

TEMA 1.

1. DERECHO TRIBUTARIO

El **derecho tributario** se define como aquella parte del derecho financiero, que hace referencia a un conjunto de medios coactivos que pertenecen al Estado y genéricamente a las Administraciones públicas, para procurar ingresos suficientes como para atender los gastos públicos.

El medio coactivo básico y esencial es el **tributo**, que se define como la institución jurídica normativa de estructura peculiar, presidida por el principio de capacidad económica y cuya finalidad o idea organizativa básica es recaudar ingresos para poder gastarlos.

La labor esencial del derecho tributario es estudiar el sistema tributario que definimos como: un conjunto **coherente** de tributos. La importancia de la coherencia es tal que sin ella jamás habría sistema tributario, por ello hemos de definir **coherente**: Todos y cada uno de los tributos que integran un sistema tributario, deben regirse por unos principios, criterios y reglas que permitan el correcto, justo y equitativo reparto de la carga tributaria.

El legislador fiscal antes de imponer o crear un tributo ha de plantearse una serie de cuestiones:

- *¿Quién va a pagar ese tributo?* : Ha de decidirse sobre si serán todos, quienes paguen los tributos, o sólo algunos, esta elección ha de basarse siempre en los principios que rigen el sistema.
- *¿Cuánto se va a pagar?*
- *¿Cómo se va a pagar?* : Para decidir esta cuestión, el legislador puede acudir al nivel de riqueza que cada uno tengamos, entonces se estaría basando en el *principio de capacidad económica*, si por el contrario, lo elige en base al grado de beneficio que cada uno obtiene del Estado o de las Administraciones públicas se basará en el *principio de equivalencia o del beneficio*.

2. PRINCIPIOS QUE RIGEN EL SISTEMA TRIBUTARIO.

Los principios que rigen el sistema tributario se pueden estudiar desde un punto de vista económico y desde un punto de vista jurídico.

2.1 ECONÓMICAMENTE.

Son los principios que provienen de los que se denominaba Ciencia de la hacienda, y son básicamente dos: La eficiencia económica y la equidad tributaria.

2.1.1. Eficiencia económica.

La eficiencia económica pretendía que el sujeto obligado al pago del tributo, no alterase ni modificase la cuantía de su obligación por su conducta económica o intervención en el mercado.

Los hacendistas distinguían entre dos tipos de tributos, tributos distorsionantes y no distorsionantes.

- Los tributos no distorsionantes: son los tributos en los que el sujeto obligado al pago no puede alterar el importe de su carga impositiva. Pero hoy en día este tipo de impuestos no existe, en el pasado el único que existía era el impuesto de capitación o de renta fija, según el cual todas las personas que habitaban en un mismo territorio pagaban lo mismo, independientemente de los bienes que tuviese, de su situación familiar o de lo que ganase.

- Los *tributos distorsionantes*: son aquellos en los que el sujeto obligado al pago puede alterar el importe de la carga impositiva. Son los que existen hoy en día, esencialmente son los impuestos sobre la renta, el IRPF, el impuesto de sociedades, etc.

Debido principalmente a que hoy día la mayoría de los impuestos son distorsionantes, el criterio de eficiencia económica ha quedado un poco anticuado, por ello, este principio se ha modificado hasta convertirse en el principio de neutralidad que establece que aunque el sujeto obligado al pago de la carga tributaria intervenga para modificar su carga esta seguirá siendo la misma, que aparentemente es igual que el principio de eficiencia económica, pero no es así porque como vemos incluye la posibilidad de alterar el importe de la carga impositiva como consecuencia de la actividad económica que realice el sujeto.

2.1.2 Equidad tributaria.

Este principio consiste principalmente en que la carga tributaria ha de ser repartida justamente. Este criterio tiene en el pensamiento clásico la siguiente interpretación:

- Principio del beneficio o equivalencia: los impuestos se pagan según cual sea el beneficio que se recibe del Estado. Hoy existe en las tasas y las contribuciones especiales.
- Principio de capacidad económica: considera que el tributo ha de reflejar la capacidad económica, esto es, según lo que gane así pagará.
-

El principio de equidad tributaria es básico hoy en día, y en base a este principio podemos distinguir entre la equidad vertical y la equidad horizontal.

