esta Ley da nueva redacción al Art. 14.2 de la L.H.L.

Caracteres del recurso son:

- 1º) Es obligatorio o preceptivo y no potestativo o voluntario.
- 2º) Es previo a la vía jurídica Contencioso–administrativa.
- 3º) Se dirige contra los actos de las Entidades Locales, dictados en vía de gestión de sus Tributos propios.

4º) Conoce y resuelve el órgano actor del acto; Art. 14.2 b).

5º) Es considerado recurso ordinario por contraste con el recurso extraordinario de revisión.

Este no es el recurso de reposición previo al económico–administrativo y tampoco el potestativo ahora regulado en la Ley 30/92.

El Plazo de interposición es de un mes desde el día siguiente al de la notificación del acto, respecto a la resolución del recurso; su contenido será revocar el acto o confirmar el acto respecto a la resolución por silencio administrativo, el plazo para resolver es de un mes desde el día siguiente al de la presentación del recurso y el sentido del silencio es desestimatorio, contra la resolución de este recurso hay que acudir a la vía judicial Contencioso–administrativa; ante el juzgado de lo contencioso, Art. 8,b y e de la Ley de la Jurisdicción Contencioso–administrativa.

2.– El Recurso Extraordinario de revisión.

Contra los actos de gestión de los Tributos Locales, si cabe recurso de revisión regulado en el Art. 118 de la Ley 30/92, por que esta ley es aplicable a los entes locales.

Caracteres.

Es un recurso extraordinario por que se dirige contra actos firmes y por que tiene tasados los motivos.

Es un recurso que cabe cuando ya no caben los ordinarios.

El recurso se dirige contra actos firmes en vía Administrativa Art. 118 de la Ley 30/92, las causas, circunstancias o motivos de este recurso están tasadas y son las que se recogen en el Art. 118.1.

El plazo de interposición es de tres meses, como regla general y de 4 años en el caso del error de hecho. Respecto a la resolución por silencio Administrativo, el plazo para resolver la resolución por silencio administrativo es de tres meses y el sentido del silencio es desestimatorio Art. 119.3 de la Ley 30/92.

Contra la resolución desestimatoria del recurso de revisión, cabe recurso Contencioso–administrativo ante el juzgado de lo Contencioso que sólo puede versar sobre los motivos planteados en el recurso de revisión.

Tema 18º

La Revisión de Oficio por la Administración.

Gestión y Revisión.

Lo que caracteriza a la revisión de oficio, es que la Administración puede revocar por su propia iniciativa un precedente acto suyo y que no es obstáculo que el acto a revisión haya alcanzado firmeza siempre que concurran todos los supuestos para la revisión.

El procedimiento de revisión tiene por objeto por lo general, actos de gestión tributaria [Ejem: una liquidación y una sanción.

Revisar siempre es volver ha ver, por tanto, reconsiderar la decisión tomada. En el procedimiento de revisión de oficio, la administración ejercita una potestad anulatória de sus propios actos al margen de los propios recursos administrativos que el particular pueda presentar.

Su función es la sujeción de la Administración a la Ley y al Derecho (Art. 103.14 LGT). Si el acto es contrario al ordenamiento, la Administración puede revocarlo.

Además en opinión del profesor todos los procedimientos de revisión, pueden ser iniciados a petición del particular, si bien para un sector doctrinal, sólo se podría hacer, cuando la ley explícitamente lo prevea.

Respecto a las fuentes se deberán aplicar los Arts. 153 á 159 de la LGT. que guardan estrecha conexión con los Arts. 109 y ss. de la Ley del Procedimiento Administrativo de 1958. Ahora deben ser estudiados a la luz de los Arts. 102 á 105 de la Ley 30/92. Al respecto, la Disposición Adicional 5, nº 2, hace como de bisagra de las dos normativas, ha sido objeto de contradicción de la interpretación dando dos tesis:

1).– Exclusión total, con la aplicación de la Ley 30/92. Los Arts 102 á 106 de la Ley 30/92, no se puede aplicar al tributo, por que según el nº 2 de la Disposición Derogatoria Quinta, la revisión en materia tributaria se rige por los Arts. 153 á 159 de la LGT. y en su disposición de desarrollo, a diferencia de los supuestos del nº 1 de esta disposición adicional no se prevé la aplicación subsidiaria de la Ley 30/92, por lo que esta quedaría enteramente excluida.