La equidad vertical establece que todos los que estén en situaciones distintas pagarán distintos, de la misma manera que la equidad horizontal implica que todos los que estén en situaciones similares pagarán impuestos similares.

Para valorar la equidad tributaria hemos de tener en cuenta:

- ¿Cómo se aprecia la capacidad de pago? : para responder a esta cuestión ha de acudirse a los índices de riqueza, que son fundamentalmente tres: la renta, el patrimonio y el consumo.
- ¿Cómo podemos diferenciar entre capacidades económicas distintas?. Por ejemplo, los podemos averiguar a través de la relevancia de las circunstancias personales, inversiones en bolsa, adquisición de viviendas habituales.

2.2 JURÍDICAMENTE.

Hemos de estudiar los principios jurídicos o inspiradores de los sistemas tributarios, son jurídicos porque se integran en normas que contienen mandatos jurídicos.

Hemos de distinguir entre los principios regulados en la Constitución española y los principios del derecho comunitario.

2.2.1. Principios del derecho comunitario.

- Principio de no-discriminación tributaria de los productos de los demás estados miembros. Art.90.
- Principio de supresión de obstáculos a la libre circulación de mercancías. Art.3.
- Principios derivados de una política agraria común.
- Principio de no-discriminación entre los ciudadanos de los estados miembros.

2.2.2. Principios regulados en la Constitución española.

El art. 31.1. de la Constitución establece: Todos contribuirán al sostenimiento del gasto público según su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio".

De aquí se extrae: el principio de generalidad, de igualdad, de capacidad económica, progresividad y no confiscatoriedad.

El art. 31.3 de la Constitución establece: Las prestaciones materiales y patrimoniales de carácter público sólo pueden establecerse conforme a la ley.

De aquí se extrae el principio de legalidad.

a) Principio de generalidad.

Este principio se manifiesta en el art.31.1 de la Constitución cuando se expresa todos tributarán" y además la ordenación de los tributos ha de basarse en la capacidad económica de las personas llamadas a satisfacerlos y en los principios de generalidad y equitativa distribución de la carga tributaria. ART 3 LGT.

Significado de generalidad: Este principio hace referencia a que todas las personas tanto físicas como jurídicas, tanto españolas como extranjeras, que tengan capacidad económica han de pagar los tributos.

Actualmente el principio de generalidad posee una doble función:

- Ha de informar al ordenamiento tributario en su conjunto, exigiendo que el mismo no trate de forma distinta situaciones económicamente iguales, prohibiendo que se establezcan discriminaciones carentes de justificación constitucional.
- Como consecuencia de la estructural territorial del Estado acuñada por nuestra Constitución, el principio de generalidad impide que existan configuraciones normativas arbitrarias que traten de forma distinta a las comunidades autónomas; todo esto es consecuencia del principio de solidaridad interterritorial.

b) Principio de igualdad.

Se reconoce en el art.14 de la Constitución y se materializa en el principio de capacidad económica, que establece que situaciones idénticas han de ser tratadas de forma igual (*equidad horizontal*) y que situaciones distintas han de ser tratadas de forma distinta (*equidad vertical*).

Es el único principio de justicia tributaria que permite recurrir ante el Tribunal Constitucional, alegando vulneración del principio de capacidad económica.

Ejemplo: Esta situación se dio con la sentencia 45/89 del 20 de Febrero del Tribunal Constitucional, que declaró nulo los artículos de la Ley del IRPF de 1978 que obligaban a las personas que integraban una unidad familiar a tributar de forma conjunta. Se declaró inconstitucional por atentar contra el principio de capacidad económica.

c) Principio de progresividad.

Debe ponerse de relieve que la progresividad es un carácter que afecta no a cada figura tributaria singular, sino al conjunto del sistema.

Tanto este principio como el resto se predicen del sistema tributario total. Este principio significa que el gravamen que nos corresponde, debe estar en consonancia con el nivel de capacidad económica, de forma que

la carga tributaria se incrementará de forma más que proporcional al incremento de nuestra capacidad económica.

d) Principio de capacidad económica.