Se aplica la Ley 30/92 con especialidades de la LGT. especialidades sectoriales del régimen general de revisión de oficio en la Ley 30/92. allá donde reunirán esas especialidades son aplicables subsidiariamente las reglas de la Ley 30/92, relativas a los procedimientos de revisión y además son aplicables directamente las relativas a las causas o supuestos de revisión que pertenezca al régimen jurídico de las Administraciones Públicas. Así Martín Queralt ha señalado que son aplicables al tributo, aquellas causas de nulidad de pleno derecho, del Art. 62 de la Ley 30/92, que no están recogidas en la LGT. [Ejem. Lesión del Dº Fundamental susceptible de Amparo por la CE.

[A] – Revisión por Nulidad de Pleno Derecho.

Las Causas.

Se recogen en el Art. 153 de la LGT, y dice que las causas son:

- Actos dictados por órganos manifiestamente competentes.
- Actos que sean constitutivos de delitos.
- Actos dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido.

En Segundo término están los presuntos Art. 62.1 de la Ley 30/92.:

- Actos que lesionen derechos fundamentales susceptibles de amparo de la CE.
- Actos expresos o presuntos contrarios al ordenamiento por los que se adquieren derechos , careciendo de sus requisitos.

Además y recientemente el Art. 103.4 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso–Administrativa de 1998, ha establecido que serán nulos de pleno derecho, los actos y disposiciones contrarios a los procedimientos de las Sentencias que se dicten con la finalidad de eludir su cumplimiento.

Competencia.

Su competencia exclusiva corresponde al Ministro de Economía y Hacienda.

Plazo.

La doctrina y la jurisprudencia coinciden en que no hay limitación de plazo, por ello se dice que la acción es imprescriptible.

Procedimiento.

Puede hacerse por acuerdo del órgano que dictó el acto o de su superior jerárquico o a instancia del interesado. Se exige previo dictamen del Consejo de Estado y señalados aquellos a cuyo favor se reconoce ese derecho del acto.

[B-1] – Revisión por infracción manifiesta de la Ley (Art. 154.a LGT.

Causas.

Es la infracción manifiesta de Ley, esta infracción puede referirse tanto a hechos como a derechos. Es manifiesta cuando para unos hay infracción, luego toda infracción será manifiesta; para otros el carácter de manifiesta será punto de juicio de valor del círculo que deriva sin parámetro previo alguno.

Órgano Competente.

Será el Ministro de Economía y Hacienda, que puede delegar ahora en el Director General de la Agencia Tributaria y los Directores de los Departamentos de la Agencia Tributaria (Art. 103.11 Ley 31/1990 de Creación de la Agencia Tributaria).

Plazo.

Será como dice la norma en tanto no haya prescrito la acción Administrativa, el plazo a partir de 1999, será de 4 años.

Procedimiento.

Puede iniciarse a instancia del obligado tributario, con base en la Disposición Adicional 2ª del RD 1163 de 1990, que es de devolución de ingresos indebidos.

También puede iniciarse de oficio por la Administración.

En el expediente deberá darse audiencia al interesado y no se exige dictamen del Consejo de Estado a continuación de la declaración de nulidad.

[B-2] – Revisión por Aportación de nuevas pruebas.

Causas.

Se aportan nuevas pruebas que acreditan elementos del hecho imponible íntegramente ignoradas por la Administración, al dictar el acto objeto de revisión. Suele pensarse en caso que la Administración después de haber practicado la liquidación definitiva venga conociendo de nuevos hechos. (Ejem: Ingresos ocultos).

El resultado de esta revisión sería la anulación de la 1ª liquidación y la práctica de otra presumiblemente más gravosa. No puede acudir la Administración a esta vía si cambia su criterio a cerca de las normas aplicables o de su interpretación.