Este principio es esencial en el sistema tributario ya que rige la tributación efectiva de todas las personas. Así lo establece el art.3 de la Ley Tributaria. Este principio es límite y base del sistema tributario por una triple razón:

- Impide toda arbitrariedad del legislador, impidiendo que tipifique como presupuestos de echo situaciones que no manifiestan ningún tipo de riqueza. (Ser alto por ejemplo). Por ello ha de acudir al principio de normalidad, esto es, el legislador ha de regular como situaciones que deriven en gravamen aquellas que manifiesten esa riqueza. La excepción ha de venir por la vía del beneficio fiscal.
- El legislador debe regular y tipificar como supuestos de hecho, todas las situaciones que reflejen capacidad económica. Sólo existen tres índices de riqueza: la *renta*, el *patrimonio* y el *consumo*. Sabiendo que el *patrimonio* es el conjunto de bienes y derechos que posee una persona en un momento determinado, la *renta* es el producto el beneficio o la rentabilidad que se deriva de la titularidad de los bienes, y el *consumo* es el gasto o incluso la capacidad de gasto.
- La carga tributaria que a cada persona corresponde debe cuantificarse conforme a la exclusividad de su capacidad económica.

e) Principio de no confiscatoriedad.

Confiscar significa obtener bienes sin contraprestación alguna. El impuesto es un tributo que se exige sin ningún tipo de contraprestación, por lo que aparentemente parece que es confiscatorio, pero esto no es más que una traducción gramatical y en realidad no es correcto. Del art.31.1 sabemos se extrae que todos hemos de pagar conforme a la capacidad económica, contribuir por encima de eso hace que ese tributo sea confiscatorio, vemos como hay que entenderlo en sentido relativo.

f) Principio de reserva de Ley.

Este principio se extrae del art.31.3 de la constitución, es de carácter instrumental y significa que aquellas materias que deban regularse por Ley, no podrán regularse por norma de rango inferior. Existen dos modalidades de la reserva de ley:

- Reserva de ley absoluta: impide que una norma de rango inferior a la Ley, como una orden ministerial por ejemplo, desarrolle materia reservadas a la Ley formal.
- Reserva de Ley relativa: permite que normas de rango inferior a la Ley entren a regular a priori aspectos que están reservados a la Ley.

Según cual sea la materia tratada la reserva de Ley será relativa o absoluta. De forma general, para el sistema tributario podemos decir: Toda materia tributaria ha de estar regida por el principio de reserva de Ley relativo.

g) Hay **otros principios** que afectan a la materia tributaria, estos es, principios jurídicos que sin ser tributarios influyen en él.

- Protección social, económica y jurídica de la familia, protección integral de los hijos.
- Obligación de los padres de prestar asistencia de todo orden.

- La obligación de los poderes públicos de promover la condición favorable para el progreso social y económico, así como para promover una distribución de la renta más equitativa.
- Obligación de los poderes públicos de fomentar el deporte, la educación, la sanidad, etc.

3. CATEGORÍAS TRIBUTARIAS.

Según el art.26 de la Ley General Tributaria, existen tres tipos de tributos: las tasas, las contribuciones especiales y los impuestos.

3.1 LAS TASAS.

Según el art.21.1.a. de la Ley General Tributaria, aparecen como el instrumento tributario adecuado para la financiación del coste corriente de los servicios públicos de carácter divisible, es decir, con beneficiarios o usuarios directos identificables caso por caso. Las tasas son aquellos tributos cuyo hecho imponible consiste en la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público y cuyo beneficiario es el sujeto pasivo siempre que se den estas dos circunstancias:

- Que el sujeto pasivo solicite la prestación de un servicio.
- Que ese servicio sólo puede llevarse a cabo por el sector público.

Las tasas a diferencia de los impuestos, se inspiran en el principio del beneficio, según el cual el coste de estos servicios debe satisfacerse total o parcialmente mediante una prestación exigida a sus usuarios.

Ejemplo: las tasas académicas.

3.2 CONTRIBUCIONES ESPECIALES.

Aquellos tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el sujeto pasivo de un beneficio o un aumento en el valor de sus bienes como consecuencia de obras públicas o el establecimiento o ampliación de servicios públicos.

ELEMENTOS DEL H.I.

- Debe ser una actividad de la admón. consistente en obra pública o el establecimiento o ampliación de un servicio.
- Dicho gasto o actividad debe redundar de manera efectiva en un beneficio especial para una persona o categoría de personas, aparte del beneficio general para el conjunto de la colectividad.

Las C.E., presentan una característica adicional, que es la de tributos que afectan simultáneamente a un conjunto de sujetos, el círculo de beneficiarios de la obra que integra el H.I.

Al igual que las tasas se basan en el principio de equivalencia, en ambos casos existe un beneficio para el sujeto, en ambos intervienen el sistema público sin que se permita la intervención del sector privado, ambos constituyen recursos tributarios propios de los municipios y de las provincias.

Se diferencian principalmente en que mientras que en las tasas el beneficiario es sólo uno, el sujeto que solicita dicho servicio, en las contribuciones especiales los beneficiarios son un conjunto de personas determinadas y determinantes a priori.

3.3 LOS IMPUESTOS.

Son aquellos tributos que se exigen sin contraprestación y cuyo hecho imponible consiste en la realización

por parte del sujeto de negocios o hechos de naturaleza jurídica o económica, que ponen de manifiesto la capacidad económica del sujeto como consecuencia de la posesión de un patrimonio, de la circulación de los bienes o del gasto de la renta.

La principal diferencia entre los impuestos y las tasas, es que no hay contraprestación en los impuestos, el hecho imponible en las tasas y la contribución no la realiza el sujeto pasivo sino las Administraciones públicas.

Tipos de impuestos.

Una primera clasificación:

- Impuestos directos: cuando el objeto imponible no puede ponerse de manifiesto si no es en relación con una persona. Son aquellos impuestos que gravan la renta y el patrimonio.
- Impuestos indirectos: se fundamentan en índices indirectos de capacidad económica, como el consumo por ejemplo.

Una segunda clasificación:

- Impuestos personales: cuando el índice de riqueza que se quiere gravar tiene que relacionarse con la persona que se quiera gravar, por lo tanto el impuesto directo será personal.
- Impuesto real: Cuando el índice de riqueza que se quiere gravar no tiene relación con la persona que se quiere gravar.

Una tercera clasificación:

- Impuesto instantáneo: aquel que se exige en el mismo momento de realizar el hecho imponible. Ejemplo: IVA.
- Impuesto periódico: cuando la carga tributaria a pagar se corresponde con un período de tiempo determinado. Ejemplo: el IRPF, el impuesto sobre sociedades

Una última clasificación:

- Impuesto Subjetivo: cuando una persona determina la carga impositiva necesitamos saber las circunstancias personales o familiares.
- Impuesto objetivo: Lo contrario.

EJEMPLOS:

Impuesto: directo, personal, subjetivo, instantáneo.

Impuesto: indirecto, real, objetivo, periódico.

4. ELEMENTOS ESENCIALES DEL TRIBUTO

Independientemente del tipo de tributo del que estemos hablando, todos tienen los mismos elementos, clasificados en dos grupos:

- Elementos esenciales, cuya finalidad es caracterizar y conceptualizar cada una de las categorías tributarias.
- Elementos cuantificables de la deuda tributaria, cuya finalidad es determinar el importe exacto que el sujeto pasivo ha de pagar a la Hacienda Pública. Estos elementos también definen y caracterizan al

tributo.

4.1 ELEMENTOS ESENCIALES.

- El hecho imponible, directamente relacionado con él aparece el concepto no sujeción y el concepto exención.
- El sujeto pasivo, es el contribuyente, el sustituto y el responsable. El sujeto pasivo puede ser, a su vez, de dos tipos subsidiario y solidario.
- Subjetividad tributaria de los entes carentes de personalidad jurídica.
- Solidaridad tributaria.

4.2 ELEMENTOS CUANTIFICADORES.

- La base imponible, este elemento nos lleva al estudio de los regímenes de determinación de la base imponible.
- La base liquidable.
- Tipo de gravamen.
- Cuota tributaria.
- Deuda tributaria.

ELEMENTOS ESENCIALES DEL TRIBUTO.

A) Hecho imponible.

Según la Ley general tributaria, el hecho imponible es el presupuesto de hecho, de naturaleza jurídica o económica fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.