También el particular puede acudir a esta vía con base a la Disposición Adicional 2ª del RD. 1990, aportando nuevas pruebas, en este caso el procedimiento puede concluir con un resultado favorable al sujeto pasivo, por otra parte, si se inició de oficio no puede descartarse de antemano un resultado favorable al sujeto pasivo.

Órgano Competente.

Se requieren las mismas reglas para la infracción manifiesta de Ley.

[C] – Rectificación de errores de hecho (Art. 156 LGT).

La Administración rectificará de oficio a instancia de parte interesada los errores materiales o de hecho y los aritméticos, siempre que no hayan transcurrido 4 años, a partir de 1999.

Es tradicional igualar según este artículo entre errores de hecho y de derecho, relativos a un acto de la Administración.

* El plazo para rectificar un error de hecho es de 4 años.

* El plazo para rectificar un error de derecho de un acto Administrativo, es el plazo de prescripción por impugnación, que es por lo general de 15 días.

En el error de hecho no hay discusión sobre la norma que se debe aplicar, pero ha habido una equivocación en la subsanación de los hechos en la norma.

Respecto a la resolución, si la Administración evidencia que concurre el error de hecho, procederá a rectificar el acto dado igual que las consecuencias que correspondan, si se pago de más devolución, si se pago de menos liquidación de la diferencia. No habrá anulación del acto, sino que subsistirá si bien, ahora corregido.

Si la corrección del error lleva a resolver un ingreso indebido, debe regularse, procediendo a la devolución de los ingresos indebidos regulada en el RD. 1990 (Arts. 4 á 6), una vez reconocido el derecho a devolución, deberá seguirse el procedimiento de ejecución de ingresos indebidos ya reconocidos (Art. 10 RD).

Conviene igualmente esta vía del manifiesto error de hecho, que resulte de los documentos incorporados al expediente, que es uno de los motivos que legitiman la presentación del recurso extraordinario de revisión en vía económico–administrativa ante el TEAC, en plazo de 4 años desde la notificación de la resolución impugnada (Art. 171 LGT).

[D] – La revocación de Actos de Gravamen o Desfavorables.

Para actos de gravamen en que no se consiga una causa de nulidad de pleno derecho y se estimarán, no hay infracción manifiesta de ley, siempre quedará esta vía de revisión.

Aplicación al ámbito tributario.

no hay problema para su aplicación al Derecho Tributario, entre otras razones por que la Disposición Adicional 5, nº 2 de la Ley 30/92, lo que si es que no son derogados los preceptos de la LGT. relativos a la revisión de oficio por Ley 30/92, en otro caso la Ley 30/92, al ser general o común a todos los sectores del Derecho Administrativo y posteriormente les podrá haber derogado.

Actos que pueden ser Derogados.

– **Actos de gravamen**, que son los que imponen obligaciones, a cargo del sujeto (Ejem: Liquidación o

sanación).

– **Actos no declarativos de Derechos**, que son los que vienen acompañados de una solicitud de reconocimiento de un derecho.

Quedan incluidos en esta vía de revisión los actos declarativos de derechos que son mencionados en el Art. 105 de la Ley 30/92.

Procedimiento de Revocación.

Son de aplicación de disposiciones generales sobre el procedimiento Administrativo del Título V, de la Ley 30/92.

¿ Puede iniciarse a solicitud del interesado ? Si el acto es inherente al ordenamiento, la Administración está obligada a revocarlo, por ello si no lo hace, el interesado podría instar a hacerlo. El Artículo no dice nada sobre si puede el particular solicitarlo; hay que ver la interpretación.

Plazo.

El precepto dice que en cualquier momento, pero en lo general se dará lugar a un ingreso indebido, es aconsejable hacerlo antes de que concluya el plazo de prescripción del derecho a la devolución de ingresos indebidos.

El acto que resuelva el procedimiento deberá ser motivado y en él, la revocación, que tal revocación no sea contraria al ordenamiento jurídico.

[E] – La Declaración de lesividad de los actos declarativos de derechos.