De esta definición se extraen una serie de características:

- Sólo una ley formal, esto es, formada en la Cortes Generales, puede establecer el hecho imponible de un tributo (principio de legalidad).
- El hecho imponible es el elemento que define el tributo y lo caracteriza.
- Crítica a la definición: el hecho imponible jamás tendrá naturaleza económica sólo jurídica, porque el hecho imponible lo hace una ley, por lo que sólo puede ser jurídico, a pesar de lo que dice la definición legal. En realidad lo que significa esta definición es que aunque el hecho imponible en sí sólo tenga naturaleza jurídica, su contenido puede ser de naturaleza económica.

Estructura del hecho imponible

- Elemento material u objetivo.

Aquel elemento que refleja la riqueza o manifestación de capacidad económica concreta incorporada en el propio H. I. que el legislador pretende someter a gravamen. Ej: la renta, el patrimonio, o el consumo.

- Elemento subjetivo.

Se refiere a la relación en la que debe estar el sujeto respecto al elemento material del hecho imponible. Se va a recoger obligatoriamente en los impuestos directos y no en los indirectos.

EJEMPLOS:

IRPF: OBTENCIÓN DEL SP DE LA RENTA.

PATRIMONIO: ATRIBUCIÓN O TITULARIDAD DEL CONJUNTO PATRIMONIAL

- Elemento espacial.

Hace referencia al territorio donde el tributo va a aplicarse. Hay dos formas de tributar: por la renta mundial, esto es, nosotros los españoles pagaremos obtengamos la renta aquí o en el extranjero; la segunda forma, se denomina obligación real, y se refiere a que un extranjero que gane renta en nuestro país paga sólo por la que gana aquí.

- Elemento temporal o devengo.

Las leyes que regulan los tributos regulan el devengo fuera del hecho imponible, normalmente al final de los textos legales, aunque forma parte del hecho. Se define como el momento en el que la ley considera perfeccionado, esto es completado, el hecho imponible y por tanto, resulta exigible el cumplimiento de la obligación tributaria.

Según como se regule el devengo encontramos dos clases que además definen al tributo:

- Devengo periódico: cuando se exige cada cierto período de tiempo. (I.R.P.F)
- Devengo instantáneo: cuando en el mismo momento que se realice en hecho imponible es exigido. (I.V.A).

Como mecanismos o normas jurídicas que delimitan negativamente el hecho imponible tenemos la exención y la no sujeción, que en la práctica significan lo mismo pero técnicamente son diferentes.

La exención consiste en obstaculizar el nacimiento de una obligación tributaria. Puede producirse de dos maneras, bien actuando sobre el elemento material (exención objetiva) o sobre el elemento subjetivo (exención subjetiva).

La exención objetiva al actuar sobre el elemento material hace que aunque el hecho imponible se realice la obligación tributaria no nace porque hay otra norma, la norma de exención.

Ejemplo: En el IRPF el hecho imponible es la obtención de renta por parte de la persona física, sin embargo si gano el cupón de la ONCE, no pago, porque hay exención que impide que el pago se produzca.

La exención subjetiva se produce en la esfera de los sujetos pasivos, e implica que aunque se realice el hecho imponible, si es realizado por unos sujetos concretos, estos no tributan. No tributa el Estado, las Comunidades Autónomas, etc.

En la exención aparecen siempre dos normas:

- La norma de imposición: a priori hay que pagar.
- La norma de exención: impide que nazca la obligación.

La no sujeción consiste en que la norma no es aplicable porque la actividad del sujeto no realiza el elemento objetivo o material, o porque el sujeto no puede sufrir las consecuencias. Ej: el IVA.

B) Sujeto pasivo.

- Contribuyente.

- Sustituto.
- Responsable.

El reglamento general de inspección los denomina obligados tributarios que es más correcto porque engloba, además de estas tres categorías anteriores, a aquellas personas que tienen que cumplir con prestaciones no monetarias tales como el deber de información o de colaboración con la administración.

El sujeto pasivo se define, según la LGT como: la persona natural o jurídica a quien la ley impone el cumplimiento de las prestaciones tributarias como contribuyente o sustituto.