Configuración.

a).– Los actos favorables o que sean declarativos de derecho, fuera supuestos de nulidad de pleno derecho o revisión por infracción manifiesta de ley o por aportación de nuevas pruebas, no pueden ser anulados por la Administración, sino que si esta considera que el acto es disconforme a derecho, deberá declararlo lesivo, para los intereses públicos en un segundo momento impugnarlo ante la jurisdicción Contencioso–Administrativa. (Art. 159 LGT y Art. 103.2 Ley 30/92).

Lo que no puede la Administración es desconocer el acto y dictar decreto en sentido contrario, sin antes revocar de oficio el primero o declararlo lesivo, si no lo hace el segundo acto será nulo de pleno derecho. Esta es la vía residual para conseguir la anulación del acto declarativo de derecho.

En vigor está vía la Administración no está legitimada para anularlo, sino que esta competencia es atribuida al Tribunal. Esta admitido por el Tribunal Supremo, que un particular tome esa iniciativa y pida a la Administración la declaración de lesividad de un acto declarativo del derecho de otro, es la llamada declaración de lesividad.

en el campo tributario será raro el caso por que además de que el titular del derecho no lo va ha pedir, un tercero carecería de legitimidad para ello.

b).– La Declaración de lesividad. El Art. 103, de la Ley 30, en la redacción se han recogido cuatro ideas:

- 1.– Sólo puede tener por objeto actos favorables que sean anulables.
- 2.– Se exige la plena audiencia de todos los interesados.

- 3.– La declaración no puede adoptarse transcurridos 4 años desde que se dictó el acto.
- 4.– Se produce la caducidad del procedimiento si pasan 3 meses desde que se inició sin que se haya dictado resolución.

Proceso judicial sobre lesividad en Ley de la Jurisdicción Contencioso–Administrativa.

1º.– La Administración autora de un acto, está legitimada para impugnarlo previa su declaración de lesividad (Art. 19.2) y pedir su anulación al tribunal (Art. 43). El esquema aquí es inverso al habitual;

– Demandante : Administración Autora.

– Demandado : Particular que se presenta en defensa de legalidad del acto.

2º.– El plazo será de dos meses para interponer recurso contra el que se contará desde la declaración de lesividad (Art. 46.5).

3º.– El proceso se iniciará por demanda (Art. 45.4), y no por escrito de interposición que es lo habitual.

(Ejem: Acto de lesividad; un Ayuntamiento concede licencia para tres plantas cuando lo legal son dos plantas, el Ayuntamiento pide la declaración de lesividad y también la puede instar el perjudicado por estas tres plantas).

La Resolución del Procedimiento.

¿ A que resultado se llega en el procedimiento de oficio ?

El resultado de los procedimientos de revisión de oficio si concluyen en sentido estimatorio resulta por lo general la anulación del acto; sea por infracción manifiesta de

ley; sea por la aportación de nuevas pruebas; sea por la vía de revocar actos de gravamen, de aquí tendremos que tener en cuenta dos matizaciones:

- 1ª.– Que la declaración de nulidad de pleno derecho tiene efectos **ex tunc** , es decir desde el principio.
- 2ª.– Que en la rectificación de errores de hecho subsiste el acto pero corregido, de manera que el acto no es anulado.

Tema 19º La Devolución de Ingresos Indebidos.

Puntos de Partida.

1º.– Hemos de partir del Art. 155 LGT: Contribuyentes y sus herederos o causahabientes (los que sobreviven al causante), tenderán a la devolución de ingresos que indebidamente hubieran efectuado en el Tesoro, con cesión del pago de las deudas tributarias, aplicándose el interés de demora . Precepto este desarrollado por el **RD. 1163 de 21 Septiembre de 1990**; sobre devolución de ingresos indebidos, en este artículo tienen su origen una pluralidad de derechos.

2º.– El **RD de 1990**, regula dos procedimientos; uno declarativo para el reconocimiento del derecho a la devolución y otro de ejecución del derecho reconocido.

3º.– El Derecho a la devolución tendrá su origen en un ingreso realizado por el particular, en unos casos, en

relación con una liquidación practicada por la Administración, y en otros casos, en relación con la autoliquidación, realizada por el particular.