Se extrae la relevancia del principio de reserva de ley. Se extrae que el sujeto pasivo es el que debe cumplir con la obligación tributaria principal (pagar la deuda).

- El contribuyente.

Es la primera de las categorías subjetivas del tributo, es el sujeto pasivo, es decir, si no hay contribuyente no hay obligación de pagar.

La LGT en el art.31.1, la define como la persona natural o jurídica a quien la ley impone la carga tributaria que deriva del hecho imponible.

Podemos considerar al contribuyente como el titular de la capacidad económica definida en el H.I:

Art. 31.2, es quien realiza el H.I. y por tanto quien debe pagar la deuda. Éste nunca perderá su condición, aún cuando realice la traslación jurídica de la cuota.

- El sustituto.

Se define por la LGT como la persona física o jurídica que por imposición de la ley en lugar del contribuyente debe cumplir con las prestaciones materiales y formales. Es sujeto pasivo no por realizar el hecho imponible sino porque la ley así lo establece.

Este debe cumplir dos funciones: facilitar la tarea recaudatoria y garantizar el pago de la deuda. Éste satisface el tributo en lugar del contribuyente teniendo derecho a resarcirse de lo que previamente ha pagado. A diferencia del H.I., el supuesto de sustitución no supone manifestación de capacidad contributiva.

Ej: la figura del retenedor, que es aquella persona que por pagar o satisfacer determinadas categorías de rentas, salarios, intereses, dividendos, primas, a terceras personas, con las cuales guarda una determinada relación, debe pagar una determinada cantidad a los efectos de ingresarla en la Hacienda Pública.

- Responsable.

Aquella persona física o jurídica que no realiza el hecho imponible ni en el supuesto propio de la sustitución.

Se coloca en el lugar del contribuyente o del sustituto a los efectos de pagar según las circunstancias de la deuda. Cuya responsabilidad alcanza la totalidad de la deuda con exclusión de las sanciones.

Persona a quien la ley obliga al pago de la deuda solidaria o subsidiariamente.

La función del responsable es garantizar el pago de la deuda tributaria frente a la Hacienda Pública.

Para que existan responsables debe concurrir:

- Debe realizarse el hecho imponible por un contribuyente.
- Debe realizar el presupuesto de hecho propio de la obligación de responsable de pago.

El pago puede llevarse a cabo de dos formas:

- Subsidiaria.

Cuando la administración para dirigirse contra el responsable primero debe dirigirse contra el contribuyente y contra el sustituto.

Sólo en los casos en los que el procedimiento legal resulte fallido contra el contribuyente y el sustituto, se podrá dirigir contra los responsables.

- Solidaria.

Cuando la administración, para hacer efectiva la deuda, puede dirigirse indistintamente contra el contribuyente, el sustituto o el responsable de forma simultánea, sin necesidad de agotar la acción de cobro, hasta llegar a la declaración de fallida respecto del sujeto pasivo.

En ambas responsabilidades la administración tiene que cumplir con un trámite formal que garantice al contribuyente, sustituto o responsable.

Este trámite formal es el llamado expediente de derivación de responsabilidad el cual debe cumplir la administración independientemente de cuál sea la misma y debe cumplir e incluirse:

- La administración debe señalar los descuentos esenciales de la deuda o liquidación y fundamentar la declaración de responsabilidad.
- Recoge expresamente los medios de impugnación con los que cuenta el responsable.
- Circunstancias del pago: señalarle cuál es el plazo voluntario para pagar la deuda, a partir del cuál se le podrá exigir por vía de apremio.
- El trámite de audiencia al interesado: debe recibir al interesado para que pueda defenderse.

Si no se cumplen estos requisitos el expediente sería nulo.

DIFERENCIAS ENTRE AMBAS RESPONSABILIDADES:

El expediente de derivación en la solidaria se tramita al responsable de forma simultánea a la realización del hecho, en la subsidiaria éste no se remitirá al responsable hasta que la administración agote todas las vías legales.

Ej: cualquier persona que colabore en la infracción como el asesor fiscal o financiero.

- Los administradores de sociedades.
- Los que participen en una infracción formando parte de él un ente carente de personalidad jurídica.

La responsabilidad general a priori es subsidiaria, salvo que una ley de un tributo establezca otro tipo de responsabilidad. Ej: El IRPF, personas que integren una unidad familiar y tributan conjuntamente.