4º.—Aunque el procedimiento declarativo es el mismo, resulta oportuno desglosar a efectos explicativos dos supuestos; uno es cuando ya ha habido liquidación; Arts. 4 á 6 y el otro el procedimiento de devolución de ingresos debidos de autoliquidación del Art. 8.

* Debe ser pedido el reconocimiento del día a la devolución del ingreso indebidamente efectuado y además el abono de intereses a favor del sujeto pasivo.

* Pueden pretender la devolución (Art. 155 LFT), menciona solamente al contribuyente, sus herederos y causahabientes, pero según el Art. 1.3 del Estatuto del Contribuyente, las referencias al contribuyente hay que entenderlas hechas también a todos los obligados tributarios.

– Han sido regulados básicamente dos procedimientos dirigidos a declarar o reconocer que el ingreso fue indebido, en ninguno de los dos procedimientos se revisa propiamente un acto de la Administración.

Ingresos indebidos derivados de autoliquidación.

Devolución de oficio de ingresos indebidos.

[A] – Ingresos indebidos habiendo liquidación practicada por la Administración.

Proceso dirigido a reconocer o declarar el derecho a la devolución. Su signo es igual frente al que veremos después, es la presencia de una liquidación practicada por la Administración. Este procedimiento se corresponde con el tradicional de devolución de ingresos indebidos, en los que se aplicaban el Art. 6 del Reglamento sobre el procedimiento contencioso–administrativo de 1924.

Supuestos o causas: Art. 7.1 RD de 1990 destacar:

1º Grupo:

- Duplicidad en el pago de deudas u obligaciones tributarias.
- La Certificación pagada es superior al importe de la deuda u obligación.
- Error de hecho de la liquidación efectuada por la Administración.

Los tres son errores en el ámbito de los hechos, la razón de su agrupación es que su corrección no exige anular el acto.

2º Grupo:

- El ingreso de la deuda después de prescribir la acción para exigir el pago, pero la enumeración es ejemplificativa y por tanto caben también otros supuestos, en estos casos el contribuyente debe solicitar a la Administración la revisión de oficio del acto y el consiguiente reconocimiento del derecho a la devolución.

Procedimiento para el reconocimiento de la devolución (Arts. 4 á 6 RD de 1990).

1º.– Puede iniciarse de oficio o a instancia de parte.

2º.– Se realizaran actos de instrucción, actuaciones necesarias para comprobar la procedencia de la

devolución.

3º.– Pasados tres meses desde la solicitud, sin que la Administración haya notificado su decisión se podrán considerar desestimada, tras la Ley 30/92, aunque se deberá solicitar certificación de acto presunto (Arts. 43 y 44 de la Ley 30/92).

4º.– Contra la resolución expresa o presunta podrán reclamarse por vía económico–administrativa, previo recurso potestativo de reposición, si se trata de un tributo de titularidad estatal.

Prescripción.

Prescribe a los 4 años, a partir de 1999, el día del ingreso indebido (Art. 64 LGT) contando desde el día en que se realizó. (Art. 65 LGT).

[B] – Los Ingresos indebidos derivados de autoliquidación.

El procedimiento se regula en el Art. 8 RD 1990 como punto de partida cuando un obligado tributario entienda que una autoliquidación por él presentada ha dado lugar a la realización de un ingreso indebido podrá instar de la Administración la restitución de lo indebidamente ingresado.

Hasta cuando podrá solicitarla; El Plazo de prescripción Art. 64 d. LGT. es de cuatro años del derecho del sujeto pasivo a la devolución del ingreso indebido y del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria Art. 64 a. LGT; por liquidación. Los plazos que en este supuesto se superponen y siempre antes de que la Administración haya practicado la liquidación definitiva.

Una vez que la Administración ya ha liquidado, el obligado tributario, deberá impugnar la liquidación en el plazo previsto de 15 días por lo general, por eso dice la disposición Adicional Segunda del RD 1990, que los ingresos tributarios, efectuados en virtud de actos administrativos que hayan adquirido firmeza, como regla general, no serán objeto de devolución.

Pasado el plazo para recurrir al contribuyente sólo le queda la vía de la revisión de oficio, para obtener la devolución del ingreso indebido.