C) Subjetividad tributaria de los entes sin personalidad jurídica.

Las leyes propias de cada tributo pueden calificar como sujeto pasivo entes de hecho o unidades patrimoniales carentes de personalidad jurídica. El art. 33 de LGT establece: tendrán la consideración de sujetos pasivos en

las leyes tributarias en que así se establezcan, las herencias yacentes, las comunidades de bienes y demás entidades que carentes de personalidad jurídica constituyen un patrimonio separado susceptible de tributación.

Aún siendo calificados como sujetos pasivos esos entes, en realidad los que tributan de forma efectiva son quienes los integran (socios, herederos comunes o asociados). Para ello está el mecanismo de atribución de renta, que no es mas que el traslado a cada uno de los socios la parte de beneficio que le corresponda por su participación en la entidad sin personalidad jurídica.

Los entes de hecho responden de la deuda tributaria así:

- Deberá dirigirse contra el patrimonio colectivo.
- Podrá dirigirse contra el patrimonio individual de sus partícipes según su participación.

Esto quiere decir que los partícipes responden solidariamente respecto del ente de hecho o patrimonio separado y mancomunadamente entre sí, es decir, en el primer caso lo que se exige es la totalidad de la deuda y en el segundo solo la porción correspondiente a la cuota de participación.

D) Solidaridad tributaria.

Concurrencia de dos o más titulares en la realización del hecho imponible, que implica que todos queden solidariamente obligados salvo que la ley propia diga lo contrario.

Es una pluralidad de sujetos que realizan conjuntamente el hecho imponible por eso todos son sujetos pasivos contribuyentes.

La diferencia entre solidaridad y responsabilidad es que, en la primera todos realizan el hecho y en la otra no.

Efectos en el sistema:

- Cada uno de los sujetos solidarios es deudor de la obligación tributaria total, pudiendo la administración dirigirse contra cualquiera de ellos para hacer efectivo el pago de la deuda.
- No sólo alcanza la obligación principal (pago) sino que comprende también el resto de las obligaciones y derechos que se deriven.
- Los actos de cualquier obligado solidario surten efectos frente a los demás, de forma que el que uno pague la deuda libera a los otros y luego exigirle a los demás su parte.

E) Base imponible.

No existe una definición en la LGT. Teóricamente la base imponible es la cualificación del hecho imponible. Además es el elemento sobre el que el contribuyente deberá aplicar el tipo de gravamen.

La complejidad técnica de cada tributo hace que ni la base imponible mida el hecho imponible.

Concepto: Es un expediente técnico que elabora el legislador, para cuantificar la prestación tributaria, aplicándola a la capacidad económica que se pone de manifiesto para realizar el hecho imponible.

Los regímenes son:

- La estimación directa.
- La estimación indirecta.
- La estimación objetiva.

La ley de cada tributo sólo podrá optar por la estimación directa o a objetiva o ambos incluso si una ley especial no regula ningún régimen, deberemos utilizar el régimen general, que es la estimación directa.

- Estimación directa.

Procedimiento general de cuantificación de la ley Art. 48 LGT: Será aplicado por la administración en base a documentos o declaraciones prestadas, o bien en los datos consignados en registros comprobados administrativamente.

El régimen de estimación directa es aplicado por el contribuyente que cuantifica todos sus derechos. La administración no la aplica porque hoy todos los tributos se cuantifican en autoliquidación.

Es necesario que se apoyen en las declaraciones presentadas por el contribuyente e en la contabilidad.

La correspondencia exacta entre la definición de la base imponible y su medición o cuantificación, que se hace con medios legalmente creados.

La estimación directa puede ser: normal o simplificada.

- Estimación objetiva.

Se utiliza cuando la ley propia de cada tributo lo estime y se aplicará con carácter voluntario.

Es de aplicación sencilla para las Pymes. Se basa exclusivamente en la realidad de unos signos, índices y módulos que el legislador crea para facilitar a las pymes el cumplimiento de las obligaciones contables y registrarles, al objeto de evitar una presión fiscal indirecta excesiva, al tiempo que facilita la recaudación para la administración. E. Objetiva: Índices, signos, módulos.