Acto Presunto.

Respecto a la resolución presunta, si la Administración no contesta a su instancia, transcurridos tres meses, desde la presentación de la solicitud, el obligado podrá considerarla desestimada (Art. 8.3 RD). Esto es, se produce el acto presunto.

El Decreto que es de 1990, dice que contra ese acto presunto, puede presentarse recurso que proceda, tras la entrada en vigor de la Ley 30/92, deberá de pedirse la certificación de acto presunto correspondiente (art. 44 de la Ley 30/92), y una vez la haya obtenido a partir de pasados 20 días sin obtenerla, es cuando deberá recurrir el acto presunto.

[C] – La Devolución de oficio de ingresos que eran debidos.

El Grupo de pagos a cuenta, obligación principal o final en el I.R.P.F. y en el impuesto sobre sociedades y el I.V.A. soportado, pueden dar lugar a principio de año a un derecho de devolución de ingresos, estos ingresos, en opinión de algunos, no son indebidos, si no que eran inicialmente debidos, pero con el derecho ha ser deducidos. Para otros estos ingresos en cuanto significan tributos por encima de la capacidad económica del sujeto son excesivos.

Liquidación provisional por liquidación de oficio.

Art. 123 LGT; a partir de la reforma de 1995. El punto de partida es que el sujeto pasivo ha presentado autoliquidación con resultado a devolver. Las reglas del procedimiento son:

- a) – La Administración practicará la liquidación provisional de oficio, si entiende que el importe que debe devolver es parecido al importe solicitado por el sujeto pasivo
- b) – La Administración puede efectuar la comprobación abreviada, pudiendo requerir al sujeto pasivo para exhibir documentación contable y contrastar con los datos que han sido declarados.
- c) – Habrá trámite de puesta de manifiesto del expediente para formular alegaciones y aportar pruebas antes de dictar liquidación.

Intereses de demora. (Arts. 3.6 y 11 del Estatuto del Contribuyente).

Estos son intereses pasivos, aquellos que la Administración tiene posición de deudora. El presupuesto es el transcurso del plazo fijado en las normas propias del Tributo (se refiere I.R.P.F., I.V.A., Impuesto de Sociedades, etc...). Para la devolución de oficio, y en todo caso el plazo de 6 meses sin que se haya adeudado el pago de la devolución por causas imputables a la Administración.

Que la Administración no haya practicado devolución no es obstáculo para que se generen intereses. La consecuencia es que el contribuyente tendrá derecho al abono del interés de demora, lo que establece la obligación para la Administración de pagar esos intereses.

Interesa destacar que su cuantía es la de los derechos de intereses de demora y no el interés legal del dinero. Van desde la finalización del plazo para dictar liquidación provisional hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución. En cuanto al procedimiento subrayar, que respecto a los intereses en si, se establece ahora regla sin necesidad de efectuar requerimiento por el contribuyente, luego la Administración no puede excusarse por la falta de solicitud por el sujeto pasivo para dejar de abonarlos.

[D] – Ejecución de resoluciones que reconocen el derecho a la devolución.

Punto de Partida.

1º.– Esta presente un procedimiento para devolución en relación a aquellas resoluciones que hayan reconocido tal derecho (Art. 10 RD 1990). Respecto a los dos procedimientos declarativos que hemos estudiado esté es un procedimiento ejecutivo.

Resolución Administrativa que reconoce ese Derecho.

2º.– Títulos del Derecho

a Devolver. Sentencias que reconocen como situación jurídica

individualizada el derecho a la devolución.

3º.– Debe su desarrollo; al importe del ingreso indebidamente efectuado (Art. 2 RD 1990), cuando sea declarado como indebido un ingreso por haber sido anulada la cuota tributaria, ello tiene como consecuencia que resulten indebidos todos los recargos e intereses que hayan sido fijados por el inicialmente, incumple con la obligación del pago en su caso, por eso dice el Art. 29, si el ingreso se realizó por vía de apremio deberán devolverlo además de la cuota, el recargo, las costas y los intereses satisfechos en ejecutiva. Junto a lo que sea

devuelto, la Administración deberá abonar intereses a favor del sujeto pasivo (Intereses materiales).

4º.– El derecho a pedir la ejecución del título que reconoce la devolución prescribe a los 5 años a partir de la fecha de notificación del reconocido.

5º.– Significa la obligación para la Administración del reconocimiento de este derecho y al pago de dicha deuda.

Procedimiento de Ejecución.

Empezando por los supuestos en que se debe acudir a él, ver Art. 10.2 RD. 1990.

- a) Resolución de un recurso o reclamación administrativa que reconocerá el derecho a la devolución.
- b) Sentencia o resolución judicial que como situación jurídica individualizadora reconocerá el día a la devolución.
- c) Liquidaciones provisionales y definitivas con resultado a favor del obligado.
- d) Resoluciones de un procedimiento de revisión o anulación del que se debe aun ingreso indebido.
- e) Resolución de un procedimiento de ingresos indebido de los regulados en el R.D. de 1990.

Respecto al procedimiento en si, bastará el testimonio de la resolución judicial o copia certificada de la resolución administrativa y la verificación de que se produjo el ingreso. Las Actuaciones serán:

1.– Mandamiento del pago a favor de la persona o entidad acreedora.

- 2.– Ordenación del pago.

3.– Pago efectivo.

Inactividad ejecutiva de la Administración.

Si la Administración no devuelve un ingreso que ella o los tribunales han reconocido como indebido:

- – **Inejecución del Acto Administrativo:** Son dos vías que el sujeto pasivo puede seguir ante la inactividad Administrativa:
 - **Art. 29.1 de la Ley Jurisdicción Contencioso–Administrativa;** cuando la Administración en virtud de un acto esté obligada a realizar una prestación concreta a favor de una persona determinada y no lo hace, quien tenga derecho a ella puede reclamar de la Administración el cumplimiento de dicha obligación, si en el plazo de 3 meses la Administración no ha cumplido deberá acudir al recurso contencioso–administrativo contra esta inactividad.
 - **Art. 29.2 de la Ley Jurisdicción Contencioso–Administrativa;** Cuando la Administración ejecute actos firmes, el afectado podría solicitar su ejecución y si la Administración no ejerce en plazo de un mes, formulará recurso Contencioso–Administrativo, que sería tramitado por procedimiento abreviado.

Características comunes a ambas vías, es la ausencia de un recurso Administrativo previo.

- – Inejecución de una Sentencia, la Sentencia puede fijar un plazo para que se cumpla el fallo a cuyo término el interesado podría pedir su ejecución forzosa, si no se fija plazo si podría pedir a los 2 meses de la comunicación de la sentencia a la Administración.

Ejecución forzosa: El tribunal ejecuta la sentencia a través de sus propios medios o requiriendo la colaboración de otras administraciones. El Tribunal adoptará las medidas necesarias para que el fallo adquiera eficiencia, además el Tribunal según el Art. 112, puede imponer multas coercitivas y declarar testimonio contra responsables para exigencia de responsabilidad penal.

Prescripción de la ejecución de la devolución.

El **Art. 3.3 RD 1990**, dice que el día de exigir el pago de la devolución, prescribe a los cinco años, desde la fecha de la notificación del reconocimiento de la obligación. El fundamento legal de este precepto general no está en la LGT, sino en el Art. 46 LGP sobre prescripción de la obligación de la Hacienda Pública, según este precepto, el derecho a extinguir a la Administración es el pago de las obligaciones y prescribe a los cinco años, desde la fecha de dicha notificación del reconocimiento o liquidación de la obligación y sus causas de interpretación son las del Código Civil, por tanto el Art. 1973 CC:

- El ejercicio de la acción ante tribunales.
- Reclamación extrajudicial del acreedor.
- Cualquier acto de reconocimiento de deuda por el deudor.

[E] – Intereses Materiales e intereses Procesales.

• Intereses materiales.

El reconocimiento de la devolución de ingresos indebidos da derecho a intereses, estos son adjetivados materiales para contraponerlos a los procesales, frente a intereses activos donde la Administración es el acreedor, aquí hallamos intereses pasivos donde la Administración es el deudor.