- Estimación indirecta.

Es el régimen que se aplica ante la falta de presentación de declaraciones, ante la negativa del contribuyente a declarar o incumple reiteradamente sus obligaciones fiscales. No la aplica el contribuyente, sí la Administración.

Por este motivo, más que un régimen es una prolongación del procedimiento de comprobación que se ubica en el procedimiento de inspección.

La aplicación del régimen de E.I. no requerirá acto administrativo previo que asó lo declare sin perjuicio de los recursos y reclamaciones que procedan contra los actos y liquidaciones resultantes de aquel. ART. 51

F) Base liquidable.

Es la que resulta de practicar en la base imponible las reducciones que al efecto establezca la ley.

Base imponible – Reducciones = base liquidable.

Reducciones IRPF:

- Aportación a un plan de pensiones.
- Pensiones compensatorias (entre excónyuges).

G) Tipo de gravamen.

Una vez cuantificada la base imponible o liquidable, el procedimiento de liquidación exige cuantificar la cuota, para ello hay que determinar el tipo de gravamen.

Base imponible – reducción: base liquidable x Tipo de gravamen.

El tipo es distinto según se exprese en unidades no monetarias, el tipo lo constituye una cantidad de dinero fija. Ej: impuestos especiales por litro de cervezas.

Si ésta se expresa en unidades monetarias el tipo lo constituye un porcentaje o alícuota, los cuales pueden ser de dos tipos: proporcionales o progresivos. El proporcional cuando es un tipo fijo, los progresivos cuando éste aumenta al aumentar la base, según cuáles sean los grados que fija la ley, llamados también tarifas.

La progresividad puede ser:

- *Progresividad continua*: si una vez determinada la base, el tipo que corresponda se aplica a la totalidad de la misma. Ha quedado en desuso.
- *Progresividad por escalones*: la cuota a ingresar será la suma correspondiente a las cantidades situadas dentro de cada escalón o tramo de tarifa.

Tipo marginal:

Tipo de gravamen que se aplica a la parte de base liquidable que excede de la cuantía señalada en el primer tramo.

Tipo medio de gravamen.

Es el que resulta de calcular lo que representa la cuota respecto al total de la base.

CUOTA

$$* 100 = x,xx$$

BASE LIQUIDABLE

Se expresa siempre con dos decimales.

Tipo medio de gravamen agregado.

Resulta de sumar los tipos medios de gravamen que se obtienen de aplicar a la base liquidable la escala estatal y la escala autonómica.

$$(\text{Cuota estatal} / \text{bl}) * 100 = \text{tmg estatal.}$$

$$(\text{cuota autonómica} / \text{bl}) * 100 = \text{tmg autonómico}$$

H) Cuota tributaria.

Art.55 LGT. Resultado que se obtiene de aplicar el tipo de gravamen a la base del impuesto. Según el tributo la cuota tiene diversos calificativos:

- Cuota íntegra: aquella que se obtiene de aplicar el tipo a la base. $BL/BI \times \text{Tributo} = CI$
- Cuota líquida: resulta de practicar en la cuota íntegra las llamadas deducciones. $CI - \text{deducciones} =$

CL

- Cuota diferencial: aquella que se obtiene reduciendo o practicando en la cuota líquida los pagos anticipados (retenciones a cuenta, ingresos a cuenta y pagos fraccionados).

D) Deuda tributaria.

Art. 58 LGT. La deuda tributaria estará integrada por la cuota que se refiere al art. 55 y por los pagos a cuenta o fraccionados, cantidades retenidas e ingresos a cuenta.

Junto a todos estos elementos esenciales de la deuda tributaria pueden aparecer otros que son los elementos accidentales que deberán sumarse, son: los recargos exigibles legalmente, los recargos a los que se refiere el art. 61 que se adicionan a la deuda ante el incumplimiento por parte del contribuyente de una serie de condiciones. Se adiciona el interés de demora que se aplica ante la exención extemporánea de la declaración tributaria, se obtiene incrementando un 25% del interés legal del dinero que fija la Ley de Presupuestos del Estado. Luego el recargo de apremio se impone cuando la deuda se exija en vía de apremio. También están las sanciones pecuniarias.

8

1