¿ Qué intereses son ?

Desde el Estatuto del Contribuyente de 1998 son intereses de demora en sentido cuantitativo (Art.58.2 LGT). Desde la Ley 1985 hasta 1998, el importe fue sólo el del interés legal del dinero, que generalmente es dos puntos más bajo que el de demora.

¿ Hasta cuando?

Se cuentan desde la fecha del ingreso en el tesoro, hasta la fecha de propuesta de pago (Art. 2.b. RD.1990). Actualmente se ha de aplicar cada vez el tipo de interés de ese año (Art. 58.2 LGT).

¿ Que tipo es aplicable ?

Cada año debe aplicarse el tipo de ese año.

b) Intereses Procesales.

Se llaman así los intereses que se devengan como consecuencia de una Sentencia que reconoce la existencia del débito de la Administración. Ahora es aplicable el Art. 106 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso–Administrativa de 1998.

- Si la Administración es condenada en sentencia al pago de la cuota de liquidación a la cantidad se le añadirá el

interés legal del dinero desde la fecha de la notificación de la sentencia en única o 1ª instancia.

– Si pasan más de tres meses desde la comunicación de la sentencia firme y concurre falta de diligencia de la Administración, se podrá pedir ejecución forzosa de la sentencia y el Tribunal podrá incrementar en dos puntos el interés legal a devengar (art. 106.3 LJCA).

– Respecto a la cuantificación si la sentencia ya había reconocido el interés material, entonces los intereses procesales se calcularán sobre el principal más los intereses materiales.

Los Intereses se han de pedir en el suplico de la demanda:

- Interés procesal, esta incluido en el plazo desde que se dicta la sentencia, hasta que la Administración paga.
- Interés material, aparece desde que se produce el ingreso del contribuyente hasta que la Administración paga.

– 161 –

INGRESOS PÚBLICOS

GASTOS PÚBLICOS

A

B

Ingresos de Derecho Público

Prestaciones Patrimoniales de Derecho Público

TRIBUTOS

Ejemplo: IRPF – hecho imponible obtención de la renta persona física por el periodo

De un año. Eje: el Sueldo.

– **base imponible importe neto renta obtenida Eje: Tres millones.**

– **tipo de gravamen permite determinar la parte de renta con que se contribuye Eje: 20% de la cuota.**

– **Sujeto pasivo persona física que ha obtenido esa renta.**

Ejem. m

Ejem. m

Ejem. m

Cuota x 100

Tipo Medio =

base

A

B

C

D

Esquema individual

Esquema colectivo

Art. 34 LGT

Art. 33 LGT

Las Veremos más adelante.

Esquema Procedimiento Administrativo en Materia Tributaria.

Elementos de los Actos Administrativos; son Cinco:

Caso, ejem.

Plazo 4 años Providencia de apremio.

En el 3° año se notifica El recurrente en este caso podrá

Alegar que ha prescrito por el transcurso de 4 años

Plazo máximo de la Inspección.

12 meses Si se práctica tarde + de 4 años

Actuaciones

Ha prescrito.

1

3 meses 6 meses 12 meses + 12 meses

5% 10% 15% 20% más intereses de mora.

Fin de plazo Autoliquidación Providencia de apremio

Recargo del Art.61.3 sin Recargo del 10% sin Recargo del 20%

**Interés de demora si no interes de demora. con interés de
supera el año demora desde él
inicio del ejecutivo.**

2

Ejemplo:

Cuota demorada 70.000

Tiempo 180 días. 11 180

Tipo 11 % 70.000 X X

• 365

TEAR TSJ

Liquidación Desestimio ST.

Tributo Concedido

TEAR TEAC TS

Liquidación Desestimio Desestimio Tributo No Cedido

Audiencia Nacional

Art.8 RD 1990

4 años

Liquidación

Mientras no sea presentada una liquidación por la Administración, si es negativa podrá impugnar esta liquidación (Art. 105 LGT).

Intereses Materiales

Ingreso STSJ STS Pago

Contribuyente Reconoce devolución

Intereses Procesales